DOC 53 **2760/001**

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

18 avril 2013

RAPPORT ANNUEL 2011

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

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

18 april 2013

JAARVERSLAG 2011

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

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

Abréviations dans la numérotation des publications:

DOC 53 0000/000:	*Document parlementaire de la 53e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif*
QRVA:	*Questions et Réponses écrites*
CRIV:	*Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)*
CRABV:	*Compte Rendu Analytique (couverture bleue)*
CRIV:	*Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes) (PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)*
PLEN:	*Séance plénière*
COM:	*Réunion de commission*
MOT:	*Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)*

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:

DOC 53 0000/000:	*Parlementair document van de 53e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer*
QRVA:	*Schriftelijke Vragen en Antwoorden*
CRIV:	*Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)*
CRABV:	*Beknopt Verslag (blauwe kaft)*
CRIV:	*Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen) (PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)*
PLEN:	*Plenum*
COM:	*Commissievergadering*
MOT:	*Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)*

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes:
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.lachambre.be
e-mail : publications@lachambre.be

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

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

FOD FINANCIËN

Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken

JAARVERSLAG 2011

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1 INLEIDING

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

.

.

2 HISTORIEK

2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden

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

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

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

- de verrichtingen als bedoeld in art. 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92, 211, § 1, eerste lid, WIB 92, 269, zesde lid, WIB 92, art. 344, § 2, WIB 92, beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften;

- de beroepsverliezen als bedoeld in art. 80, WIB 92 vloeien voort uit verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard;

- de dividenden beantwoorden aan de voorwaarden van aftrek als vermeld in art. 203, WIB 92;

- De juridische kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften voor de toepassing van art. 344, § 1

- een verwerving of wijziging van de controle van een vennootschap, bedoeld in de art. 207, derde lid, WIB 92 of 292*bis*, derde lid, WIB 92 beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften..

2.1.2 Akkoorden inzake registratie- en successierechten

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

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

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

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

De Dienst voorafgaande beslissingen had dus een drievoudige opdracht:

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

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

Tenslotte moest de Dienst de volgende verslagen opstellen :

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

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

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

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

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

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

- het Koninklijk besluit van 9.1.2003 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 20 tot 28 van de Wet (BS 15.1.2003, tweede editie);

- het Koninklijk besluit van 17.1.2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de Wet (uitgesloten materies) (BS 31.1.2003, derde editie);

- het Koninklijk besluit van 30.1.2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet (organisatie van de voorafgaande beslissingen) (BS 12.2.2003);

- het Ministerieel besluit van 15.5.2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.6.2003).

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

- de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden, opgericht bij Koninklijk besluit van 4.4.1995 met betrekking tot de Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden;

- de Dienst voorafgaande beslissingen, opgericht door art. 2 van het Koninklijk besluit van 3.5.1999 tot inrichting van een systeem voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.06.2003).

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

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

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

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

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

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

3 VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

3.1 Definitie :

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

3.2 Termijn voor indiening en beslissing

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3 Uitgesloten gevallen

Een voorafgaande beslissing kan niet worden gegeven wanneer:

1. de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben ten name van de aanvrager of op fiscaal vlak het voorwerp uitmaken van een administratief beroep of gerechtelijke handeling tussen de Belgische Staat en de aanvrager;

2. het treffen van een voorafgaande beslissing niet aangewezen is of zonder uitwerking is op grond van de in de aanvraag aangevoerde wettelijke of reglementaire bepalingen;

3. de aanvraag betrekking heeft op elke toepassing van een belastingwet betreffende invordering en vervolgingen.

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

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

1. bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO;

2. de beschreven verrichting of situatie geen economische substantie heeft in België.

3.4 Uitgesloten materies

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

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

1. de belastingtarieven en de berekening van de belastingen;

2. de bedragen en percentages ;

3. de aangifte,het onderzoek en de controle, het gebruik van de bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen;

4. de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld met inbegrip van de collectieve procedures;

5. *de bepalingen of gebruiken welke overleg met of raadpleging van andere autoriteiten instellen en voor dewelke de Minister van Financiën of de diensten van de fiscale administratie niet bevoegd zijn om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen;*

6. *de bepalingen welke sancties, boetes, belastingverhogingen en –vermeerderingen instellen;*

7. de forfaitaire grondslagen van aanslag

3.5 Duur van de voorafgaande beslissing

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

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

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

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

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

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

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

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

4 FUNCTIONELE BESCHRIJVING

4.1 Bevoegde dienst

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

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

Federale Overheidsdienst Financiën
Dienst voorafgaande beslissingen
Wetstraat 24
1000 Brussel

Tel. 0257 938 00
Fax. 0257 951 01

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

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

4.2 Beslissingsbevoegdheid

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

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

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

4.3 Behandeling van de aanvragen

4.3.1 Algemeen

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

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

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

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

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

4.3.2 Systeem van “prefiling meetings”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

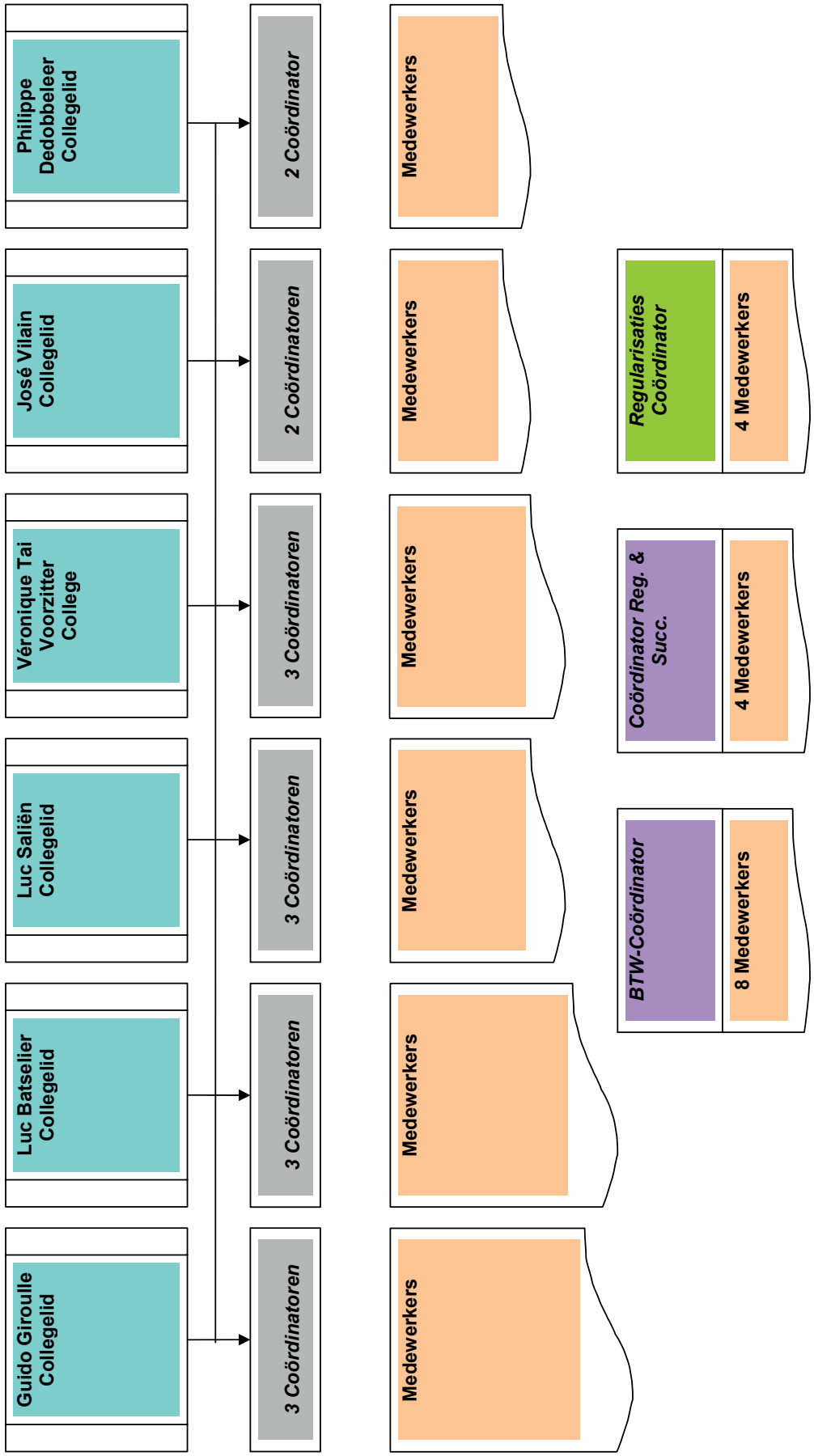
Na goedkeuring door het betrokken Collegelid wordt het dossier dan op de agenda van het College geplaatst.

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

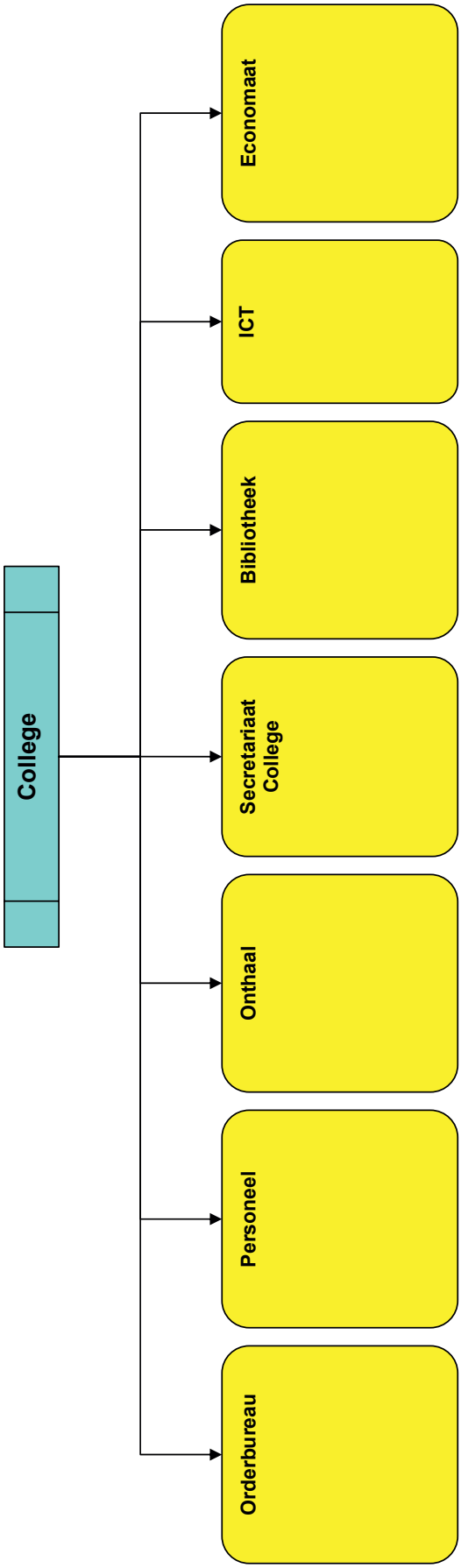
4.3.4 Organogram van de DVB

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

Het college bestond in 2011 uit 6 leden, drie franstaligen en drie nederlandstaligen.



Jaarverslag DVB 2011
12/66



jaarverslag DVB 2011
13/66

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 31.12.2011 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	40	Directe belastingen	27
BTW	4	BTW	4
Patrimoniumdocumentatie	4	Patrimoniumdocumentatie	3
Douane en accijnzen	2	Douane en accijnzen	0
Niveau C	12	Niveau C	4
Totaal :	**62**	**Totaal :**	**38**

4.3.6 Publicatie van de beslissingen

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

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

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

5 DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH POSITIEF RECHT

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

INZAKE DIRECTE BELASTINGEN

5.1 Frans gemeenschappelijk beleggingsfonds met "flexibel beleggingsbeleid"

De toepassing van artikel 19bis WIB 92 kan worden gecombineerd met de fiscale transparantie van een Frans kapitaliserend "fonds commun de placement" zonder rechtspersoonlijkheid en met Europees paspoort. De toerekening van de inkomsten aan het fonds is onmiddellijk (gevolg van de fiscale transparantie), terwijl de fiscale toerekening van de in artikel 19bis bedoelde interesten voor de personenbelasting slechts plaatsvindt bij de inkoop of de verdeling van het fonds. Door het beleggingsbeleid van het fonds, zou de situatie zich kunnen voordoen dat dit jarenlang hoofdzakelijk investeert in aandelen en nadien door een wijziging van het beleggingsbeleid (in de voor de toepassing van artikel 19bis WIB 92 relevante periode) geacht wordt bij de inkoop of verdeling een interest in de zin van 19bis WIB 92 toe te kennen.

In dergelijk geval zal de belegger in de personenbelasting jarenlang de interesten (begrepen in de inkomsten van het fonds) hebben aangegeven, terwijl diezelfde interest wordt meegenomen voor de bepaling van de interest in de zin van artikel 19 bis WIB 92. In dit geval is er dus een (beperkte) juridische dubbele belasting. Door de variabiliteit van het beleggingsbeleid kan ook sprake zijn van een juridische dubbele niet-belasting: dit is het geval wanneer een fonds aanvankelijk binnen de sfeer van artikel 19bis WIB 92 valt, maar door de latere wijziging van zijn beleggingsbeleid naar aanleiding van de inkoop of verdeling niet meer onder de toepassing van dat artikel valt. De aanvankelijke niet-toepassing van fiscale transparantie zou dan niet worden rechtgezet door een personenbelasting naar aanleiding van de inkoop. In Frans financieel recht is een dergelijk type "flexibel fonds" mogelijk. Voor de toepassing van de spaarrichtlijn bestaat vanuit Frans perspectief evenzeer de mogelijkheid dat een dergelijk fonds een deel van zijn bestaan (en dit in functie van zijn variabel beleggingsbeleid) wordt beschouwd als beoogd door die richtlijn en een deel van zijn bestaan wordt beschouwd als uitgesloten voor die richtlijn. De interpretatie van artikel 19bis WIB 92 gebeurt parallel met de toepassing van de spaarrichtlijn (samenlezing van de circulaires AOIF 2010/25 en AOIF 2009/33). Ten aanzien van de spaarrichtlijn wordt de toepassing van de "home country rule" aanvaard in de circulaire 25/2010 van 12.03.2010 (randnummer 64, Circ. AOIF 25/2010).

5.2 Overdracht van het DBI-overschot bij een belastingneutrale herstructurering

De DVB moet tal van aanvragen behandelen inzake de verwerking van « DBI-overschotten» bij belastingneutrale herstructureringen (fusies, splitsingen), en moet daarbij rekening houden met de recente rechtspraak van het Europees Hof van Justitie, met name het arrest C-138/07 van 12.02.2009 (Cobelfret) en de beschikking van 04.06.2009 (de gevoegde zaken C-439/07 en C-499/07, KBC-bank en BRB).

Met name volgens het Cobelfret-arrest is het Belgische DBI-stelsel strijdig met de « Moeder-Dochterrichtlijn » van 23.07.1990 omdat het de DBI-aftrek onderwerpt aan de voorwaarde van het bestaan van belastbare winsten in hoofde van de moedervennootschap. Uit dit arrest blijkt ook dat artikel 4, §1, van de Moeder-Dochterrichtlijn (die bepaalt dat de uitkering van dividenden belastingvrij moet gebeuren)

rechtstreekse werking heeft en dus door een belastingplichtige voor een nationale rechterlijke instantie kan worden ingeroepen (zie nr. 58 Cobelfretarrest)

Dit arrest heeft geleid tot de aanneming van de circulaire Ci.RH.421/597.150 van 23.06.2009, alsook tot de toevoeging van §3 aan artikel 205 WIB92 (Wet van 21.12.2009, artikel 8, BS van 31.12.2009, 2de editie) waarin wordt bepaald dat de niet afgetrokken DBI naar volgende belastbare tijdperken mag worden overgedragen.

Aangezien de wetgever artikel 206 of 212 WIB92 tot op heden niet heeft aangepast, werden aan de DVB meermaals vragen gesteld over de verwerking van DBI-overschotten in geval van belastingneutrale herstructurering, en meer bepaald over de mogelijkheid van een vennootschap om de rechtstreekse werking van artikel 4, §1, van de « Moeder-Dochterrichtlijn » in te roepen bij een belastingneutrale fusie of splitsing zodat de DBI-overschotten die in hoofde van de overgenomen of gesplitste vennootschap bestaan, zouden kunnen worden overgedragen aan de overnemende of verkrijgende vennootschap. Indien dit mogelijk zou zijn, dan zou dit tot gevolg hebben dat op het DBI-overschot een gelijkaardig stelsel zou worden toegepast zoals bepaald in artikel 206, §2, WIB92 voor de verliezen die in hoofde van de overgenomen of gesplitste vennootschap worden overgedragen (de belastingvrijstelling leidt tot grotere fiscale verliezen ten opzichte van de boekhoudkundige verliezen ten belope van 95% van de dividenden)

Op basis van de zaak Fratelli Costanzo 103/88, arrest van het Europese Hof van Justitie van 22 juni 1989 en meer bepaald de overwegingen 28 tot 33, is de DVB van mening dat de belastingplichtige, indien hij dit wenst, de rechtstreekse werking van artikel 4, §1, van de « Moeder-Dochterrichtlijn » kan inroepen bij een belastingneutrale fusie of splitsing en dat, zolang de wetgever artikel 206 of 212 WIB92 niet heeft aangepast, de DVB de dossiers geval per geval moet behandelen naargelang dat de belastingplichtige al dan niet de rechtstreekse werking van artikel 4, §1, van de « Moeder-Dochterrichtlijn » inroept bij een belastingneutrale fusie of splitsing

Bijgevolg verwerkt de DVB deze dossiers voortaan op de volgende manier: :

1. De belastingplichtige roept de rechtstreekse werking in

    1.1. bij fusie wordt het DBI-overschot van de overnemende vennootschap integraal behouden en wordt het DBI-overschot van de overgenomen vennootschap naar de overnemende vennootschap overgedragen zoals bepaald in artikel 206, §2, WIB92;
    1.2. bij splitsing of partiële splitsing (verrichting gelijkgesteld aan een splitsing bedoeld in het Wetboek van vennootschappen) wordt het bestaande DBI-overschot in de gesplitste of partieel gesplitste vennootschap verdeeld onder de verschillende entiteiten die uit de splitsing of partiële splitsing ontstaan zijn zoals bepaald in artikel 206, §2, WIB92

2. De belastingplichtige roept de rechtstreekse werking niet in

   2.1. bij fusie wordt het DBI-overschot van de overnemende vennootschap integraal behouden en is het DBI-overschot van de overgenomen vennootschap definitief verloren;
   2.2. bij splitsing is het DBI-overschot van de gesplitste vennootschap definitief verloren aangezien zij ophoudt te bestaan;
   2.3. bij partiële splitsing (verrichting gelijkgesteld aan een splitsing bedoeld in het Wetboek van vennootschappen) blijft het DBI-overschot van de gesplitste vennootschap enkel aftrekbaar in hoofde van die laatstgenoemde, aangezien zij blijft bestaan

6 BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

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

Positieve beslissing die een bijzonderheid of een vernieuwing bevat

INZAKE DIRECTE BELASTINGEN

6.1 Multisupport-levensverzekeringsovereenkomst

Een levensverzekeringsovereenkomst type « multi-support » is een levensverzekeringsovereenkomst die verschillende « supports » voorziet waarin de verzekeringsnemer premies kan investeren.

De overeenkomst kan evenveel luiken bevatten dan dat er afzonderlijke belastingstelsels bestaan, namelijk

- een luik « tak 21 » ;
- een luik « tak 23 zonder bepaalde verbintenis » ;
- een luik « tak 23 met bepaalde verbintenissen » ;
- een luik « rente » (met afstand van kapitaal).

De DVB heeft in haar beslissingen de fiscale behandeling van dit type levensverzekeringsovereenkomst in het licht van artikel 17 tot 22 WIB92 nader omschreven.

6.2 Profit Participating Loan « PPL »

Een vennootschapsgroep beschikt over een entiteit voor de financiering van de verschillende entiteiten waaruit de groep is samengesteld.

Deze financieringsentiteit heeft een PPL uitgegeven waarvan de vergoeding rechtstreeks in verband staat met de inkomsten verkregen door de financieringsentiteit en die afkomstig zijn van leningen die deze heeft toegekend door middel van fondsen die haar ter beschikking werden gesteld in het kader van de PPL.

De DVB heeft, rekening houdend met de modaliteiten van de PPL, de risico's gelopen door de financieringsentiteit en van de context waarin de uitgifte van PPL gebeurt, bevestigd dat de vergoeding betaald door de financieringsentiteit :

- interesten kon genereren,
- aftrekbaar was als beroepskosten,
- in overeenstemming was met het arm's length principe,
- en niet kon worden geherkwalificeerd op grond van artikel 344, §1WIB92.

6.3 Online games

De Belgische inrichter van spelen heeft een overeenkomst gesloten met een buitenlandse dienstverrichter om online games te organiseren op het Belgisch grondgebied.

Rekening houdend met de modaliteiten van deze overeenkomst heeft de DVB gepreciseerd dat de Belgische inrichter optrad als commissionair en dat de buitenlandse dienstverrichter niet beschikte over enige vaste inrichting in België.

6.4 Kwalificatie als beleggingsvennootschap

De DVB heeft een beslissing getroffen inzake de aanmerking van een Belgische rechtspersoon als beleggingsvennootschap in de zin van artikel 2, §1, 5°, f), WIB 92. Deze rechtspersoon is niet gereguleerd door de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, daar zij zich uitsluitend richt tot private, professionele of institutionele beleggers en niet valt binnen de kaders die in uitvoering van die wet zijn bepaald voor private of institutionele instellingen voor collectieve beleggingen. Voor de kwalificatie als beleggingsvennootschap in de zin van artikel 2, §1, 5°, f), WIB 92 worden, behoudens het maatschappelijk doel, de volgende elementen in overweging genomen: de veelheid van investeerders, de veelheid aan investeringen, de afwezigheid van de intentie om een groep te vormen en de vaststelling dat de entiteit enkel activa zal aanhouden voor zijn statutaire beleggingsactiviteit.

6.5 Meerwaarde op aandelen

Verkoop en betaling van de prijs d.m.v. een rente

Artikel 90, 9°, 1 streepje WIB 92 – Meerwaarden naar aanleiding van de verkoop van aandelen : verkoop door de ouders van hun volledige deelneming (96 % van het kapitaal) in de operationele vennootschap aan de holdingvennootschap van hun 3 zonen. De ouders zijn noch aandeelhouders, noch bestuurders van de holdingvennootschap.

Een deel van de prijs wordt omgezet in een lijfrente waarvan het bedrag wordt bepaald op basis van de meest recente omzettingstabellen J. Schrijvers. De rente geldt niet als pensioen.

Het college heeft besloten dat deze wijze van betaling niet onverenigbaar is met het normaal beheer van een privé-vermogen.

Kapitaalvermindering bij een werkvennootschap kort voor de inbreng in de holding

De aandeelhouders wensen de aandelen die zij bezitten in een aantal werkvennootschappen in te brengen in een nieuw op te richten holdingvennootschap.

Kort voor de inbreng zal door één van de werkvennootschappen overgegaan worden tot een kapitaalvermindering.

Aangezien de vennootschap aanzienlijke overtollige financiële middelen ter beschikking heeft alsook een aanzienlijk winstpotentieel, heeft deze kapitaalvermindering geen weerslag op de normale werking van de vennootschap. Tevens komt deze kapitaalvermindering expliciet tot uiting in de waardering van de werkvennootschap.

Verkoop van aandelen

Verkoop tegen marktwaarde door echtpaar X - Y van hun aandelen in de NV A en de NV C aan respectievelijk de NV B en de NV D. De (belangrijke) participaties in de vennootschappen A en C zijn sinds de oprichting, zeer lang geleden, in het bezit van de aanvragers. De NV B, waarvan de aandelen gecertificeerd zijn in een stichting, is de

huidige topholding van de groep en de NV D is een subholding. De aanvragers bezitten, behalve hun aandelen in de vennootschappen A, B en C, geen andere participaties binnen de groep.
In het verleden werden door de aanvragers certificaten geschonken (deels in volle eigendom en deels in blote eigendom) aan hun kinderen, die actief zijn in de groep. Momenteel zijn de aanvragers nog (afgevaardigd) bestuurder in diverse groepsvennootschappen en in de stichting. De geplande verkoop kadert in de eindfase van de reorganisatie van de groep waarbij de aanvragers volledig zullen verdwijnen uit de interne groepsstructuur.
De DVB heeft beslist dat voormelde verkoop kadert in een normaal beheer van het privé-vermogen van de aanvragers. De beslissing is slechts geldig voor zover de heer X in de groepsvennootschappen waar hij een mandaat als afgevaardigd bestuurder waarneemt, dit mandaat uiterlijk één jaar na de verkopen zal neerleggen. Indien hij deel blijft uitmaken van de Raad van Bestuur van bepaalde groepsvennootschappen en indien hij momenteel een doorslaggevende stem heeft als Voorzitter van de Raad van Bestuur, zal hij eveneens binnen één jaar na de verkopen, terugtreden als Voorzitter van de Raad van Bestuur. Deze mandaten mogen ook niet overgenomen worden door zijn echtgenote, mevrouw Y. Tenslotte zullen de aanvragers hun rol als bestuurder van de Stichting (die de aandelen aanhoudt van de topvennootschap B) beperken tot een bemiddelende rol indien er een belangenconflict zou ontstaan tussen de kinderen waarbij de belangen van de groep in het gedrang komen.

Partiële splitsing BVBA A en verkoop door de heer X van de uit de splitsing ontstane aandelen BVBA A2 aan een door hemzelf en een derde opgerichte nieuwe vennootschap

BVBA A is eigenaar van het onroerend goed waarin de activiteiten worden uitgeoefend en de zaakvoerders/aandeelhouders, de heren X en Z (een derde), hebben in de loop der jaren elk hun eigen cliënteel uitgebouwd. De heer X wenst, gelet op het potentieel van zijn commercieel netwerk, een derde vennoot aan te trekken, waartoe de heer Z niet bereid is. Er vond een partiële splitsing plaats van de BVBA A waarbij aan de heer Z aandelen BVBA A1 werden toegekend en een deel aandelen BVBA A2. De heer X ontving de overige aandelen BVBA A2 (de meerderheid).

De heer X heeft met een nieuwe zakenpartner, de heer Y, vennootschap C opgericht (50/50), die de aandelen BVBA A2 in het bezit van hemzelf en de heer Z zal aankopen. Een inbreng door de heer X is, gelet op de gewenst 50/50 verhouding in C, geen optie (verplichting voor Y tot inbreng van een aanzienlijk kapitaal).
De geplande verkoop door de heer X kadert in het normaal beheer van zijn privé-vermogen: de motivering is onderbouwd, het is geen complexe verrichting, er is geen wanverhouding tussen verwervingsprijs en verkoopprijs, de financieringswijze is aangepast aan de omstandigheden (vooreerst de gespreide aflossing van de externe lening die door holding C wordt aangegaan voor de uitkoop van de heer Z; vervolgens zal de schuld t.a.v. de aanvrager pas nadien -eveneens gespreid- worden afgelost), belangrijke dividenduitkeringen in het verleden en een aanvaardbare waardering van de aandelen.

6.6 Reorganisaties

De DVB werd geconfronteerd met een vraag omtrent de wijze waarop een belastbare partiële splitsing van een vennootschap waarbij een gedeelte van haar vermogen wordt overgedragen aan een erkende vastgoedbevak, dient te worden verwerkt ten name van de vennootschap-aandeelhouder op het ogenblik van de verrichting zelf alsook bij de latere overdracht van de aandelen van de erkende

vastgoedbevak. De bijzonderheid bij deze verrichting betreft een probleem van economische dubbele belasting die het gevolg is van het feit dat:

- enerzijds, het verschil tussen de werkelijke waarde van het afgesplitste maatschappelijk vermogen en de gerevaloriseerde waarde van het afgesplitste gestorte kapitaal ten name van de partieel gesplitste vennootschap, als een dividend wordt aangemerkt en als dusdanig aan de vennootschapsbelasting ("exit taks") is onderworpen ingevolge artikel 211, § 1, zesde lid, WIB 92 juncto artikel 210, 1°bis, WIB 92;

- anderzijds, de vennootschap–aandeelhouder later zal worden belast op de volledige verwezenlijkte meerwaarde op haar aandelen in de erkende vastgoedbevak, d.w.z. op het verschil tussen de verkoopwaarde (verkoopprijs, inbrengwaarde, ruilwaarde,…) en de aanschaffingswaarde ervan, doordat zij als aandeelhouder van een erkende vastgoedbevak geen aanspraak meer kan maken op de vrijstelling van de meerwaarde zoals bedoeld in artikel 192, § 1, WIB 92.

Om deze dubbele belasting uit te schakelen, dient, voor het belastbare tijdperk waarin de belastbare partiële splitsing heeft plaatsgehad, ten name van de vennootschap–aandeelhouder:

- enerzijds, een "onderschatting" van de in ruil ontvangen aandelen van de erkende vastgoedbevak als een onzichtbare reserve te worden belast en dit ten belope van het verschil tussen enerzijds het overeenstemmende gedeelte van de aandelen die de vennootschap–aandeelhouder in de partieel gesplitste vennootschap bezat in de voormelde werkelijke waarde van het afgesplitste maatschappelijk vermogen van die vennootschap (zonder aftrek van de "exit-taks" die ten laste blijft van de partieel gesplitste vennootschap) en anderzijds de aanschaffingswaarde van de aandelen van de erkende vastgoedbevak, rekening houdend met de toepassing van het boekhoudkundig continuïteitsbeginsel op het ogenblik van de partiële splitsing;

- anderzijds, de DBI–aftrek te worden verleend ten belope van 95% van het voormelde verschil.

Bij de latere verwezenlijking van de voormelde aandelen, kan de hierboven beschreven onzichtbare reserve worden ontheven, waardoor de dubbele belasting wordt vermeden en enkel het meerdere gedeelte van de meerwaarde effectief in de belastingheffing zal worden betrokken.

6.7 Kwijtschelding schuld

Artikelen 26, 79 en 207, tweede lid WIB 92 (abnormaal of goedgunstig voordeel) en artikel 49 WIB 92 (beroepskost) - Kwijtschelding van schuldvordering

Geen abnormaal of goedgunstig voordeel verstrekt aan C in vereffening en ook niet aan de buitenlandse moeder van C in vereffening

Definitieve en volledige kwijtschelding van schuldvordering door de Belgische groepsvennootschappen A en B ten voordele van de Belgische groepsvennootschap C in vereffening.

Door de kwijtschelding kan een faillissement van C worden vermeden en blijft de goede naam van de groep bewaard. De leveranciers van C leveren ook aan A.

A en B zullen niet in de problemen komen door de kwijtschelding.
Aangezien A en B geen abnormaal of goedgunstig voordeel verlenen aan C, zal er eveneens geen abnormaal of goedgunstig voordeel verstrekt worden aan de buitenlandse moeder van C.

Inzake de aftrekbaarheid van de kwijtschelding ten name van A en B wensten de aanvragers in hooforde een uitspraak omtrent artikel 24, eerste lid, 2° WIB 92 en in suborde omtrent artikel 49 WIB 92. Aangezien de DVB van mening is dat de kwijtschelding een aftekbare beroepskost is op basis van artikel 49 WIB 92, werd er in de beslissing vermeld dat de beslissing geen uitspraak inhoudt omtrent artikel 24, eerste lid, 2° WIB 92.

In de beslissing wordt er evenmin een uitspraak gedaan over het bedrag zelf aan vorige beroepsverliezen ten name van C.

Er werd bevestigd dat de Belgische fiscale verliezen na liquidatie definitief verloren zullen zijn en dus geenszins door de buitenlandse moedervennootschap, noch door enige ander buitenlandse vennootschap zullen kunnen worden aangewend.

Artikel 48/1 WIB 92 en artikel 27/1 KB/WIB 92 (WCO): vrijstelling van winst die voortvloeit uit de kwijtschelding van schulden

Artikel 48/1 WIB92 bepaalt dat de winst die voortvloeit uit de minderwaarden die door de schuldenaar zijn opgetekend op bestanddelen van het passief ten gevolge van de homologatie van een reorganisatieplan door de rechtbank of ten gevolge van de vaststelling door de rechtbank van een minnelijk akkoord krachtens de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen, wordt vrijgesteld volgens de nadere toepassingsregels die de Koning vaststelt.

Art. 27/1 § 2 KB/WIB92 stelt een tijdelijke vrijstelling in voor het aanslagjaar dat is verbonden aan het belastbare tijdperk tijdens hetwelk het vonnis dat het reorganisatieplan homologeert of het minnelijk akkoord vaststelt, is gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad en het behoud van die vrijstelling voor de volgende aanslagjaren voor zover bepaalde voorwaarden worden nageleefd.

De reorganisatieplannen werden gehomologeerd in december jaar x - 1 en gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad in januari jaar x.

Volgens artikel 27/1, § 2 KB/WIB 92 is er derhalve pas voorlopige vrijstelling vanaf boekjaar x, aanslagjaar x + 1 en niet vanaf boekjaar x - 1 (aanslagjaar x) waarin de onbeschikbare reserve werd aangelegd.

Evenwel kan, gelet op

1) het advies van de CBN 2011/9 dat stelt :

"volgende boeking dient bij een gerechtelijke reorganisatie door een collectief akkoord op de datum van de homologatie van het reorganisatieplan door de rechtbank te gebeuren :

44 of 175 Handelsschulden
aan 764-769 Andere uitzonderlijke oprbrengsten

Indien de vennootschap de tijdelijke vrijstelling van de opbrengst van de (gedeeltelijke) kwijtschelding van de schuldvordering wil genieten dient tevens volgende boeking te gebeuren :

689 Overboeking naar vrijgestelde reserves
aan 132 Belastingvrije reserves"

2) de diverse reorganisatieplannen, inclusief de vervulling van de voorwaarden die daarin werden opgenomen, die door de vennootschappen in het kader van de wet betreffende de continuïteit van ondernemingen werden neergelegd ter griffie van de Rechtbank van Koophandel, werden goedgekeurd door de schuldeisers van de vennootschappen en werden in december jaar x - 1 gehomologeerd door de Rechtbank van Koophandel;

3) letterlijke toepassing van art 27/1 § 2 KB/WIB92 zou ertoe leiden dat de continuïteit van de ondernemingen onmiddellijk opnieuw in gevaar zou gebracht worden door de belastingen die verschuldigd zijn op de winst ten gevolge van de kwijtschelding van de schulden;

besloten worden dat de kwijtschelding van de schulden ten gevolge van de homologatie van de diverse reorganisatieplannen door de rechtbank in jaar x - 1 aanleiding geeft tot een tijdelijke vrijstelling van de winst in jaar x - 1 (aanslagjaar x) tengevolge van de kwijtschelding van de schuldvorderingen, voor zover alle andere in artikel 27/1 KB/WIB92 gestelde voorwaarden zijn voldaan, inzonderheid de in § 3 bedoelde voorwaarde dat een afschrift van het Belgisch Staatsblad bij haar aangifte in de vennootschapsbelasting over het aanslagjaar x moet worden toegevoegd.

De winst die voortvloeit uit de (gedeeltelijke) kwijtschelding van schuld ten gevolge van de homologatie van de reorganisatieplannen door de rechtbank is definitief fiscaal vrijgesteld in hoofde van de verschillende vennootschappen overeenkomstig artikel 27/1, § 1 KB/WIB92 op het ogenblik dat de reorganisatieplannen volledig zijn uitgevoerd.

6.8 Artikelen 205bis tot 205novies WIB - Aftrek voor risicokapitaal

Functionele valuta - Vermijden van wisselkoerseffecten

Er kan worden ingestemd met het feit dat het voeren van een boekhouding in vreemde munt – waarvoor een formele toelating werd bekomen van de Minister bevoegd voor Economie – niet tot gevolg mag hebben dat, naar aanleiding van de aangifte, wisselkoerseffecten ontstaan die niet hun oorsprong vinden in de jaarrekening of in de boekhouding van de vennootschap.

De nieuwe binnenlandse vennootschap A kan worden toegestaan om de jaarlijkse belastbare grondslag in al haar componenten zoals bedoeld in artikel 183 WIB 92 vast te

stellen door omzetting van vreemde munt in EUR van iedere lijn van de fiscale aangifte tegen dezelfde wisselkoers, meer bepaald de koers op de laatste dag van het boekjaar of de jaarlijkse gemiddelde referentiewisselkoers. Deze keuzemogelijkheid zal door de vennootschap op consistente wijze worden uitgeoefend voor de geldigheidsduur van de voorafgaande beslissing.

Wisselkoerseffecten inzake het bedrag van de aftrek voor risicokapitaal kunnen worden vermeden door het bedrag van de aftrek voor risicokapitaal eerst te berekenen in vreemde munt en vervolgens om te zetten in EUR tegen dezelfde wisselkoers als die geldt voor de omzetting van iedere lijn van de aangifte.

Toewijzing van het kapitaal aan de Belgische vaste inrichting overeenkomstig de OESO richtlijnen

De activiteiten van een Belgische vaste inrichting werden voorheen één op één gefinancierd middels schuldfinanciering met het buitenlands hoofdhuis A.

Per 31.12 jaar x werd een bedrag geboekt op de rekening geplaatst kapitaal op basis van de cleansed (« gezuiverde » of « fiscale ») BIS-ratio.

De methode en timing van kapitaalallocatie op basis van een passend gebruik van de cleansed BIS-ratio door de buitenlandse vennootschap A bij de toewijzing van kapitaal aan de Belgische vaste inrichting overeenkomstig de OESO richtlijnen terzake kan worden goedgekeurd.

Het op basis van die methode aan de vaste inrichting gedoteerde bedrag (dat als « geplaatst kapitaal » wordt geboekt) kan worden beschouwd als basis (« eigen vermogen ») voor de toepassing voor de aftrek voor risicokapitaal krachtens de artikelen 205bis en volgende WIB 92 en de uitvoeringsbepalingen in het KB/WIB 92.

Het kapitaal dat op duurzame wijze ter beschikking wordt gesteld en geboekt wordt op de rekening 100 geplaatst kapitaal wordt op jaarlijkse basis berekend en herzien in functie van geldende reglementaire richtlijnen. Er worden geen interesten aangerekend.

Het toewijzen van kapitaal aan de vaste inrichting zal leiden tot een overdracht aan aftrek voor risicokapitaal.

6.9 Art. 194ter WIB – Tax Shelter

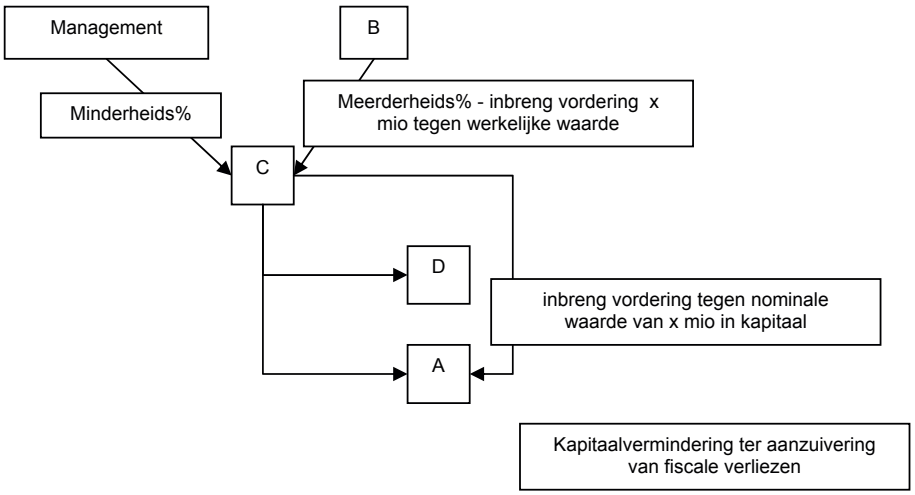
A en B zijn productievennootschappen die niet verbonden zijn met een televisieomroep. Van zodra C de aandelen verwerft van D zullen A en B verbonden zijn met een televisieomroep.

Dit impliceert dat vanaf dat ogenblik A en B niet meer kunnen beschouwd worden als een in aanmerking komende productievennootschap zoals bedoeld in artikel 194ter, § 1, 1° WIB 92.

Op grond van de artikelen 194ter, § 1, 2° en § 2 WIB 92 kan worden afgeleid dat de voorwaarde dat de raamovereenkomst wordt gesloten met een in aanmerking komende productievennootschap te beoordelen is op de datum van ondertekening van de raamovereenkomst. Uit geen enkele andere bepaling kan worden afgeleid dat de voorwaarde van “een in aanmerking komende productievennootschap” gedurende een zekere termijn zou moeten worden gehandhaafd. Art. 194ter, § 4 WIB 92 dat de voorwaarden vermeldt waaronder de vrijstelling verleend en behouden wordt, vermeldt hieromtrent niets.

Derhalve kunnen de raamovereenkomsten die worden afgesloten voor dat A en B verbonden worden met een televisieomroep blijven genieten van de tax shelter.

6.10 Art. 207, 2de lid WIB - Verkregen abnormale of goedgunstige voordelen



A heeft een negatief eigen vermogen en valt onder het toepassingsgebied van de artikelen 633 en 634 Wetboek Vennootschappen.

De in land M gevestigde vennootschap B wenst haar vordering op A in te brengen in het kapitaal van de in land N gevestigde dochtervennootschap C tegen werkelijke waarde. C brengt op haar beurt de vordering in tegen nominale waarde in het kapitaal van haar dochter A. Na de kapitaalverhoging zal A een kapitaalvermindering doorvoeren ter aanzuivering van geleden verliezen.

B wenst haar vordering niet rechtstreeks in te brengen in het kapitaal van A, omdat B geen rechtstreeks aandeelhouder is van A. Een inbreng tegen werkelijke waarde in C of een inbreng tegen nominale waarde in A heeft in land M fiscaal geen invloed.

B brengt haar vordering op A tegen werkelijke waarde (1 EUR) in het kapitaal van C, die op haar beurt de vordering inbrengt in het kapitaal van A tegen nominale waarde. De wetgeving in land N vereist dat de inbreng in C gebeurt tegen marktwaarde. In land N zou de verrichting belastingneutraal verlopen.

De inbreng door C tegen nominale waarde van de vordering op A in het kapitaal van A kan worden verantwoord door het standpunt van het IBR, de bevestiging van de commissaris-revisor en het ontwerpadvies CBN. In ruil worden nieuwe aandelen uitgegeven.
De geplande inbreng van schuldvordering aan nominale waarde gevolgd door een kapitaalvermindering ter aanzuivering van verliezen is noodzakelijk om het voortbestaan van A veilig te stellen en de risico's vervat in de artikelen 633 en 634 Wetboek Vennootschappen af te wentelen

jaarverslag DVB 2011
25/66

De verrichting is geïnspireerd door rechtmatige financiële of economische behoeften.

Er werd bevestigd door de aanvrager dat het een zakelijke beslissing betreft die geen winstverschuiving tot doel heeft.

Rekening houdend met de voormelde elementen kan worden aangenomen dat de inbreng van de vordering door C in het kapitaal van A aan nominale waarde gevolgd door een kapitaalvermindering ter aanzuivering van de geleden verliezen, geen aanleiding zal geven tot het verkrijgen van een abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 207, tweede lid WIB 92 ten name van A.

Dubbelbelastingverdragen (DBV)

6.11 Artikel 15 § 3 DBV België – en de respectieve woonstaat van de zeevarenden (Denemarken, Filippijnen, Ghana, Kroatië, Letland, Oostenrijk, Polen, Rusland en het Verenigd Koninkrijk)

Een nog op te richten Belgische scheepsbemanningsvennootschap A zal enkel gekwalificeerd zeevarend personeel uitzenden en zal zelf geen enkel schip exploiteren in het internationaal verkeer. A zal fungeren als een louter formele / administratieve werkgever van het zeevarend scheepspersoneel.

A kan niet worden aanzien als de onderneming die autonoom beslist over hoe het zeevaartpersoneel wordt ingezet. B bepaalt steeds welke zeevarenden moeten worden uitgezonden en tegen welke voorwaarden. A zal instaan voor de betaling van de lonen aan het zeevarend personeel. Hiertoe zal A de door haar opgelopen kosten doorfactureren aan B met een marktconforme opslag. A oefent geen gezag, leiding en toezicht uit op het uitgezonden personeel en kan niet beschouwd worden als de materiële werkgever. Vanuit een administratief oogpunt zal A in staat zijn om haar personeelsleden te ontslaan, aangezien zij diegene is met wie de individuele zeevarenden gebeurlijk een arbeidscontract hebben afgesloten.

Artikel 15 § 3 van het Verdrag met België en respectievelijk Denemarken, de Filippijnen, Ghana, Kroatië, Letland, Oostenrijk, Polen, Rusland en het Verenigd Koninkrijk bepaalt dat “beloningen verkregen van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip (of luchtvaartuig) dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, worden belast in de overeenkomstsluitende Staat waar de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen”.

Gelet op de link die in artikel 15 § 3 van het desbetreffende Verdrag wordt gelegd met de dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip (of luchtvaartuig) dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd, kan worden aangenomen dat met “de onderneming” de eigenlijke scheepsexploitant (in casu B’s opdrachtgever) wordt bedoeld. Aangezien in casu de Belgische scheepsbemanningsvennootschap niet tegelijkertijd de eigenlijke scheepsexploitant zal zijn, kan artikel 15 § 3 van het Verdrag met België en respectievelijk Denemarken, de Filippijnen, Ghana, Kroatië, Letland, Oostenrijk, Polen, Rusland en het Verenigd Koninkrijk ten name van de betrokken werknemer niet worden toegepast (zie ook het vonnis van de Rechtbank van Brugge dd. 30 maart 2010).

Bijgevolg is artikel 15 § 1 van het desbetreffende Verdrag van toepassing. Indien de betrokken Deense, Filippijnse, Ghanese, Kroatische, Letse, Oostenrijkse, Poolse, Russische dan wel Britse werknemers/zeevarenden geen verdere activiteiten uitoefenen in België, is België niet heffingsbevoegd en zullen deze werknemers bijgevolg niet belastbaar zijn in België in de belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen) zoals vermeld in de artikelen 227, 1° en 228 § 2, 6° b) juncto artikel 23 § 1, 4° WIB 92.

6.12 Artikelen 205/1 e.v. WIB - Aftrek voor octrooi-inkomsten

De aanvraag strekt er o.m. toe een voorafgaande beslissing te bekomen met betrekking tot de bepaling van het bedrag van inkomsten van octrooien dat in aanmerking komt voor de aftrek voor octrooi-inkomsten.

Het Belgisch octrooi werd pas erkend in de loop van een boekjaar. De DVB besliste evenwel dat toepassing kon worden gemaakt van de octrooi-aftrek vanaf de eerste dag van datzelfde boekjaar waarin het octrooi werd erkend. Bovendien werd beslist dat de datum van erkenning van een Europees patent in België de “datum van vertaling” is van het Europees octrooi.

De aanvraag strekt ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat de aftrek voor octrooi-inkomsten vervat in de artikelen 205/1 en volgende van het WIB 92 toepasbaar is. Meer in het bijzonder strekt de aanvraag ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat (i) de octrooien in aanmerking komen voor de octrooi-aftrek (ii) de octrooi-inkomsten bestaande uit de vergoedingen van de licentiehouders voor de licenties verleend op de octrooien en de vergoedingen voor de octrooien begrepen in de verkopen door de aanvrager NV X zelf, in aanmerking komen voor de toepassing van de octrooi-aftrek.

De vennootschap heeft de aangifte vennootschapsbelasting AJ 2010 reeds ingediend alvorens een voorafgaande beslissing werd verkregen. NV X had voor het betreffende aanslagjaar een negatieve belastbare grondslag en nog overdraagbare verliezen, waardoor er geen octrooi-aftrek toegepast kon worden voor AJ 2010, alhoewel ze in principe al wel recht had op octrooi-aftrek. De vraag stelt zich of de aanvraag nog kon beschouwd worden als voorafgaandelijk, daar de aangifte voor het boekjaar waarin voor de eerste maal de octrooi-aftrek kon geclaimd worden, reeds was ingediend ? De DVB oordeelde dat de aanvraag alsnog voorafgaandelijk was.

6.13 Transfer Pricing

Vergoeding voor cashpool activiteiten

Op basis van een functionele analyse werd een Belgische vennootschap, in haar rol van zero cash pool-leider en intragroep financieringsvennootschap, gekarakteriseerd als een financiële dienstverlener die de daarmee verbonden risico’s draagt, d.w.z. krediet, rente- en beperkte wisselkoersrisico’s die uit de hedgingactiviteiten resulteren. Op basis daarvan werd geconcludeerd dat zowel een arm’s length vergoeding voor de verleende diensten als voor de door de vennootschap gedragen risico’s moest worden bepaald.

Aangezien het zowel voor de uitgeoefende functies als voor de gedragen risico’s mogelijk was om voldoende vergelijkbare externe situaties te vinden, werd de externe Comparable Uncontrolled Price methode (hierna “CUP”) geïdentificeerd en toegepast om de arm’s length vergoeding voor de door X uitgeoefende functies en gedragen risico’s te bepalen.

Een financieel netto-inkomen tussen x bps en y bps van alle interestgenerende activa, meer bepaald alle uitgaande intercompany leningen en credit posities, de bankdeposito’s en de Money Market Funds, van de statutaire jaarrekening en berekend als gemiddelde van de positie van deze rekeningen per maandeinde werd aanvaard als een arm’s length vergoeding voor de activiteiten als cash pool-leider en intragroep financieringsvennootschap.

"Dealings" tussen inrichtingen in verschillende landen die plaats vinden binnen eenzelfde onderneming (rechtspersoon).

Er kon in een voorafgaande beslissing worden bevestigd dat :

- een Luxemburgse financieringsentiteit van een Belgische vennootschap kan kwalificeren als vaste inrichting in de zin van artikel 5 Belgisch – Luxemburgs dubbelbelastingverdrag;

- de winsten die met behulp van de Luxemburgse vaste inrichting werden gerealiseerd en eraan werden toegerekend, op basis van artikel 23, §2 van het Belgisch – Luxemburgs dubbelbelastingverdrag vrijgesteld konden worden van de Belgische vennootschapsbelasting in hoofde van de Belgische vennootschap;

- de allocatie/toewijzing van de activa en passiva door het Belgische hoofdhuis aan de Luxemburgse vaste inrichting mocht gebeuren tegen nominale waarde van de toegewezen activa en passiva, in afwezigheid van juridische overdracht aan een derde, zodat er geen erkenning was van minder- of meerwaarden (inclusief wisselkoerswinsten/verliezen) en geen abnormaal of goedgunstig voordeel werd verkregen of ontvangen in de zin van de artikelen 26, 79 en 207 WIB 92;

- geen interesten dienden aangerekend te worden op de rekening courant/kapitaal rekening tussen het Belgische hoofdhuis en haar Luxemburgse vaste inrichting. Het gebrek aan interest kon niet gekwalificeerd worden als een abnormaal of goedgunstig voordeel verkregen of ontvangen in de zin van de artikelen 26, 79 en 207 WIB92.

Beslissingen m.b.t. vergoedingen voor financiële transacties tussen ondernemingen van een zelfde groep

Bij het bepalen van de vergoeding voor het uitlenen van fondsen binnen eenzelfde groep werd in het verleden veelal de groepsbenadering gehanteerd (waardoor aan alle leden van een MNO-groep eenzelfde kredietwaardigheid werd toegewezen). In een aantal voorafgaande beslissingen werd deze benadering eveneens gevolgd.

Evenwel gaan de OESO-RL uit van een "stand alone" benadering.

In een aantal voorafgaande beslissingen werd reeds een aanzet gegeven tot een meer gedifferentieerde benadering door de ontlenende groepsleden op te delen in "clusters" waarbij een verschillende rating werd gehanteerd op basis van een aantal objectieve criteria (zonder hierbij tot een individuele rating per ontlener over te gaan).

Sinds het GE Capital arrest is het bovendien steeds meer aanvaardbaar geworden dat wordt uitgegaan van de "stand alone" benadering maar waarbij ook rekening wordt gehouden met een impliciete waarborg door de ultieme moedervennootschap.

Bij de beoordeling van de mate waarin de impliciete waarborg in aanmerking kan worden genomen dient mede rekening te worden gehouden met de belangrijkheid van de vennootschap. De ratingbureaus hebben hiervoor een 12-tal criteria ontwikkeld om uit te maken of een groepsvennootschap een kernvennootschap is dan wel een strategisch belangrijke of een operationeel onafhankelijke vennootschap.

Derhalve moet een oplossing op de vraag naar correcte prijszetting van intra-groep interestvoeten geval per geval worden gezocht, rekening houdend met de hiervoor uiteengezette evolutie.

Desgevallend zal ook rekening moeten worden gehouden met de houding van de fiscale autoriteiten van de ontlenende partijen, die ook akkoord moeten kunnen gaan met de interestvoet die betaald wordt.

In een dossier werd een methode (die op de ganse groep van toepassing was) goedgekeurd aan de hand van een handleiding voor financiële transacties die binnen de groep was opgesteld en goedgekeurd door het topmanagement.

7 AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET AANVAARDE VERRICHTINGEN

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

INZAKE DIRECTE BELASTINGEN

7.1 Forfaitaire vergoeding - bezoldiging

De vennootschap X wenste aan zijn werknemers een vergoeding toe te kennen met het oog op het dekken van de meerkosten verbonden aan de verplichting die hen is opgelegd om in het Gewest te wonen (…).

Zonder een analyse te maken van de vraag of de vergoeding een voordeel is die de tegenprestatie uitmaakt van het werk verricht voor de werkgever en niet het ten laste nemen van kosten gemaakt in het voordeel van de werkgever en genoodzaakt door de uitvoering van de arbeidsovereenkomst, heeft de DVB geoordeeld dat de aanvrager niet heeft aangetoond dat het feit van het in het Gewest wonen (…) een meerkost uitmaakt voor zijn werknemers.

Bijgevolg is de vergoeding die de vennootschap X wenst toe te kennen, een belastbare bezoldiging in hoofde van zijn werknemers krachtens artikel 31 WIB 92.

7.2 Roerende inkomsten

De aanvraag strekte ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen aangaande de vraag of roerende inkomsten met oorsprong buiten de EER (Europese economische ruimte) ontvangen door een natuurlijk persoon bij een financiele tussenpersoon gevestigd in een andere Staat van de EER dan België, niet worden onderworpen aan de aanvullende gemeentebelasting.
De aanvrager riep het arrest Dijkman in (HVJEU van 1 juli 2010).
Het college heeft bevestigd dat de gemeentelijke opcentiemen moesten worden toegepast, om reden inzonderheid dat het arrest Dijkman de zaak behandelde op het vlak van het vrije verkeer van kapitaal en niet over het vrij verlenen van diensten.

7.3 Interne meerwaarden

De twee aanvragers hebben allebei een professionele vennootschap. Ze wensen hun activiteit te hergroeperen en zich voor 50-50 in een holding te verenigen. De waarde van de vennootschap van de heer A vertegenwoordigt het drievoudige van de waarde van de vennootschap van de heer B. De vennootschap van A bezat aanzienlijke liquide middelen (voor de helft van haar waarde). Om de pariteit te bereiken, zouden de aanvragers inbreng doen van hun deelneming in de holding : de heer A zou een inbreng doen van ten belope van de waarde van vennootschap B en het overschot verkopen. De betaling zou verricht worden door verhoging van buitengewone dividenden. Gelet op de aanwezigheid van liquide middelen die aanzienlijk overdreven zijn ten aanzien van de noden van de vennootschap A, werd de verrichting geweigerd.

7.4 Afwezigheid van economische substantie: contract van naamlening

De beschreven verrichting waarin de Belgische vennootschap A betrokken is als tussenvennootschap maakt mogelijk om vast te stellen dat de vennootschap A een Belgische vennootschap is maar maakt niet mogelijk aan te tonen dat deze een economisch substantie heeft in België in zoverre zij niet handelt krachtens een handelscontract maar krachtens een overeenkomst van naamlening.

De vennootschap A wordt geacht de rol van tussenpersoon op zich te nemen tussen twee verbonden vennootschappen die tot dezelfde groep behoren als A. Er volgt evenwel uit de globale analyse van al de feiten van het dossier dat de Belgische vennootschap A geen enkele mogelijkheid heeft om een reële activiteit tot stand te brengen noch om risico's te ondergaan.

De aanvraag tot een voorafgaande beslissing wordt beschouwd als niet-ontvankelijk op grond van artikel 22 lid 3, 2° van de wet van 24 december 2002.

7.5 Interne meerwaarden

De aanvragers wensen de in hun bezit zijnde aandelen in te brengen in een door hen nog op te richten holdingvennootschap.
Voorafgaand aan de inbreng wensen ze een kapitaalvermindering door te voeren bij de werkvennootschap en dit om een pensioenkapitaal te verzekeren. Aangezien de vennootschap over onvoldoende liquiditeiten beschikt wordt het bedrag van de kapitaalvermindering geboekt op rekening courant die zal worden terugbetaald met de cashflow die jaarlijks zal worden gegenereerd

De kapitaalvermindering werd als volgt gemotiveerd: de aandeelhouders zijn voornemens om na de inbreng de aandelen van de holding te schenken aan de kinderen waardoor zij niet langer kunnen aanspraak maken op het vermogen opgebouwd binnen de vennootschappen. Deze verrichting kadert niet in het normaal beheer van een privé-vermogen: indien enkel de blote eigendom geschonken wordt, kan overigens aanspraak gemaakt worden op latere dividenden.

Enige bedoeling van de verrichting is het onttrekken van liquiditeiten aan de vennootschap

De aandelen van een patrimoniumvennootschap zijn in handen van ouders en hun kinderen. De patrimoniumvennootschap bezit enkel portefeuillewaarden en cash en verkreeg deze na de verkoop van deelnemingen van werkvennootschappen.

De vader en één van de kinderen wensen een nieuwe activiteit te ontplooien. De overige kinderen wensen niet deel te nemen. Vader en zoon richten een nieuwe vennootschap op, brengen hun aandelen in en kopen de andere aandeelhouders uit.

Deze verrichting kadert niet binnen het normaal beheer van een privé-vermogen. Het is eerder de bedoeling een (gedeeltelijke) verdeling van het vermogen bestaande uit liquiditeiten en geldbeleggingen te bewerkstelligen, verrichting geregeld in het Wetboek Vennootschappen.

Een echtpaar bezit aandelen in een managementvennootschap. Na de verkoop van haar deelneming in de werkvennootschap bezit deze enkel nog liquiditeiten. De management-activiteiten worden stopgezet. Recent vond een kapitaalvermindering plaats waardoor het kapitaal tot een minimum werd herleid.

De aanvragers wensen de aandelen in te brengen in een nieuw op te richten holding in het kader van centralisatie van de aandelen en een mogelijke toetreding van nieuwe partners in de managementvennootschap. Tevens zou de activiteit verlegd worden naar onroerend goed activiteiten.

Aangezien de vennootschap geëvolueerd is tot een zuivere patrimoniumvennootschap lijkt het weinig waarschijnlijk dat nieuwe partners zullen (kunnen) toetreden. Onroerend goed investeringen kunnen eveneens uitgevoerd worden door een (nieuw op te richten) dochtervennootschap van de patrimoniumvennootschap (of de patrimonium-vennootschap zelf). De inbreng is er enkel en alleen op gericht de waarde van de patrimoniumvennootschap uit te drukken als gestort kapitaal van een holding.

Verkoop en inbreng van een minderheidsparticipatie aan de eigen holding

De aanvrager is samen met zijn echtgenote aandeelhouder van een patrimonium-vennootschap. Daarnaast bezit hij een minderheidsparticipatie certificaten van een beursgenoteerde onderneming. Hij wenst deze participatie deels in te brengen en deels te verkopen aan de patrimoniumvennootschap.

De verrichting heeft tot doel de toekomstige dividenden van de beursgenoteerde onderneming te gebruiken om nieuwe projecten uit te bouwen binnen de patrimonium-vennootschap.

Deze verrichting (inbreng en verkoop) kadert niet binnen het normaal beheer van het privé-vermogen: de kopende patrimoniumvennootschap heeft onvoldoende financiële draagkracht om de koopprijs te betalen en dient de toekomstige dividenden gedurende jaren hiertoe te gebruiken, zodat er geen ruimte is voor uitbouw nieuwe projecten wat de bedoeling van de verrichting is.

Meerdere holdings naast elkaar

De aanvragers zijn de aandeelhouders van een holdingvennootschap die reeds deelnemingen bezit in een aantal werkvennootschappen. Daarnaast bezitten zij aandelen van een werkvennootschap in dezelfde sector. Zij wensen de aandelen van deze werkvennootschap in te brengen in een nieuw op te richten holdingvennootschap.

Aangezien er geen overtuigende motieven aangehaald werden om een inbreng in een nieuw op te richten holding te verantwoorden en de bestaande holding in aanmerking kwam, oordeelde de DVB dat hier geen sprake kan zijn van een normaal beheer van een privé-vermogen.

Holding boven holding

De aanvrager is aandeelhouder van een holding met als rechtsvorm een bvba, die een meerderheidsparticipatie aanhoudt in een buitenlandse holding. In het kader van een vermogensplanning wenst de aanvrager de aandelen van de holding bvba in te brengen in een nieuw op te richten Comm.VA.

Aangezien de vermogensplanning evenzeer vanuit de bestaande holding bvba kan geregeld worden en het enkel en alleen de bedoeling was een belangrijk eigen vermogen te creëren binnen de nieuw op te richten Comm.VA, werd door de DVB geoordeeld dat deze verrichting zuiver fiscaal geïnspireerd is.

Gebruik van een bestaande vennootschap die kan functioneren als holding

Inbreng door de aanvragers van de aandelen die zij bezitten van de operationele vennootschap A (bezit van 50 % van de aandelen) en van vennootschap B, vennootschap met meerdere activiteiten (operationele activiteiten, patrimoniumvennootschap, managementactiviteiten en holdingactiviteit (aanhouden van de overige 50 % van de aandelen van vennootschap A)) in een nog op te richten holdingvennootschap.

De DVB zijn van mening dat de inbrengverrichting dient te worden beperkt tot enkel een inbreng van de aandelen die de aanvragers bezitten van de operationele vennootschap A in vennootschap B temeer omdat vennootschap B reeds de helft van de aandelen van vennootschap A bezit, B fungeert als managementvennootschap van A, B onder meer eigenaar is van de gezinswoning en het "tweede" verblijf van de aanvragers, het de bedoeling is de operationele activiteiten van B af te splitsen en B over aanzienlijke geldbeleggingen en liquide middelen beschikt.

Complexe verrichting

De aanvragers bezitten de aandelen van een holdingvennootschap met aanzienlijke geldbeleggingen en aandelen van een buitenlandse holding die aandelen bezit in 2 werkvennootschappen en daarnaast een pensioenvoorziening ten voordele van de aanvragers. Eén van de werkvennootschappen zal geliquideerd worden, de andere zal verder gezet worden door de zoon.

In dat kader zou de buitenlandse holdingvennootschap de werkvennootschap verkopen aan de Belgische holding gevolgd door een verkoop door de Belgische holding van de buitenlandse holding aan de aanvragers. Vervolgens verkopen de aanvragers de aandelen van de Belgische holding aan hun zoon.

Deze opeenvolgende verrichtingen, enkel en alleen met de bedoeling een werkvennootschap te verkopen aan hun zoon, is puur fiscaal geïnspireerd en kadert niet binnen het normaal beheer van een privé-vermogen.

Een alternatieve piste werd voorgelegd: verkoop van de Belgische holding aan de vennootschap van de zoon. Ook deze verkoop kadert niet binnen het normaal beheer van het privé-vermogen: de verkoop van aandelen van een holding, inclusief de geldbeleggingen en de eigen pensioenvoorziening, aan een vennootschap van de zoon die louter de bedoeling heeft de werkvennootschap over te nemen.

Geheel van de verrichtingen

De aanvrager (vrij beroep) wenst de aandelen van de werkvennootschap in te brengen in een holding met de bedoeling bepaalde investeringen uit te voeren binnen de holding en als dusdanig de mogelijke intrede van partners in de werkvennootschap mogelijk te maken.

Kort vóór de geplande inbreng werd een VOF aangesteld als zaakvoerder van de werkvennootschap waarvan de aandelen zouden worden ingebracht. Deze VOF ontving hiervoor een aanzienlijke managementvergoeding, terwijl voorheen de vergoedingen aan de natuurlijk persoon zelf als zaakvoerder beduidend lager waren.

Een beslissing werd pas afgeleverd na een terugkeer naar de oorspronkelijke toestand waarbij de VOF volledig werd losgekoppeld van de werkvennootschap (deze "constructie" werd immers enkel ingegeven door fiscale redenen).

Voorafgaande verkopen van aandelen aan de eigen holdingvennootschap

Inbreng door de aanvragers van hun aandelen van een vennootschap (die op haar beurt certificaten bezit van een beursgenoteerde vennootschap) in hun persoonlijke holdingvennootschappen met de bedoeling een eigen afzonderlijke successieplanning te organiseren.

Uit het onderzoek van de aanvraag bleek dat de aanvragers in het verleden meermaals en tevens recent certificaten of aandelen van de beursgenoteerde vennootschap hadden verkocht aan hun persoonlijke holdingvennootschap.

Gelet op het geheel van de verrichtingen (meerdere verkopen in het verleden van certificaten of aandelen van de beursgenoteerde vennootschap aan hun persoonlijke holdingvennootschap) kadert de voorgestelde inbreng niet in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Inbreng in persoonlijke holdings

De aandelen van de Comm.VA A (die de aandelen aanhoudt in de exploitatievennootschap NV D en die de twee onroerende goederen bezit waarin de NV D haar activiteiten uitoefent) zijn in het bezit van mevrouw X en de heer Y (zus en broer) en van mevrouw Z (moeder, een minderheidsparticipatie). X en Y wensen hun aandelen A in te brengen in een persoonlijke holdingvennootschap (de bestaande managementvennootschap BVBA B van mevrouw X en een Newco van de heer Y), terwijl mevrouw Z haar aandelen A zal verkopen aan deze holdings (elk voor de helft). De inbrengen kaderen in het uitwerken van hun persoonlijke successieplanning.

In het recente verleden hebben X en Y hun aandelen NV D verkocht aan A, hun “eigen” vennootschap (via R/C die tot nu toe enkel gedeeltelijk werd afgelost t.a.v. mevrouw X d.m.v. een dividendopstroom uit de NV D). Een kleine minderheidsparticipatie in de NV D is in het bezit gebleven (en zal in het bezit blijven) van de moeder, mevrouw Z.

Het in de NV D aanwezige bedrijfsgebouw werd na voormelde verkoop d.m.v. een partiële splitsing ingebracht in vennootschap A (die reeds een onroerend goed bezat dat door de NV D werd gebruikt).

BVBA B werd opgericht door mevrouw X met de middelen uit voormelde aflossingen R/C (hoog kapitaal) en die gelden werden, samen met een externe lening, aangewend voor de aankoop van onroerend goed (appartement en villa die zij voor privé-doeleinden aanwendt). Daarnaast krijgt BVBA B (momenteel verlieslatend)een bestuurdersvergoeding van de NV D.

De DVB is van mening dat, gelet op het geheel van de verrichtingen, geen sprake is van een normaal beheer van het privé-vermogen. Noch bij de verkoop door de aanvragers van hun aandelen NV D aan vennootschap A, noch bij de oprichting door mevrouw X van BVBA B werd blijkbaar overwogen dat het creëren van een persoonlijke holding op dat ogenblik nuttig zou geweest zijn in het kader van hun successieplanning. Het argument dat de persoonlijke holdings de aandelen A in het bezit van de moeder zouden aankopen, is volgens de DVB niet doorslaggevend (een zeer beperkt aantal aandelen terwijl de aandelen NV D in bezit blijven van de moeder).

Inbreng door de ouders en de kinderen van hun aandelen NV X in een gezamenlijke nieuwe holding

Inbreng door de ouders (51% in volle eigendom) en hun meerderjarige kinderen (samen 49% in volle eigendom) van de aandelen van de operationele vennootschap X in een nog op te richten holdingvennootschap in het kader van hun successieplanning. Een successieplanning op het niveau van de aandelen X waarbij bijvoorbeeld de blote eigendom wordt geschonken, is niet aangewezen omdat bij verkoop van de aandelen X, een deel van de vervreemdingsprijs onmiddellijk in volle eigendom toekomt aan de blote eigenaars.

Uit het onderzoek blijkt dat enkele kinderen aandelen bezitten van andere werkvennootschappen maar dat zij enkel een successieplanning beogen m.b.t. hun aandelen X (het vermogen opgebouwd door de ouders).

De DVB is van mening dat de door de kinderen geplande inbreng niet kadert in een normaal beheer van hun privé-vermogen. Door deze inbrengen, samen met de geplande inbreng door de ouders, worden de kinderen en de ouders respectievelijk minderheids- en meerderheidsaandeelhouder in de nieuwe holding en verwerven de ouders (via de holding) de controle over de participatie in de NV X.

Inbreng van aandelen in persoonlijke holdings in een nieuwe persoonlijke holding

Inbreng door X en Y (broers) van hun aandelen X Luxco en Y Luxco via hun respectievelijke stichtingen in NewLuxco voor wat betreft X en in NewBelco voor wat betreft Y.

Uit de groepsstructuur blijkt dat de aandelen van de topholding van de groep reeds werden ondergebracht in de persoonlijke holdings X Luxco (aanvrager X) en Y Luxco (aanvrager Y), en vervolgens werden gecertificeerd via een SAK.

De aanvragers wensen nu tussen hun persoonlijke holdings en hun SAK een tussenniveau te plaatsen omdat zij stellen dat deze holdings vehikels zijn die uitsluitend bedoeld zijn om te investeren in de bestaande groepsactiviteit. Door de geplande inbreng wensen zij een nieuwe holding te creëren die louter dienst zou doen als puur familiale holding en die zou aangewend worden voor familiale investeringen (los van de operationele activiteit en los van de andere aandeelhouder).

In de nieuwe structuur zou het mogelijk zijn om externe investeerders te laten toetreden tot en externe bestuurders te benoemen in de bestaande persoonlijke holdings die vervolgens, op termijn, overgedragen zouden kunnen worden aan een externe opvolger en dit zonder hiervoor het akkoord van de andere aandeelhouder nodig te hebben. Er zijn hiertoe evenwel nog geen concrete plannen.

De DVB is van mening dat, gelet op de bestaande groepsstructuur alsook gelet op het feit dat er geen concrete plannen zijn om externe investeerders aan te trekken, de aangehaalde motivering hypothetisch is en de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van het privé-vermogen.

Inbreng van aandelen in een buitenlandse holding in een nieuw op te richten Luxemburgse SOPARFI

Een STAK waarvan de certificaten in het bezit zijn van de aanvrager, wenst haar aandelen in de buitenlandse vennootschap Y in te brengen in een nog op te richten Luxemburgse SOPARFI. Voor de in ruil hiervoor verkregen aandelen zullen onmiddellijk nieuwe certificaten worden uitgereikt aan de aanvrager.

Y is een holding die een onroerend goed bezit, een interestdragende vordering op de aanvrager (afbetaling is voorzien binnen de 3 jaar) en een minderheidsparticipatie in de operationele buitenlandse vennootschap Z (Y bezat tot voor kort een hogere participatie maar een deel daarvan werd verkocht aan een derde voor een belangrijk bedrag).

De aanvraag kadert voornamelijk in de successieplanning van de aanvrager (schenking blote eigendom van de certificaten) en zijn wens om het familiaal vermogen te beheren vanuit een Luxemburgse vennootschap (gelet op de vertrouwensrelaties en bevoorrechte contacten die hij daar heeft).

Een schenking van de aandelen Y is niet aangewezen aangezien een eventuele verrichting m.b.t. die aandelen (vb. latere herstructurering, splitsing, fusie) de toestemming van de kinderen zou vereisen na schenking. Het is niet de bedoeling vennootschap Y te verkopen; deze vennootschap zou verder blijven bestaan als investeringsvehikel (momenteel wordt de opbrengst van de voormelde verkoop van de aandelen van vennootschap Z in die vennootschap belegd). Verder wenst de aanvrager, via een dochtervennootschap van de nieuwe Luxemburgse SOPARFI, te investeren in een nieuwe economische activiteit.

De DVB is van mening dat de geplande verrichting niet kadert in het normaal beheer van het privé-vermogen van de aanvrager. De gewenste successieplanning kan geregeld worden vanuit de bestaande vennootschap Y (deze vennootschap zal immers niet worden verkocht). Ook de geplande nieuwe investeringen kunnen opgezet worden vanuit een (indien gewenst, Luxemburgse) dochtervennootschap van de bestaande buitenlandse vennootschap Y.

Inbreng van aandelen van buitenlandse holdings en van een Belgische vennootschap in een nieuw op te richten Belgische holding

Inbreng door de aanvragers van hun aandelen van de buitenlandse vennootschappen X en Y (100%-participaties) en van de Belgische vennootschap Z (97%-participatie die enkele jaren geleden werd gekocht van X) in een nog op te richten Belgische holdingvennootschap.
De aanvragers zouden nadien geleidelijk de blote eigendom van de aandelen van de Belgische holdingvennootschap schenken aan hun kinderen.

De vennootschappen X en Y zijn reeds holdingvennootschappen. X bezit rechtstreeks of onrechtstreeks aandelen in een groot aantal vennootschappen en Y bezit minderheidsparticipaties in een aantal vennootschappen. Vennootschap Z heeft op dit ogenblik weinig tot geen activiteiten.

Gelet op de volgende elementen is de DVB van mening dat de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van het privé-vermogen :
- er wordt met de geplande inbreng een holding boven holdingstructuur gecreëerd;
- er zijn vanuit de nieuwe Belgische holdingvennootschap geen concrete nieuwe investeringen gepland in België;
- er is geen Belgische holdingvennootschap nodig voor de successieplanning van de aanvragers; deze kan vanuit de buitenlandse holding X worden georganiseerd (eventueel na inbreng van de aandelen die de aanvragers persoonlijk aanhouden in de vennootschappen Y en Z).

Overdracht (inbreng door de kinderen en verkoop door de ouders) van aandelen van een Belgische holding aan de persoonlijke holdings van de kinderen

OPCO is een holding- en managementvennootschap die enkele jaren geleden is opgericht door inbreng door de aanvrager, de heer C, van ongeveer 3/4^{en} van de aandelen van een onroerend goed vennootschap en van een subholding die enkele werkmaatschappijen bezit. De aandelen werden gecertificeerd en de certificaten maakten het voorwerp uit van een schenking in blote eigendom aan de 3 kinderen. De heer C is bestuurder in de stichting.

Enkele jaren geleden werd door de heer C het restant (ongeveer 1/4^{e}) van de aandelen van de onroerend goed vennootschap en van de subholding, ingebracht in OPCO (centralisatie). De aandelen die de heer C in ruil hiervoor verkreeg werden niet geschonken aan de kinderen. De heer C bezit dus de volle eigendom van ongeveer 1/4^{e} van de aandelen OPCO en het vruchtgebruik van ongeveer 3/4^{en} van de aandelencertificaten OPCO (zijn kinderen bezitten de blote eigendom, elk voor een derde).

Thans zal de heer C afzien van zijn vruchtgebruik en zullen de kinderen elk de volle eigendom van hun aandelencertificaten OPCO inbrengen in een nieuw op te richten HOLDCO (1 holding per kind). De reden hiervoor is successieplanning en een eigen investeringsbeleid in de eigen holding.

Tenslotte zal de heer C zijn aandelen OPCO in volle eigendom verkopen aan de respectievelijke HOLDCO's van zijn kinderen. De overnameschuld (R/C) zou door de HOLDCO's gespreid over minstens vijf jaar worden afgelost.

Na de geplande inbreng bezitten de kinderen 100% van de aandelen van hun holdingvennootschap in volle eigendom en zullen zij als bestuurder worden aangeduid. De HOLDCO's zullen elk 1/3e van de aandelen/certificaten van OPCO bezitten.
De DVB is van mening dat voormelde verrichtingen niet kaderen binnen het normaal beheer van het privé-vermogen van de aanvragers. Na onderzoek is gebleken dat de heer C, na voormelde verrichtingen, nog steeds de controle zal bezitten over de groep via de bestaande stichting. Het door de HOLDCO's geplande eigen investeringsbeleid is bovendien niet concreet en de financiële draagkracht van de HOLDCO's voor de aankoop van de aandelen OPCO aan de heer C werd niet aangetoond.

Inbreng door de aanvragers van de aandelen van de na de partiële splitsing ontstane vennootschappen, in een gemeenschappelijke nieuwe holding

De aanvraag heeft betrekking op de partiële splitsing van de vennootschappen X en Y (afsplitsing participatie in de topholding Z van de groep naar nieuw op te richten vennootschappen XX en YY) en inbreng door de heer X van zijn hierbij verkregen aandelen XX en door mevrouw Y van haar verkregen aandelen YY in een nieuw op te richten NV A die zal fungeren als de familiale holding.

De heer X en mevrouw Y zijn via hun persoonlijke holdings X en Y (meerdere jaren geleden opgericht) ondermeer aandeelhouder in de NV Z waarin ook derden (minderheidsparticipatie) participeren. De holdings X en Y zijn ontstaan ingevolge inbreng van participaties en werden tevens aangewend als overnameholding. Recent vonden hoge kapitaalverminderingen plaats.

De aanvragers wensen gezamenlijk, door inbreng van hun aandelen XX en YY, een nieuwe familiale holding A op te richten. Dit gelet op de noodzaak tot regeling van de familiale verankering. Het is zeer waarschijnlijk dat er op korte termijn nog derden zullen toetreden in de NV Z waardoor deze vennootschap niet langer als familiale holding zal kunnen fungeren. Bovendien wil mevrouw Y haar aandelen schenken aan haar kinderen terwijl de heer X dit niet van plan is. Hierdoor zouden de aandelen Z in hoofde van de heer X niet meer in aanmerking komen voor de vrijstelling van successierechten op grond van artikel 60bis, W.Succ.

In de voorgestelde eindstructuur blijven de subholdings XX en YY verder bestaan. Mocht er op niveau van de nieuwe familiale holding A geen overeenstemming worden gevonden, kan zowel tak X als tak Y afzonderlijk zijn stem doordrukken (deze regeling is van belang voor de niet onwaarschijnlijke piste dat tak X in de toekomst een kleinere deelneming zou hebben dan tak Y).

De DVB merkt op dat er in het verleden reeds altijd derden hebben geparticipeerd in de NV Z en is van mening dat de motivering om een nieuwe familiale holding te creëren boven de holdings XX en YY niet overtuigt . Deze holdings zouden bovendien apart blijven bestaan om de mogelijkheid te behouden om een aparte stem te hebben en dit terwijl de creatie van een nieuwe gezamenlijke familiale holding er in feite (ondermeer) toe strekt om met één stem te spreken.

Nadat werd medegedeeld dat de DVB zich niet kon vinden in de argumentatie van de aanvragers werd een alternatieve piste voorgesteld. Hierbij zou, na de afsplitsing door X en Y van hun participatie Z naar XX en YY, een fusie plaatsvinden van laatstgenoemde vennootschappen waardoor een nieuwe familiale holding zou ontstaan. Vervolgens zouden de aanvragers hun aandelen van deze familiale holding inbrengen in hun persoonlijke vennootschappen X en Y.
Volgens de DVB blijkt uit de laatste stap (inbreng door de aanvragers van de aandelen van de familiale holding in respectievelijk X en Y) duidelijk dat de verrichting tot doel heeft om gestort kapitaal te creëren want de in de alternatieve piste bekomen eindstructuur kan evengoed worden verwezenlijkt door de inbreng door de vennootschappen X en Y van hun participatie Z in een nieuwe gezamenlijke familiale holding.

Verkoop door de aanvrager van de aandelen BVBA X (waar voorafgaand een partiële splitsing zou plaatsvinden) aan een derde

De aanvraag heeft betrekking op de partiële splitsing van de BVBA X (die ondermeer participaties bezit in de exploitatievennootschap Y en de vastgoedvennootschap Z), waarbij een nieuwe vennootschap wordt opgericht waaraan de activa en passiva worden overgedragen waarin een kandidaat-overnemer/derde van de BVBA X niet geïnteresseerd is (zijnde vnl. het vruchtgebruik op de woning die door de aanvrager wordt gebruikt en de participatie in de onroerend goed vennootschap Z). Bijkomend wordt de vraag gesteld of de verkoop door de aanvrager, de heer X, van de aandelen van de BVBA X na de partiële splitsing, als een normaal beheer van privé-vermogen kan beschouwd worden.

N.a.v. het onderzoek werd vastgesteld dat vooral de heer X aandringt op een verkoop van aandelen van de BVBA X, eerder dan te opteren voor de verkoop door de BVBA X van haar deelneming in de NV Y. De DVB is van mening dat de geplande verkoop niet als een normaal beheer van privé-vermogen kan worden aangemerkt. Voorafgaand aan de verkoop van de aandelen van de BVBA X dient een partiële splitsing plaats te vinden teneinde de activa waarin de overnemer geen interesse heeft, af te splitsen en dit terwijl de overnemer hetzelfde resultaat kan bereiken door de rechtstreekse aankoop van de aandelen NV Y.

Inbreng van aandelen CVA X in een bestaande buitenlandse vennootschap

Inbreng door de aanvragers (echtpaar X-Y) van de aandelen CVA X in de buitenlandse vennootschap Z. Enkele jaren geleden vond, in het kader van hun successieplanning, een schenking plaats tussen de echtgenoten. Beiden bezitten sindsdien een minderheid van de aandelen X in volle eigendom. De meerderheid van de aandelen X is in het bezit van de heer X als vruchtgebruiker en van mevrouw Y als blote eigenaar.

Recent vond een partiële splitsing plaats waarbij vennootschap X de aandelen van haar dochterondernemingen V en W heeft afgesplitst naar vennootschap A. Daaropvolgend werd A bij wijze van fusie overgenomen door de bestaande buitenlandse vennootschap Z (een door de aanvragers recent aangekochte vennootschap);

Als motivering voor de geplande inbreng wordt opgegeven dat X een vastgoedvennootschap is (bedrijfsmatig en privé onroerend goed) en dat indien een mogelijke overnemer/derde van de bedrijfsgebouwen eerder geïnteresseerd zou zijn in een share deal, er een probleem zou ontstaan ingevolge voormelde schenking (bij verkoop van de aandelen X zou er geen subrogatie zijn van de rechten van blote eigendom en vruchtgebruik). Door de geplande inbreng zou dit probleem worden vermeden.

Bijkomend wordt opgemerkt dat het de bedoeling is om na de inbreng de participaties in V en W onder te brengen onder X en dit gebruik makend van een winstdelende lening.

De DVB merkt op dat de motivering is opgebouwd op de veronderstelling dat een eventuele koper van vennootschap X mogelijks enkel geïnteresseerd is in de overname van het onroerend goed via een share deal (momenteel is totaal geen verkoop gepland). Anderzijds blijkt dat vennootschap X zeer recent een onroerend goed heeft aangekocht dat door de aanvragers privé wordt aangewend. Aangezien door de geplande verrichting de gevolgen van de door de schenking zelf gecreëerde situatie worden teruggedraaid en mede gelet op het geheel van de verrichtingen, is de DVB van mening dat de geplande inbreng niet kan worden aangemerkt als een normaal beheer van het privé-vermogen.

Overdracht (inbreng en verkoop) van de aandelen van een exploitatievennootschap aan de bestaande holding van de groep

De aanvraag heeft betrekking op de overdracht (deels verkoop, deels inbreng) door de heren X en Y (broers) van hun aandelen NV A (75/25) aan de (sinds vele jaren) bestaande holdingvennootschap NV Z waarin X en Y elk 50% bezitten, gevolgd door een fusie waarbij de NV A wordt overgenomen door de NV B (die reeds een dochtervennootschap is van de NV Z).

Bij de oprichting van de NV A waren de aandelen in het bezit van de heren X en Y in een 50/50 verhouding. Een paar jaar geleden werd deze aandelenverhouding gewijzigd op basis van familiale afspraken omtrent risico's en verantwoordelijkheden en verkreeg de heer X (zonder valorisatie of betaling) 25% van de aandelen die in het bezit waren van zijn broer Y.

De NV B heeft sinds kort een belangrijke vordering uitstaan op de twee aanvragers. Deze schuld van de aanvragers ontstond n.a.v. een fiscale regularisatie waarbij de aanvragers in persoonlijke naam een deel van de belastingschuld op zich namen en hiervoor de middelen ontleenden van de NV B.

Door de geplande verkoop van de aandelen NV A zouden de aanvragers hun schulden R/C aan NV B kunnen terugbetalen. De overige aandelen NV A zouden door X (deels) en door Y (volledig) worden ingebracht in de NV Z (teneinde de 50/50 verhouding te behouden) terwijl de heer X zijn resterende aandelen bijkomend zou verkopen aan de NV Z.

De DVB is van mening dat de geplande overdrachten niet kaderen binnen het normaal beheer van het privé-vermogen van de aanvragers. Door de creatie door de aanvragers, enkele jaren terug, van de huidige aandelenstructuur in de NV A, dringt zich momenteel een gemengde aandelenoverdracht op. Bovendien is de R/C situatie van de aanvragers in de NV B het gevolg van een door hen zelf afgesloten akkoord en wordt er door de heer X op relatief korte termijn een aanzienlijke meerwaarde gecreëerd.

7.6 Stopzettingsmeerwaarde

Mevrouw X baat een handelszaak uit. Mevrouw X is op pensioengerechtigde leeftijd en wenst haar zaak over te laten aan haar kinderen.

Zij zal haar volledige beroepswerkzaamheid inclusief het onroerend goed waarin haar handelszaak wordt uitgebaat overlaten. Dit zal gebeuren aan het (Vlaams) schenkingstarief van 2% overeenkomstig artikel 131 W.Reg.

Aanvrager wenst te vernemen of er bij de schenking van haar handelszaak aan haar kinderen sprake is van een stopzettingsmeerwaarde en aan welk fiscaal stelsel dit wordt onderworpen.

Overeenkomstig Com.IB.92 nr. 28/20 moeten meerwaarden, om in beginsel belastbaar te zijn, niet noodzakelijk verkregen zijn doch kan hun bedrag ook worden vastgesteld in enigerlei akte opgemaakt bij of na de stopzetting van de werkzaamheid waarin de activa waren gebruikt. In Com.IB 92 nr. 28/21 wordt als voorbeeld van dergelijke akte een akte van schenking vermeld.
In casu zal bij de schenking van de onderneming door aanvrager aan haar kinderen een waardebepaling gebeuren in de akte van schenking met het oog op verschuldigdheid van de Vlaamse schenkingsrechten van 2%.

In principe is er aldus sprake van een belastbare stopzettingsmeerwaarde bij de schenking van de onderneming (Hof van Beroep Brussel 21/09/2006). Evenwel kan er toepassing worden gemaakt van de tijdelijke vrijstelling in het kader van het voortzettingsstelsel voorzien in artikel 46, § 1, 1°, WIB 92.

7.7 Auteursrechten

Aanvragers vormen een architectenbureau onder de vorm van een burgerlijke maatschap. Zij hebben zich als architecten doorheen de jaren gespecialiseerd in het ontwerp en de realisatie van particuliere woningen.

De verrichting betrof de aanpassing van de standaard modelovereenkomst tussen opdrachtgever (bouwheer) en architect gehanteerd door het kantoor, waarbij een clausule wordt ingelast betreffende de afstand van de vermogensrechten op het auteursrechtelijk beschermde werk van de architect aan de opdrachtgever, in ruil voor een totale vergoeding van 2,5% op de totale bouwwaarde (btw niet inbegrepen).

De aanvragers wensen met de verrichting te voorkomen dat hun ontwerpen te grabbel worden gegooid (in tijdschriften, op tv, …). Zij wensen hun knowhow te beschermen.

In de huidige overeenkomsten met cliënten wordt een clausule opgenomen waarin uitdrukkelijk wordt gestipuleerd dat het auteursrecht eigendom blijft van de architect.

De opgegeven motivatie strookt niet met de juridische gevolgen die de voorgenomen verrichting zou teweegbrengen. Door de vermogensrechten op het werk over te dragen aan de opdrachtgever, zou deze laatste juist vrij kunnen beschikken over de verspreiding en exploitatie van het auteursrechtelijk beschermde werk.

Door de voorgenomen verrichting zou het huidige ereloon (zijnde een bepaald percentage op de bouwwaarde van de woning) worden opgesplitst in een deel ereloon en een deel vergoeding voor de overdracht van het auteursrecht.

Het ontwerp (plannen) van een architect is wel degelijk een beschermd werk in de zin van de Wet van 30 juni 1994. De vermogensrechten op het werk zouden ten gevolge van de voorgenomen verrichting in principe worden afgestaan aan de cliënt. Desalniettemin blijft de vraag of de door een architect ontvangen inkomsten wordt voortgebracht door de afstand van deze vermogensrechten op zijn werk.

De DVB is van mening, o.a. steunend op het Bericht aan de schuldenaars van auteursrechten en naburige rechten in de loop van het jaar 2008 (BS 09.12.2008), dat dit doorgaans niet het geval is in zulke situatie en dat in het huidige dossier ook geen bijzondere elementen voorhanden zijn om tot het tegendeel te besluiten. Een bouwheer, weze het een natuurlijk persoon of vennootschap, zal doorgaans geen enkel financieel voordeel kunnen behalen door de reproductie of verspreiding van het ontwerp van het door de architect gerealiseerde werk (op welke wijze ook). Het is dan ook zeer onwaarschijnlijk dat men de architect zou wensen te vergoeden voor zulke overdracht van auteursrechten.

Zoals gesteld worden door de aanvrager geen concrete bijzondere omstandigheden voorgelegd die de DVB in dit dossier van het tegendeel konden overtuigen. Het gaat in casu om de aanpassing van hun standaard overeenkomst, dewelke in principe van toepassing zou zijn op de contractuele relatie met al hun cliënten zonder onderscheid.

In de tot op heden gehanteerde modelovereenkomst was het auteursrecht uitdrukkelijk voorbehouden door de architect. Men kan dus niet argumenteren dat de uitsplitsing van de door de architect ontvangen vergoeding nu het gevolg zou zijn van het feit dat er vroeger geen onmiddellijke reden bestond om de vergoeding uit te spitsten tussen ereloon en auteursrechten. Voorheen werd het auteursrecht immers in zijn geheel niet, dus ook niet gratis, afgestaan aan de cliënt.

Gelet op de hierboven geformuleerde overwegingen is de DVB van mening dat de voorgenomen verrichting louter is ingegeven door fiscale motieven, en dat de contractuele bepalingen niet de door de aanvrager gewenste gevolgen bewerkstelligen. De door de architect te ontvangen inkomsten vloeien niet voort uit de afstand van vermogensrechten op auteursrechtelijk beschermd werk; dientengevolge vallen zij geenszins (zelfs niet gedeeltelijk) onder het toepassingsgebied van artikel 17, §1, 5° WIB 92.

7.8 Belastbaarheid thesisprijs

De aanvraag heeft betrekking op de fiscale behandeling van een thesisprijs die door een onderneming zou worden uitgereikt.

De bedoeling van de uitreiking van de thesisprijs is de bekendheid van de onderneming te verhogen, interessante ideeën te capteren en potentiële werknemers te bereiken.

De criteria waaraan een thesis moet voldoen om in aanmerking te komen, zijn:

- het moet gaan om een ingediende, goedgekeurde en vrijgegeven thesis;
- die praktisch toepasbaar en bruikbaar is binnen de bedrijfswereld;
- innovatief, dus met een vooruitziende blik, en duurzaam, nl. geen hype van voorbijgaande aard maar ideeën die een tijd zullen meegaan.

Via de universiteiten zullen de masterstudenten op de hoogte gebracht worden van deze prijs en zullen hen de criteria waaraan een thesis moet voldoen om in aanmerking te komen, worden gegeven.

De thesissen worden beoordeeld door een jury samengesteld uit personeelsleden van de onderneming en externen.

Er wordt een eerste, tweede en derde plaats toegekend en de winnaars ontvangen een geldprijs. De prijs zal ook gecommuniceerd worden in de (gespecialiseerde) pers.

De aanvrager is van mening dat dergelijke prijs geen beroepsinkomen uitmaakt in de zin van artikel 23 WIB 92 noch een divers inkomen als bedoeld in artikel 90, 1°, WIB 92.

De DVB kon instemmen met het standpunt dat de thesisprijs in principe niet als een beroepsinkomen zal worden aangemerkt. Wat het standpunt inzake de kwalificatie als divers inkomen betreft, kon het standpunt van de aanvrager niet worden bijgetreden.

7.9 Retrocessie van bestuurdersbezoldigingen

Case 1

X zou voorzitter van de raad van bestuur worden van een beursgenoteerd Belgisch bedrijf A. De aandeelhouders en de vennootschap wensen dat dit mandaat wordt uitgeoefend ten persoonlijken titel (niet via managementvennootschap).

Het voorstel van X is om zijn volledige bezoldiging/tantièmes die hij in zijn hoedanigheid van voorzitter van de raad van bestuur zal ontvangen geheel en rechtsreeks af te staan aan zijn managementvennootschap (een bvba) waarvan bij enige aandeelhouder/zaakvoerder zal zijn.

De aanvrager wenst toepassing van de administratieve tolerantie zoals bepaald in de Circulaire Ci.RH.244/599.047 (AOIF nr. 41/2009) d.d. 18.08.2009, zodanig dat de vergoeding uitsluitend belastbaar is in de vennootschapsbelasting en er geen plicht tot inhouding van bedrijfsvoorheffing en opmaak van een fiche 281.20 is.

Case 2

Y zou worden aangesteld als voorzitter van de raad van bestuur van een beursgenoteerd Belgisch bedrijf B. De nv B verhindert de aanstelling van een vennootschap als bestuurder omwille van haar corporate governance policy. Bijgevolg wordt uitsluitend een bestuurdersovereenkomst afgesloten tussen de nv B en Y.

Y en zijn managementvennootschap (een nv) overwegen een vennootschapscontract af te sluiten tot oprichting van een stille handelsvennootschap, waarbij Y zal optreden als zaakvoerder (werkende vennoot) en de nv als stille vennoot. De inbreng van Y zal bestaan uit diens bedrijvigheid terwijl de inbreng van de managementvennootschap zal bestaan uit de door haar opgebouwde know how. De winst en het verlies van de stille handelsvennootschap zullen worden verdeeld tussen de vennoten volgens hetgeen is overeengekomen in het vennootschapscontract (in casu Y 20% en de managementvennootschap 80%).

De aanvrager is van mening dat de door Y afgestane sommen kaderen in de winstverdeling van de stille maatschap en om die reden fiscaal niet te beschouwen zijn als kosten voor Y (bijgevolg is artikel 49 WIB 92 niet van toepassing). Indien dit wel het geval zou zijn, is de raadgever van mening dat het afgestane deel voldoet aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 92.

De DVB kan niet akkoord gaan met de voorgestelde werkwijzen waarbij de corporate governance policy of wettelijke en reglementaire bepalingen worden omzeild aangezien aan de achterliggende basisvoorwaarde voor de toepassing van de administratieve tolerantie niet is voldaan, t.t.z. dat niet wordt aangetoond dat het verwerven of het behoud van het mandaat is onderworpen aan het afstaan van de bezoldigingen aan een vennootschap.

7.10 Reorganisaties

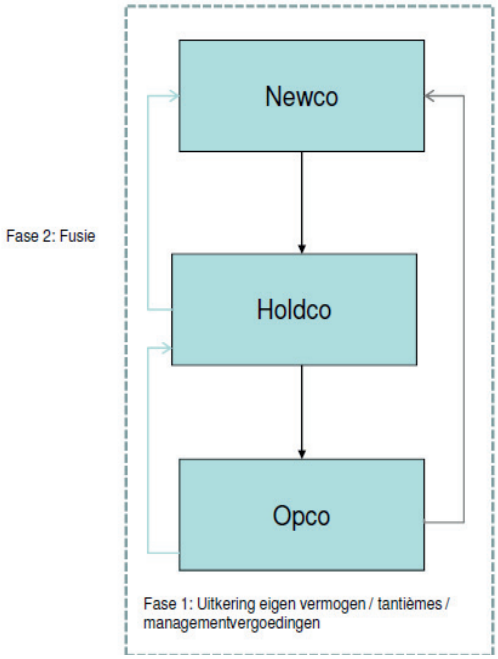
De vraag betrof de toepassing van het belastingneutraal stelsel als bedoeld in artikel 211, § 1, WIB 92 met betrekking tot meerdere fusies van vennootschappen die zouden plaatsvinden na hun overname door een groep X.

Met het oog op de overname werd door de groep X een Belgische vennootschap Newco opgericht die de aandelen van de Belgische vennootschap Holdco heeft gekocht van de vroegere aandeelhouders-natuurlijke personen. De aankoop werd hoofdzakelijk gefinancierd met vreemd vermogen. Holdco bezit enkel aandelen van de exploitatievennootschap Opco.
Na de overname wenst de groep de volgende stappen door te voeren:

Fase 1: Overgangsfase van ongeveer één jaar waarbij Newco hoofdkwartierdiensten levert aan Opco en optreedt als statutair zaakvoerder voor Opco. Tijdens deze periode wordt het beschikbare eigen vermogen door Opco uitgekeerd en worden managementvergoedingen en tantièmes betaald door Opco aan Newco

Fase 2: Fusie door overneming waarbij Newco de holdingvennootschap Holdco en de exploitatievennootschap Opco overneemt

Schematische voorstelling:



De enige motivering die de aanvrager aanhaalt voor de fusie van de drie vennootschappen is dat een dubbele holdingstructuur overbodig is. Men wil de groepsstructuur transparanter maken en kosten besparen.
Newco heeft de verwerving van de aandelen van Holdco grotendeels met vreemd vermogen gefinancierd. Tijdens de overgangsfase keert Opco haar beschikbaar eigen vermogen uit waarvoor zij gedeeltelijk moet lenen. Het belastbaar resultaat van Opco wordt aldus verminderd met deze interestlasten alsook met de managementvergoedingen en tantièmes die worden betaald aan Newco. Na de fusies wordt de interestlast met betrekking tot de acquisitielening in mindering gebracht van de

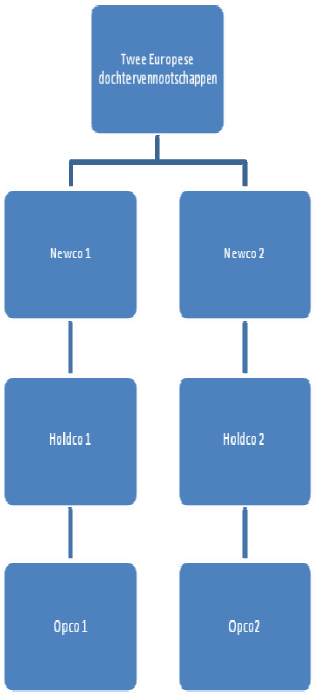
winsten uit de exploitatieactiviteit, waardoor de belastbare basis van de groep quasi volledig verdwijnt.

Gelet op het feit dat de enige (niet-fiscale) overwegingen voor de verrichtingen bestaan uit groepsvereenvoudiging en kostenbesparingen, die inherent zijn aan elke fusie, en bovendien niet opwegen tegen de fiscale voordelen die met de verrichtingen worden bereikt, kon geen gunstige beslissing worden afgeleverd.

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

Met het oog op de overname werd door de groep X twee Belgische vennootschappen Newco 1 en Newco 2 opgericht die respectievelijk de aandelen van de Belgische vennootschappen Holdco 1 en Holdco 2 hebben gekocht van de vroegere aandeelhouders-natuurlijke personen. De aankoop werd volledig met vreemd vermogen gefinancierd. Holdco 1 en Holdco 2 bezitten elk één deelneming in Opco 1 resp. Opco 2, zijnde twee buitenlandse exploitatievennootschappen die gevestigd zijn in hetzelfde land als de aandeelhouders van Newco 1 en Newco 2.

Op het ogenblik van de overname ziet de groepsstructuur er als volgt uit:



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

Stap 1: Fusie door overneming van Holdco 1 door Newco 1 en fusie door overneming van Holdco 2 door Newco 2

Stap 2: Verkoop door Newco 1 van 95 % van de aandelen van Opco 1 en verkoop door Newco 2 van 95 % van de aandelen van Opco 2 aan hun buitenlandse moedervennootschap (hoofdaandeelhouder van Newco 1 en Newco 2) zonder betaling van de verkoopprijs

Stap 3: Overdracht door Newco 1 en Newco 2 van de resterende 5 % aandelen van Opco 1 resp. Opco 2 alsook de ingevolge stap 2 ontstane vordering op hun buitenlandse moedervennootschap middels een dividenduitkering aan hun buitenlandse moedervennootschap

De groep X wenst de vier Belgische holdings als tussenniveau niet langer te behouden aangezien deze de totstandkoming van de fiscale consolidatie in het betrokken Europees land belemmeren. Voorts haalt de aanvrager enkel een vereenvoudiging van de groepsstructuur en kostenbesparingen aan als motief voor de verrichtingen.

De vier Belgische holdings zijn passieve holdings met slechts één deelneming zoals weergegeven op het hierboven vermelde schema. De opeenvolgende verrichtingen vormen een kunstmatige constructie die ertoe strekt de aanzienlijke fiscale kost van het zogenaamde DBI-lek van 5 % te vermijden die van toepassing zou zijn ingeval van een gewone liquidatie van de Belgische holdingvennootschappen en die slechts gedeeltelijk zou worden gecompenseerd door de aanwezige overgedragen fiscale verliezen. Het gekunsteld karakter van de verrichtingen blijkt onder meer uit het feit dat de verkoopprijs van de 95 % van de aandelen van de Opco's niet daadwerkelijk wordt betaald alsook uit het feit dat de Belgische Holdco's na de hiervoor vermelde stappen geen enkele activiteit, noch noemenswaardige activa meer bezitten. Vanuit het oogpunt van de vroegere aandeelhouders-natuurlijke personen kon door de verkoop van de aandelen Holdco de meerwaarde volledig worden vrijgesteld, in tegenstelling tot het scenario van de verkoop van de aandelen Opco (die de werkelijke target was van de overname door groep X) gevolgd door de liquidatie van de Holdco's. Een bijkomend voordeel van het door de aanvrager gekozen scenario is dat de fiscaal overdraagbare verliezen van de betrokken vennootschappen grotendeels intact blijven en dus kunnen worden gecompenseerd met eventuele winsten uit nieuwe activiteiten die in de Belgische vennootschappen zouden worden opgestart.

Gelet op het feit dat de enige (niet-fiscale) overwegingen voor de verrichtingen bestaan uit groepsvereenvoudiging en kostenbesparingen, die inherent zijn aan elke fusie, en bovendien niet opwegen tegen de fiscale voordelen die met de verrichtingen worden bereikt, kon geen gunstige beslissing worden afgeleverd.

7.11 Onontvankelijk – niet voorafgaand

Op grond van artikel 22, lid 1, 1° van de Wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken kan een voorafgaande beslissing niet gegeven worden wanneer de aanvraag betrekking heeft op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben ten name van de aanvrager.

Aangezien de buitenlandse vennootschap A sedert enkele jaren dezelfde activiteiten uitoefent in België en de onderliggende situatie reeds fiscale gevolgen heeft gehad bij vennootschap A is de vraag of de in België uitgeoefende activiteiten niet leiden tot een vaste inrichting in de zin van artikel 5 van het van toepassing zijnde verdrag ter vermijding van dubbele belasting niet meer voorafgaand en derhalve onontvankelijk.

7.12 Art. 26 en 184 WIB

De Belgische vennootschap A heeft een vordering op de in land M gevestigde groepsvennootschap B, die structureel zwaar verlieslatend is, omdat het bedrijfsresultaat onvoldoende was om de interestlast op de vordering te kunnen dragen.

Met het oog op het vermijden van een faillissement van B werd een gedeelte van de schuldvordering door A kwijtgescholden en wenst A onmiddellijk daarna de resterende vordering tegen nominale waarde in te brengen in het kapitaal van B.

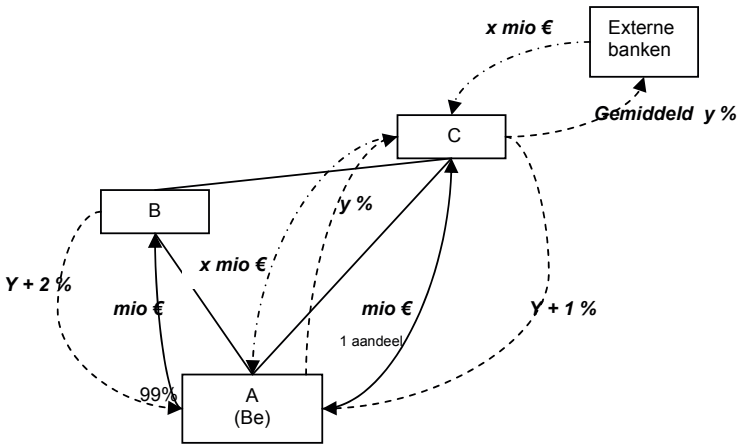
De DVB is van mening dat het niet logisch is om te stellen dat met betrekking tot één en dezelfde vordering een gedeelte niets meer waard (kwijtschelding) is en het andere deel gewaardeerd dient te worden tegen nominale waarde (inbreng).

Uit het onderzoek is gebleken dat A in feite optreedt als tussenpersoon, omdat zij in jaar x de gelden heeft ontleend bij haar in land N gevestigde moeder C om deze dan op dezelfde dag door te lenen aan B tegen dezelfde rentevoet. A heeft geen marge behaald op deze financiering.

Volgens de raadgever was de kwijtschelding een noodoplossing, daar men geen tijd meer had om een inbreng te realiseren. Niettemin ligt de oorsprong van de verliezen van B in de hoge interesten die ze moet betalen aan A. Bijgevolg was men al heel lang op de hoogte van de moeilijke situatie van B.

De kwijtschelding geeft voor A aanleiding tot een kost van x mio EUR, terwijl C haar vordering op A inbrengt in het kapitaal van A. De volledige kost en dus het volledige risico van de kwijtschelding wordt daardoor bij A gelegd, hoewel zij geen marge heeft behaald op de financiering en dus geen risico zou mogen dragen.

7.13 Art. 205ter (aftrek risicokapitaal) en 207,2de lid (verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel) WIB



De financieringsactiviteiten waren voorheen voornamelijk gecentraliseerd binnen de buitenlandse vennootschap B. De groep zoekt naar alternatieven die voor hen fiscaal interessant zijn en heeft daartoe een nieuwe vennootschap A opgericht in België die zal instaan voor een groot deel van de groepsfinanciering.

Er werd gevraagd te bevestigen dat de gelden die werden ingebracht in het kapitaal van A risicokapitaal uitmaken en dat de inbreng van de gelden in het kapitaal van A met het oog op de verwerving van de vorderingen van B, het aanhouden van een overnamekas en het toekennen van leningen aan groepsvennootschappen niet worden beschouwd als abnormale verrichtingen die mogelijkerwijze tot de toepassing van artikel 207 WIB 92 zouden kunnen leiden.

De buitenlandse groepsvennootschap C heeft x mio EUR geleend bij banken om een lening van x mio EUR te kunnen toestaan van A tegen dezelfde rentevoet als zij moet betalen aan de banken. A op haar beurt wendt deze sommen aan om een lening toe te staan aan B tegen een rentevoet die bijna het dubbele is van de rentevoet die zijzelf moet betalen en door opnieuw een lening toe te staan aan C tegen een iets hogere rentevoet.

De DVB kon omwille van de volgende redenen niet akkoord gaan met de voorgestelde verrichting: (i) het grote verschil in marge tussen de lening die door A zal worden toegekend aan B en de lening die zal worden toegekend aan C, (ii) het feit dat er niet geantwoord werd op de bemerking dat het economisch niet logisch lijkt dat C zich bij een bank zou financieren om vervolgens de bekomen fondsen door te lenen aan A die de fondsen gedeeltelijk terug doorleent aan C (met een hogere marge) en voor het andere gedeelte doorleent aan B en er evenmin geantwoord werd op de vraag te willen toelichten waarvoor B en C deze fondsen zullen aanwenden, (iii) de indruk bestaat dat men een schuld pompt in A enkel om buitenlandse belastingredenen, namelijk A dient 20 % extern vreemd vermogen aan te trekken om te kunnen worden aangemerkt als actieve financieringsvennootschap met het oog op het verkrijgen van een deelnemingsvrijstelling in het buitenland en (iv) de overnamekas die zeer groot is waardoor er van bij de aanvang een excess NIA ontstaat.

7.14 Tonnagetaksregime voor winst uit zeescheepvaart

Een Belgische scheepvaartonderneming die belast wordt overeenkomstig het tonnagebelastingregime wenste te vernemen of het resultaat uit de verkoop van de handelsnaam en de goodwill (gerelateerd aan een bepaalde afdeling) aan een buitenlandse groepsonderneming geacht mag worden begrepen te zijn in de forfaitaire winstbepaling, waarvan sprake in de artikelen 116, 118, 119 en 120 van de Wet van 2.8.2002 en of artikel 26 WIB 92 ter zake van toepassing is.

Het tonnagebelastingregime is een uitzondering op het gemeenrechtelijke belastingstelsel en moet daarom strikt worden geïnterpreteerd. Het feit dat artikel 119 § 4 Wet 2.8.2002 expliciet bepaalt dat meer- en minwaarden op zeeschepen in voorkomend geval geacht worden begrepen te zijn in de forfaitaire winst, terwijl de wet daarentegen niets bepaalt aangaande meer- en minderwaarden op handelsnaam en goodwill, leidt tot de conclusie dat deze laatste niet kunnen worden geacht in de forfaitaire resultaatbepaling begrepen te zijn. Het artikel 26 WIB 92 is wel degelijk van toepassing in geval van verkoop van handelsnaam en goodwill.

7.15 Art. 18 Dubbelbelastingverdrag België - USA

Een Belgische rijksinwoner verricht telkens voor korte periodes consultancy diensten op zelfstandige basis voor de Wereldbank.

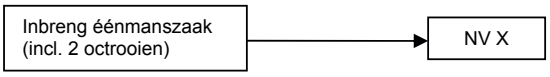
Het artikel 18 DBV België – VSA is niet van toepassing, aangezien dit artikel niet van toepassing is op zelfstandige activiteiten.

De toepassing van de zetelakkoorden en meer in het bijzonder het algemeen verdrag inzake de voorrechten en immuniteiten is eveneens niet van toepassing op zelfstandige consulenten.

7.16 Artikelen 205/1 e.v. WIB - Aftrek octrooi-inkomsten

Een natuurlijk persoon overweegt de oprichting van een vennootschap, waarin alles uit de huidige éénmanszaak samen met 2 octrooien zal worden ingebracht. Er wordt bevestiging gevraagd of de winst van het belastbaar tijdperk van de vennootschap kan worden verminderd met de aftrek voor octrooi-inkomsten.

De DVB was van oordeel dat de octrooien werden ontwikkeld in de schoot van de éénmanszaak. Alle kosten voor de ontwikkeling werden immers gedragen door de éénmanszaak en de octrooien werden reeds gecommercialiseerd in de éénmanszaak. De DVB was bijgevolg van oordeel dat er slechts recht zou zijn op octrooi-aftrek voor de ingebrachte octrooien wanneer deze octrooien zouden worden verbeterd door de vennootschap.



Een Belgische vennootschap wenst de aftrek voor octrooi-inkomsten toe te passen op de inkomsten die zij ontvangt uit de verkoop van een product.

De vennootschap beschikt over een reeds toegekend octrooi, terwijl een tweede octrooi nog in aanvraag is. Het toegekend octrooi en het octrooi in aanvraag overlappen elkaar gedeeltelijk.

Gelet op de gedeeltelijke overlapping, moet een derde gebruik maken van zowel het toegekend octrooi als het octrooi in aanvraag om het product te kunnen produceren en commercialiseren.

De DVB was van oordeel dat art. 205/2 §2 WIB 92 in casu niet kon toegepast worden op de vergoedingen voor octrooien begrepen in de verkoopprijs van het product, gelet op het feit dat er in dit artikel verwezen wordt naar de licentievergoedingen die zouden verschuldigd zijn indien de goederen geproduceerd zouden worden door een derde. Aangezien door de aanvrager werd medegedeeld dat een derde de twee octrooien nodig heeft om te kunnen produceren, kan er nog geen sprake zijn van octrooi-aftrek vooraleer het tweede octrooi is erkend.

De aanvrager wenste een voorafgaande beslissing te verkrijgen aangaande de aftrek voor octrooi-inkomsten ingevolge artikel 205, WIB 92 voor het gebruik van octrooien bij het design van bepaalde componenten.

De DVB was van oordeel dat de vennootschap niet voldoet aan de voorwaarden met betrekking tot het bestaan van een onderzoekscentrum, aangezien de onderzoekers werkten via hun eigen managementvennootschappen en er bijgevolg geen personeel op de payroll van de vennootschap zelf stond.

Aan een aanvraag om toepassing van de octrooiaftrek op basis van een residuele winstmethode, werd verzaakt omdat geen overeenstemming kon worden bereikt omtrent de vaststelling van de octrooi-inkomsten (o.m. de verhouding van niet onlosmakelijk met het octrooi verbonden know how, de hoogte van de routinematige winst, …).

Een nieuwe aanvraag zou worden ingediend, waarin zou worden rekening gehouden met de door de DVB gemaakte opmerkingen, op het ogenblik dat meer concrete cijfers beschikbaar werden.

7.17 Transfer pricing

NV X wenst leningen, toegestaan aan een buitenlandse holdingvennootschap van de groep, te verkopen aan een andere buitenlandse groepsvennootschap op basis van de marktwaarde met verlies. De kredietwaardigheid van de holdingvennootschap was immers gedaald. De Belgische vennootschap X wenste de zekerheid dat het verlies dat zou gerealiseerd worden als beroepskost aftrekbaar zou zijn en dat de voorgestelde marktwaarde van verkoop van de leningen at arm's length is. De berekening van het verlies wordt bepaald aan de hand van een verdiscontering van het verschil tussen de huidige marktinterestvoet en de contractuele interestvoet gedurende de resterende looptijd van de leningen.

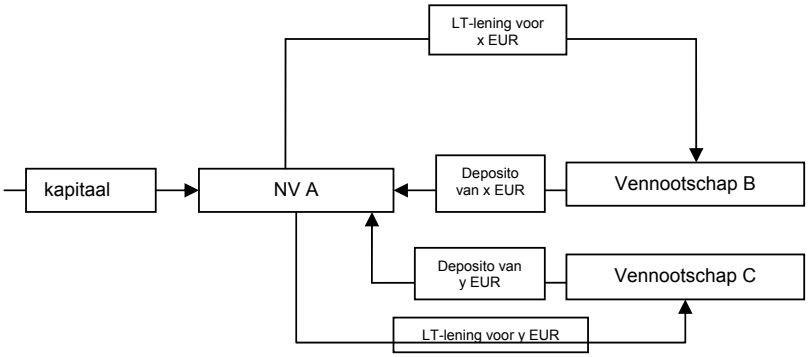
De DVB was van oordeel dat aan de gestelde vraag geen gunstig gevolg kon gegeven worden, gelet op bepaalde contractuele bepalingen uit de leningsakten (lener had het recht om terugbetaling van de leningen te krijgen), bepaalde uittreksels uit het jaarverslag van het College van zaakvoerders (beperkt risicoprofiel, impliciete garanties van de moedervennootschap, …).

Aanvrager wenste twee Belgische financieringscentra op te richten, met elk een verschillende functionele munt, teneinde wisselkoersrisico's te beperken.

De DVB was van oordeel dat, indien slechts één lening of niet quasi alle financieringen in een bepaalde munt zouden verlopen via de betrokken vennootschappen, er een bepaalde return on equity als 'floor' dient gehanteerd te worden inzake de intragroepsfinancieringsactiviteiten.

Aanvrager wenste zekerheid omtrent het arm's length karakter van de rentepolitiek betreffende de door haar aangegane leningsovereenkomsten.

De DVB was van oordeel dat geen positieve beslissing kon verleend worden daar tijdens het onderzoek werd vastgesteld dat de betreffende vennootschap de bedragen die zij als lange termijnlening had toegestaan aan meerdere groepsvennootschappen als deposito terugkreeg van diezelfde vennootschappen. De DVB was van oordeel dat dit niet in overeenstemming was met een normale bedrijfsvoering. De aanvrager kon het zakelijk karakter van deze transacties niet verantwoorden.

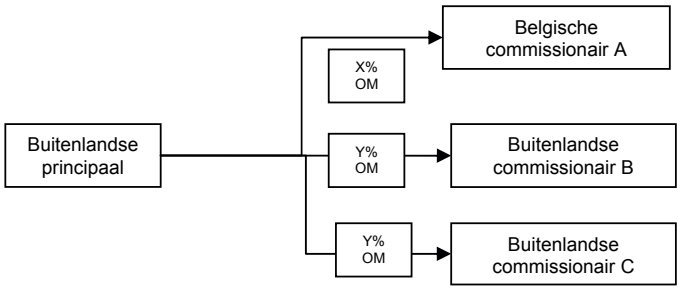


Aanvrager vraagt de bevestiging dat de rentevoet die zal worden toegepast op de door haar toegekende intragroepslening in overeenstemming is met het "arm's length principe" en bijgevolg niet kan beschouwd worden als een verkregen of toegekend abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 26 en 79 juncto 207, WIB 92.

De DVB was van oordeel dat geen positieve beslissing kon verleend worden daar, voor het bepalen van de spread die zou toegepast worden op de lening, de rating van de lenende vennootschap zonder meer gelijk gesteld werd aan de groepsrating.

De aanvraag strekte er o.m. toe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat de vergoeding gerealiseerd door NV A voor haar commissionairsactiviteiten voldoet aan het "at arm's length" karakter in de zin van artikel 185 §2 van het WIB 92 en op zich geen abnormaal of goedgunstig voordeel vormt in de zin van artikelen 26 en 79 juncto 207 van het WIB 92.

De DVB was van mening dat het door de aanvrager voorgestelde percentage aan operationele marge niet kon aanvaard worden omwille van het feit dat het niet in lijn lag met het gevoerde groepsbeleid inzake verrekenprijzen. De DVB stelde dan ook voor om het voorgestelde percentage te verhogen om het in lijn te brengen met het percentage dat toekomt aan de andere landen waar er gewerkt wordt met commissionair-vennootschappen.



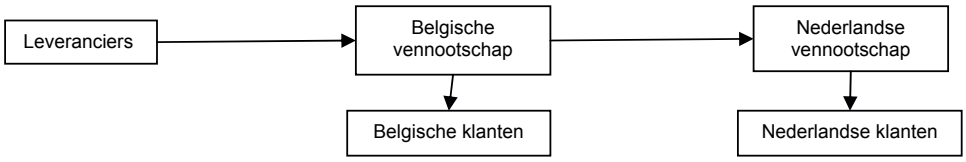
De aanvraag strekte er o.m. toe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin wordt bevestigd dat: (i) het volledige maatschappelijke kapitaal en de uitgiftepremies zijn te beschouwen als eigen vermogen waarop de aftrek voor risicokapitaal kan worden toegepast overeenkomstig artikel 205ter WIB 92 (ii) de in deze beslissing beschreven inbreng niet zal beschouwd worden als een abnormaal voordeel ontvangen van een buitenlandse vennootschap overeenkomstig artikel 207 WIB 92 (iii) het tarief dat door NV X zal toegepast worden op de door haar verstrekte financiering in overeenstemming is met het arm's length principe en geen aanleiding geeft tot aanpassing van het fiscaal resultaat van NV X zoals bedoeld in de artikelen 26, 185, § 2 en 207 WIB 92.

De DVB was van oordeel dat de verrichting louter fiscaal geïnspireerd was en er misbruik van de NIA wordt beoogd daar er slechts één lening verstrekt wordt door de vennootschap waarvan de interestvoet lager is dan de NIA, terwijl uit alle documenten blijkt dat het doel van de vennootschap is om het financieel centrum van de groep te worden.

De vraag werd gesteld of een vergoeding voor intragroep financiering, die gebaseerd was op een interne CUP ("Cost of funding" van de groep), waaraan enkel aanpassingen werden aangebracht voor eventuele landenrisico's als marktconform kon worden aangemerkt.

De DVB kon deze benadering niet aanvaarden omdat de vraagsteller onvoldoende kon aantonen dat de betrokken groepsvennootschappen eenzelfde kredietwaardigheid kon worden toegewezen.

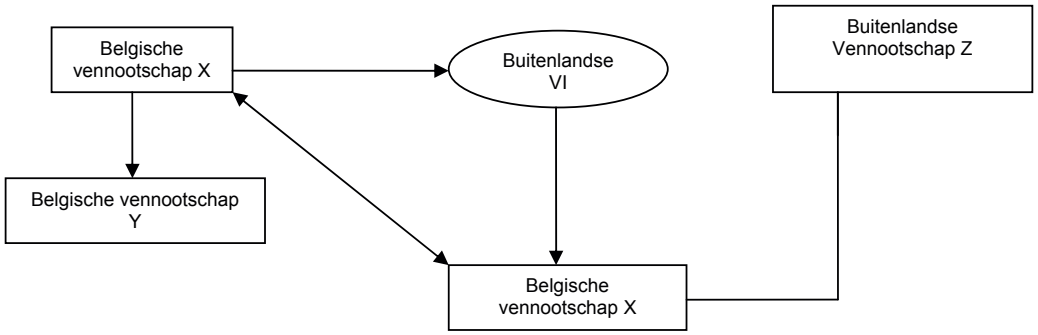
Vaststelling van de verrekenprijzen tussen een Belgische vennootschap en haar Nederlandse dochtervennootschap voor de doorverkoop van elektronisch materiaal, gebaseerd op de brutomarge gerealiseerd door de Belgische onderneming bij verkoop aan derden.



Ondanks de bereidheid van de DVB om tot een pragmatische oplossing te komen werd uiteindelijk geen aanvraag ingediend.

Na interne overdracht van een immaterieel vast actief door een Belgische vennootschap aan haar buitenlandse vaste inrichting, waarbij de opgebouwde meerwaarde niet werd beschouwd als gerealiseerd, wou de Belgische vennootschap partieel splitsen, gevolgd

door een fusie van de Belgische vennootschap (waarin zich nog enkel de bestanddelen bevonden die voorheen toebehoorden aan de vaste inrichting) met een buitenlandse vennootschap.



Omdat de DVB en de aanvrager een verschillende mening hadden over bepaalde gevolgen van deze verrichtingen werd door de aanvrager beslist om geen aanvraag in te dienen.

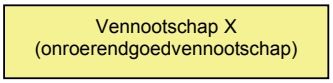
Een dossier inzake de fiscale gevolgen van een nieuwe principaalstructuur heeft uiteindelijk niet geleid tot een formele aanvraag omdat de DVB niet kon akkoord gaan met de motivering op het vlak van economische substantie (meer bepaald m.b.t. het dragen van risico's door de zgn. principaal).

7.18 Registratierechten

Inbreng en partiële afsplitsing van onroerende goederen vanuit een onroerendgoedvennootschap gevolgd door aandelenruil – Mogelijkheid tot toepassing van artikel 18, § 2 of 130 W. Reg.

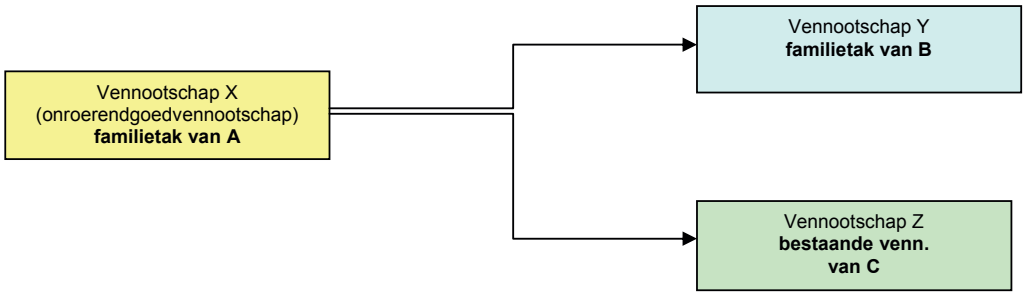
Teneinde de besluitvorming te optimaliseren wensen de aandeelhouders van de vennootschap X te herstructureren zodat elke familietak haar eigen onroerend goed projecten kan beheren in afzonderlijke entiteiten.

Bestaande situatie



Vooreerst wensen de aandeelhouders de vennootschap X op volgende wijze partieel te splitsen:

a. behoud van vennootschap X bestemd voor de familietak van A;
b. oprichting van vennootschap Y bestemd voor de familietak van B;
c. inbreng in vennootschap Z, een bestaande vennootschap van C.



- ➔ gevolgd door aandelenruil
- ➔ verderzetten van de activiteiten is zeer onduidelijk en zelfs onwaarschijnlijk
- ➔ het is duidelijk dat met deze verrichtingen enkel de verdeling van de onroerende goederen over twee familietakken wordt beoogd
- ➔ de overdracht van de aandelen werd reeds bij de voorbereiding van de verrichtingen overeengekomen
- ➔ heffing verkooprecht mogelijk in toepassing artikel 130 W. Reg.
- ➔ heffing verkooprecht mogelijk in toepassing artikel 18, § 2 W. Reg.
- ➔ heffing verdelingsrecht mogelijk in toepassing van artikel 18, § 2 W. Reg.

Vervolgens wensen de aandeelhouders de participaties in de vennootschappen X, Y en Z te ruilen zonder opleg in geld.

De aanvragers stellen dat geplande herstructurering zal gevolgd worden door de wederzijdse verkoop van de aandelen van de vennootschappen X, Y en Z “met gesloten beurzen” (ruil zonder opleg in geld).

Op grond van de gegevens van de aanvraag kan de vraag gesteld worden of het hier niet eerder gaat om de verdeling van het familiepatrimonium over 2 takken dan over de voortzetting van één of andere activiteit.

Op het einde van de verrichtingen zullen er 3 vennootschappen zijn, waarbij de waarde ervan netjes verspreid zal liggen over beide familietakken.

Conclusie is tevens dat het doel zeker niet bestaat uit het verder ondersteunen van de activiteiten van de overnemende vennootschappen en dat meer dan waarschijnlijk de onroerend goed activiteiten van vennootschap X na realisatie van een aantal vage plannen zullen worden stopgezet. Nergens wordt concreet gemaakt dat de bedoeling aanwezig is om in vennootschap X verder te investeren.

Het is voor het team registratie duidelijk dat enkel de verdeling van de onroerende goederen over twee familietakken wordt beoogd, waarbij de overdracht van de aandelen reeds bij de voorbereiding van de verrichtingen werd overeengekomen. (afsplitsing-inbreng-oprichting vennootschap)

De voorgenomen verrichtingen worden In Werdefroy, F., Registratierechten. 2006-2007, volume II, P. 1373, nr. 1109/3, beoogd wanneer besproken wordt of het verkooprecht van artikel 44 W. Reg. al dan niet geheven moet worden. Elke affectio societatis ontbreekt namelijk van in het begin bij de inbrengers, zijnde de huidige vennoten/broers van vennootschap X. In casu hebben de aandeelhouders als aandelen in de vennootschap die de onroerende goederen afstaat, zodat in casu het verdelingsrecht opeisbaar zou zijn.

Artikel 130 W. Reg. kan eveneens worden vermeld: “Het verkrijgen anderszins dan bij inbreng in vennootschap door één of meer vennoten van in België gelegen onroerende goederen, voortkomende van een vennootschap op aandelen, een coöperatieve vennootschap, geeft welke ook de wijze zij waarop het geschiedt, aanleiding tot het heffen van het voor verkopingen gestelde recht”.

Dit artikel stelt bijgevolg dat de verkrijging van onroerende goederen van een NV door een vennoot belast wordt met het verkooprecht. Het gaat in dit dossier echter om de verkrijging van onroerende goederen door andere vennootschappen zodat in principe het inbrengrecht (0%, tenzij gemengde inbreng) van toepassing is.

Evenwel kan hier de vraag gesteld worden of het niet gaat om de verkrijging van onroerende goederen door “fictieve” vennootschappen. Werdefroy stelt in nr. 1091/3 met betrekking tot de verdelingen het volgende: “Bedrogvoorkomend: “*Rechtsleer en rechtspraak zijn het erover eens”* - leest men in de Memorie van Toelichting bij de Wet van 30 augustus 1913 – “*dat, wanneer een onroerend goed het voorwerp heeft uitgemaakt van een inbreng in een vennootschap die rechtspersoonlijkheid bezit, iedere vennoot daar nadien eigenaar kan van worden, hetzij door aankoop van de aandelen of belangendeelbewijzen van zijn medevennoten, hetzij door verdeling van het maatschappelijk vermogen, zonder het voor de overdrachten van onroerende goederen gesteld evenredig recht verschuldigd te zijn. De ondervinding heeft aangetoond dat de Schatkist alles te vrezen heeft van een rechtsleer die toelaat door het oprichten van fictieve vennootschappen, de betaling van de overgangsrechten te ontduiken. Een bijzondere bepaling drong zich dus op.”* In de Memorie van Toelichting tot de Wet van 23 december 1958 werd andermaal gewezen op de noodzakelijkheid te voorkomen dat personen onder de dekmantel van vennootschappen, eigenaar van onroerende goederen onder bezwarende titel kunnen worden zonder betaling van het overgangsrecht.”.

Uit de gegevens van deze aanvraag kan geredelijk worden afgeleid dat het voor de aanvragers in essentie de verdeling van de onroerende goederen van vennootschap X over verschillende vennootschappen/familietakken betreft, waarbij de onroerende goederen die in de vennootschap X achterblijven uiteindelijk ook in een familietak terechtkomen.

De mogelijkheid bestaat dat, zoals hiervoor aangehaald, het verkooprecht in toepassing van artikel 130 W. Reg. in het vizier komt. Op zijn minst geven de verrichtingen van inbreng en partiële splitsing gevolgd door een aandelenruil (ook in de inbrengende vennootschap) de mogelijkheid aan de administratie om de verrichtingen samen te herkwalificeren als een verdeling van onroerende goederen met een heffing van 1 % in toepassing van artikel 109 e.v. W. Reg. tot gevolg naar analogie van de nummers 533, 543/7 en 1109³ van Werdefroy. Er kan geen gunstige beslissing worden afgeleverd.

8. STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. AANVRAGEN INGEDIEND IN 2011

8.1 Inleiding

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

8.2 Aanvragen ingediend in 2011

8.2.1 Ingediende aanvragen

Tabel 1 : Aanvragen ingediend van 2008 tot 2011

2008			
AANVRAGEN	*TOTAAL*	*NEDERLANDS*	*FRANS*
Ingediende dossiers	465	330	135
Behandelde dossiers	472	328	144
2009			
AANVRAGEN	*TOTAAL*	*NEDERLANDS*	*FRANS*
Ingediende dossiers	500	364	136
Behandelde dossiers	543	398	145
2010			
AANVRAGEN	*TOTAAL*	*NEDERLANDS*	*FRANS*
Ingediende dossiers	576	407	169
Behandelde dossiers	486	348	134
2011			
AANVRAGEN	*TOTAAL*	*NEDERLANDS*	*FRANS*
Ingediende dossiers	592	445	147
Behandelde dossiers	635	472	163

Tabel 2: evolutie van het aantal aanvragen van 2003 tot 2011

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

Tabel 3: aard van de ingediende aanvragen

OFFICIELE AANVRAGEN - SOORT AANVRAGEN - PERIODE 2011

	F	N	TOTAAL
DB	106	351	**457**
Gemengd	10	41	**51**
BTW	13	27	**40**
Reg/Succ.	18	24	**42**
Douane	0	1	**1**
Overige	0	1	**1**
	147	**445**	**592**

Materie	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9° WIB 92	21	123	**144**
DB-Verrekenprijzen	18	68	**86**
DB-kwijtschelding schuld (art.26-207 WIB 92)	6	6	**12**
DB - ART.46,183 bis, 207 Rerog.. & 211 WIB 92	14	66	**80**
DB - RI & RV	11	13	**24**
DB - DBI & meerwaarden 192 WIB92	3	5	**8**
DB- Tonnagetaks	0	3	**3**
DB - Stock Options	1	4	**5**
DB - Tax Shelter	3	3	**6**
DB- 205 Notionele interest	3	7	**10**
DB - 205 Octrooien	3	7	**10**
DB - Bezoldigingen	11	26	**37**
DB - Beroepsinkomsten	11	26	**37**
DB - Overige	9	33	**42**
BTW	15	29	**44**
Registratie	18	24	**42**
Douane	0	1	**1**
Overige	0	1	**1**
	147	**445**	**592**

OFFICIELE AANVRAGEN - SOORT BESLISSING - PERIODE 2011

	F	N	TOTAAL
DB	118	386	**504**
Gemengd	18	41	**59**
BTW	12	22	**34**
Reg/Succ.	14	21	**35**
Douane	0	2	**2**
Overige			
	162	**472**	**634**

Materie	**F**	**N**	**Totaal**
DB - Art.90,1° & 90,9° WIB 92	15	149	**164**
DB-Verrekenprijzen	25	74	**99**
DB-kwijtschelding schuld (art.26-207WIB92)	6	6	**12**
DB - ART.46,183 bis, 207 Rerog.. & 211 WIB 92	19	70	**89**
DB - RI & RV	15	15	**30**
DB - DBI & meerwaarden 192 WIB92	4	5	**9**
DB- Tonnagetaks	0	3	**3**
DB - Stock Options	2	6	**8**
DB - Tax Shelter	5	3	**8**
DB- 205 Notionele interest	3	5	**8**
DB - 205 Octrooien	1	7	**8**
DB - Bezoldigingen	9	25	**34**
DB - Beroepsinkomsten	13	20	**33**
DB - Overige	17	36	**53**
BTW	14	25	**39**
Registratie	14	21	**35**
Douane			
Overige	0	2	**2**
	162	**472**	**634**

8.2.2 Beslissingstermijn

De behandelingsduur van de tijdens het jaar 2011 genomen voorafgaande beslissingen m.b.t. de aanvragen ingediend in 2011 bedraagt gemiddeld 71 kalenderdagen

8.2.3 Aard van de beslissingen

Tabel 4 : Aard van de in 2011 getroffen beslissingen

Gemengd	0	0%
Gunstig	556	87,7%
Ongunstig	5	0,7%
Niet-ontvankelijk	6	0,9%
Verzaking	68	10.7%

8.3 « Prefiling- » aanvragen

Tabel 5: Evolutie van het aantal prefilingaanvragen

2008			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	689	462	227
Behandelde dossiers	636	425	211
2009			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	742	524	218
Behandelde dossiers	708	495	213
2010			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	866	627	239
Behandelde dossiers	705	510	195
2011			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	951	640	311
Behandelde dossier	794	609	185

Tabel 6 : aard van de ingediende prefilingaanvragen

PREFILINGS - SOORT INDIENING - PERIODE 2011

	F	N	TOTAAL
DB	247	502	**749**
GEMENGD	25	79	**104**
BTW	24	31	**55**
Reg./Succ.	14	26	**40**
DOUANE	0	1	**1**
Overige	0	2	**2**
	310	**641**	**951**

Materie	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9° WIB 92	39	137	**176**
DB - Verrekenprijzen	26	76	**102**
DB–kwijtschelding schuld (art.26-207 CIR 92)	6	11	**17**
DB - ART.46,183 bis, 207 Reorg. & 211 WIB 92	20	78	**98**
DB – RI & RV	18	14	**32**
DB - DBI & MEERWAARDEN 192 WIB92	5	11	**16**
DB - Tonnagetaks	0	1	**1**
DB - Stock Options	0	3	**3**
DB - Tax Shelter	4	7	**11**
DB - 205 Notionele interest	2	8	**10**
DB - 205 Octrooien	4	14	**19**
DB - Bezoldigingen	16	30	**46**
DB - Beroepskosten	15	21	**36**
DB - Overige	15	68	**83**
BTW	26	34	**60**
Registratie	14	26	**40**
Douane	0	1	**1**
Overige	0	2	**2**
Onbepaald	100	99	**199**
	310	**641**	**951**

PREFILINGS - SOORT AFSLUITING - PERIODE 2011

	F	N	TOTAAL
DB	186	516	**702**
GEMENGD	14	57	**71**
BTW	15	35	**50**
Reg./Succ.	8	20	**28**
DOUANE	0	1	**1**
Overige	0	3	**3**
	223	**632**	**855**

Materie	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9° WIB 92	35	126	**161**
DB - Verrekenprijzen	15	79	**94**
DB–kwijtschelding schuld (art.26-207 CIR92)	7	8	**15**
DB - ART.46,183 bis, 207 Reorg. & 211 WIB 92	14	87	**101**
DB – RI & RV	10	20	**30**
DB - DBI & MEERWAARDEN 192 WIB92	0	11	**11**
DB - Tonnagetaks	0	1	**1**
DB - Stock Options	1	3	**4**
DB - Tax Shelter	2	4	**6**
DB - 205 Notionele interest	2	9	**11**
DB - 205 Octrooien	2	15	**18**
DB - Bezoldigingen	12	28	**40**
DB - Beroepskosten	15	27	**42**
DB - Overige	21	65	**86**
BTW	16	39	**55**
Registratie	8	20	**28**
Douane	0	1	**1**
Overige	0	3	**3**
Onbepaald	63	86	**149**
	223	**632**	**855**

DEEL II: REGULARISATIES

1. Wetgevend kader

- Artikelen 121 tot 127 van de Programmawet van 27 december 2005 (BS van 30.12.2005, 2de editie)
- Koninklijk besluit van 8 maart 2006 houdende oprichting van het « Contactpunt Regularisaties » bij de Federale Overheidsdienst Financiën (BS van 15.03.2006, 2de editie)
- Koninklijk Besluit van 9 maart 2006 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 124 van de Programmawet van 27 december 2005 (BS van 15.03.2006 – 2de editie

2. Statistische gegevens 2011

Tabel 1: *in 2011 ontvangen aangiften en aangegeven bedragen per materie*

Aangegeven bedragen				
Aantal aangiften	Beroepsink.	BTW	Andere	**Totaal**
1573	75.038.633,44	6.291.692,39	311.966.117,97	**393.296.443,80**

Tabel 2: *totaal aantal ingediende aangiften en aangegeven bedragen van 1.1. 2006 tot 31.12.2011*

Aangegeven bedragen				
Aantal aangiften	Beroepink.	BTW	Andere	**Totaal**
7308	250.430.794,28	42.293.867,32	1.559.173.859,88	**1.851.898.521,48**

Tabel 3: *aantal dossiers en in 2011 geregulariseerde bedragen*

Geregulariseerde bedragen				
Aantal aangiften	Beroepsink.	BTW	Andere	**Totaal**
1942	72.650.241,72	5.420.042,92	470.295.776,26	**548.366.060,90**

3. Statistische gegevens 2006 - 2011

1. Het aantal ingediende aangiften : 7308

1.1 Het bedrag van de aangegeven belastbare grondslag:

Aangegeven belastbare grondslag			
Beroepsink.	BTW	Andere	**Totaal**
€ 250.430.794,28	€ 42.293.867,32	€ 1.559.173.859,88	**€ 1.851.898.521,48**

1.2 Het aantal van de geregulariseerde dossiers, het bedrag van de ontvangen heffingen en de verdeling ervan:

Aantal van de geregulariseerde dossiers : 6654

Bedrag van de heffingen				
Beroepsink.	Gemeentebelasting	Agglomeratiebelasting	BTW	Roerende onkomsten
€ 63.321.149,24	€ 11.494.278,15	€ 501.325,71	€ 8.356.626,84	€ 275.878.129,43
Nalatenschap	Registratie	Onroerende ink.	Andere	**Totaal**
€ 95.547.813,31	€ 152.621,22	€ 1.544.429,76	€ 80.112,71	**€ 456.876.486,37**

1.3 De gewestelijke belastingen en de verdeling ervan:

Gewestelijke belastingen		
	Nalatenschap	Registratie
Vlaanderen	€ 60.202.852,80	€ 15.121,22
Wallonië	€ 19.718.777,41	€ 0,00
Brussel	€ 15.626.183,10	€ 137.500,00
Totaal	**€ 95.547.813,31**	**€ 152.621,22**

4. Commentaar

Er kan een verlaging worden vastgesteld in 2011 ten aanzien van 2010 van het aantal ingediende dossiers. Het gaat evenwel om het tweede belangrijkste jaar van de aangegeven bedragen sinds het begin van de inwerkingtreding van de regularisering. De sterke stijging van het aantal dossiers ingediend in 2010 had een achterstand tot gevolg in de behandeling van de dossiers die grotendeels werd weggewerkt in 2011, wat blijkt uit het feit dat het aantal geregulariseerde dossiers en bedragen in 2011 ongeveer hetzelfde is als in 2010.

INHOUDSOPGAVE

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1. Inleiding…… 2

2. Historiek …… 3

2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden …… 3
2.1.1 Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, §1, eerste 1 WIB 92)…… 3
2.1.2 Akkoorden inzake registratie-en successierechten …… 3
2.2 Dienst van voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 03.05.1999)…… 3
2.3 Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten)…… 4

3. Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen …… 6

3.1 Definitie …… 6
3.2 Termijn voor indiening en beslissing …… 6
3.3 Uitgesloten gevallen…… 7
3.4 Uitgesloten materies …… 7
3.5 Duur van de voorafgaande beslissing …… 8

4. Functionele beschrijving…… 9

4.1 Bevoegde dienst …… 9
4.2 Beslissingsbevoegdheid …… 9
4.3 Behandeling van de aanvragen …… 9
4.3.1 Algemeen …… 9
4.3.2 Systeem van “prefiling meetings” …… 10
4.3.3 De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken…… 10
4.3.4 Organogram van de DVB…… 13
4.3.5 Medewerkers…… 14
4.3.6 Publicatie van de beslissingen…… 14

5. Door de DVB vastgestelde lacunes in het Belgisch positief recht…… 15

5.1 Frans gemeenschappelijk beleggingsfonds met ‘flexibel beleggingsbeleid’…… 15
5.2 Overdracht van het DBI-overschot bij een belastingneutrale herstructurering…… 15

6. Beslissingen met een bijzonder belang…… 18

6.1 Multisupport levensverzekeringsovereenkomst…… 18
6.2 Profit Participating Loan ‘PPL’…… 18
6.3 Online games…… 18
6.4 Kwalificatie als beleggingsvennootschap…… 19
6.5 Meerwaarde op aandelen…… 19
6.6 Reorganisaties…… 20
6.7 Kwijtschelding schuld…… 21
6.8 Artikelen 205bis tot 205 novies WIB – Aftrek voor risicokapitaal…… 23
6.9 Art. 194ter WIB – Tax Shelter…… 24
6.10 Art. 207, 2de lid WIB – verkregen abnormale of goedgunstige voordelen…… 25

6.11 Artikel 15 § 3 DBV België – en de respectieve woonstaat van de zeevarenden (Denemarken, Filippijnen, Ghana, Kroatië, Letland, Oostenrijk, Polen, Rusland en het Verenigd Koninkrijk)…….. 26
6.12 Artikelen 205/1 e.v. WIB – Aftrek octrooi-inkomsten…… 27
6.13 Transferpricing…… 27

7. Aan de DVB voorgelegde maar niet aanvaarde verrichtingen…… 30

Inzake directe belastingen

7.1 Forfaitaire vergoeding – bezoldiging…….. 30
7.2 Roerende inkomsten…… 30
7.3 Interne meerwaarden…….. 30
7.4 Afwezigheid van economische substantie: contract van naamlening…… 31
7.5 Interne meerwaarden…… 31
7.6 Stopzettingsmeerwaarde……..... 40
7.7 Auteursrechten…… 41
7.8 Belastbaarheid thesisprijs…… 42
7.9 Retrocessie van bestuurdersbezoldigingen…….. 43
7.10 Reorganisaties…….. 44
7.11 Onontvankelijk – niet voorafgaand…… 47
7.12 Art.26 en 184 WIB…… 47
7.13 Art.205ter (aftrek risicokapitaal) en 207,2de lid (verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel) WIB…… 48
7.14 Tonnagetaksregime voor winst uit zeescheepvaart…… 49
7.15 Art. 18 Dubbelbelastingverdrag België – USA…… 49
7.16 Artikelen 205/1 e.v. WIB. Aftrek octrooi-inkomsten…… 49
7.17 Transfer pricing…… 50
7.18 Registratierechten…… 53

8. Statistische gegevens m.b.t. aanvragen ingediend in 2011…… 56

8.1 Inleiding…… 56
8.2 Aanvragen ingediend in 2011 …….. 56
8.2.1 Ingediende aanvragen…….. 56
8.2.2 Beslissingstermijn …… 60
8.2.3 Aard van de beslissingen…… 60
8.3 Prefilingaanvragen …….. 60

DEEL II : REGULARISATIES

1. Wetgevend kader…….. 63
2. Statistische gegevens 2011…… 63
3. Statistische gegevens 2006 - 2011 …….. 64
4. Commentaar…….. 64

Imprimerie centrale – Cette publication est imprimée exclusivement sur du papier certifié FSC
Centrale drukkerij – Deze publicatie wordt uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier

6.10 Art. 207, 2ème alinéa CIR – Avantages anormaux ou bénévoles obtenus…….. 25
6.11 C.D. Article 15, § 3 CPDI Belgique – et l'Etat de résidence respectif du personnel navigant en mer (Danemark, Philippines, Ghana, Croatie, Lettonie, Autriche, Pologne, Russie et le Royaume-Uni)…….. 26
6.12 Articles 205/1 et suivants CIR – Déduction pour revenus de brevets…… 27
6.13 Transfer Pricing…….. 27

7 Opérations soumises au SDA mais non acceptées…… 30

En matière de contributions directes

7.1 Indemnité forfaitaire – rémunération……. 30
7.2 Revenus mobiliers……. 30
7.3 Plus-values internes……. 30
7.4 Absence de substance économique : contrat de prête-nom…….. 31
7.5 Plus-values internes……. 31
7.6 Plus-value de cessation…… 40
7.7 Droits d'auteur……. 41
7.8 Taxabilité du prix du mémoire……... 42
7.9 Rétrocession des rémunérations d'administrateur…… 43
7.10 Réorganisations…… 44
7.11 Irrecevable – pas préalable…… 47
7.12 Art. 26 et 184 CIR …….. 47
7.13 Art. 250ter (déduction capital à risque) et 207, 2ième alinéa (avantage anormal ou bénévole) CIR……... 48
7.14 Régime d'imposition forfaitaire sur la base du tonnage « Tonnage Tax » pour bénéfices provenant de la navigation maritime…….. 49
7.15 Article 18 convention préventive de la double imposition entre la Belgique et les USA…… 49
7.16 Articles 205/1 et suivants CIR – Déduction pour revenus de brevets…… 49
7.17 Prix de transfert…… 50
7.18 Droits d'enregistrement…….. 53

8. Statistiques relatives aux demandes introduites en 2011…….. 56

8.1 Introduction…… 56
8.2 Demandes introduites en 2011 …… 56
8.2.1 Demandes introduites…… 56
8.2.2 Délais de décision …… 60
8.2.3 Nature des décisions…… 60
8.3 Demandes de « prefilings » …… 60

PARTIE II : REGULARISATIONS

1. Cadre légal …… 63
2. Statistiques 2011…….. 63
3. Statistiques 2006 - 2011 …….. 64
4. Commentaire…… 64

Imprimerie centrale – Cette publication est imprimée exclusivement sur du papier certifié FSC
Centrale drukkerij – Deze publicatie wordt uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd papier

TABLE DES MATIERES

PARTIE I : DECISIONS ANTICIPEES

1. Introduction…….…… 2

2. Historique …….…… 3

2.1 Commission des accords fiscaux préalables …… 3
2.1.1 Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, §1, 1er alinéa CIR 92). ….. 3
2.1.2 Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession ……..…… 3
2.2 Service des décisions anticipées (application AR 03.05.1999) ……..… 3
2.3 Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution)…….… …… 4

3. Système généralisé de décisions anticipées…….…… 6

3.1 Définition …… 6
3.2 Délai d'introduction et décision ……..…… 6
3.3 Cas exclus …… 7
3.4 Matières exclues …… 7
3.5 Durée de la décision anticipée …… 8

4. Description fonctionnelle……. …….…… 9

4.1 Service compétent …… 9
4.2 Pouvoir de décision ……... 9
4.3 Traitement des demandes ……..…… 9
4.3.1 Généralités …… 9
4.3.2 Système de “prefiling meetings” ……..…… 10
4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale……..…… 10
4.3.4 Organigramme du SDA…….…… 11
4.3.5 Collaborateurs …… 14
4.3.6 Publication des décisions…… 14

5. Lacunes constatées par le SDA dans le droit positif belge……..... 15

5.1 Fonds commun de placement français ayant une « politique de placement flexible…….. 15
5.2 Report de l’excédent RDT à l’occasion d’une restructuration immunisée…...…… 15

6 Décisions présentant un intérêt particulier……. 18

6.1 Contract d’assurance vie ‘multi-supports’…….…… 18
6.2 Profit Participating Loan ‘PPL’……..…….. 18
6.3 Activité de jeu en ligne…… 18
6.4 Qualification comme société…….…….. 19
6.5 Plus values sur actions…….…..…… 19
6.6 Réorganisations…….…….…… 20
6.7 Remise de dette…….…….…… 21
6.8 Articles 205bis à 205 novies CIR – Déduction pour capital à risque……..…….. 23
6.9 C.D. Art. 194ter CIR – Taxs Schelter……..…… 24

Rapport annuel SDA 2011
65/66

3. Statistiques 2006 - 2011

1. Le nombre de déclarations souscrites : 7308

1.1 Le montant des bases imposables déclarées :

Bases imposables déclarées			
Revenus professionnels	Tva	Autres	**Total**
€ 250.430.794,28	€ 42.293.867,32	€ 1.559.173.859,88	**€ 1.851.898.521,48**

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

Nombre de dossiers régularisés : 6.654

Montant des prélèvements				
Rev. prof.	Taxe communale	Taxe agglo	Tva	Rev. mobiliers
€ 63.321.149,24	€ 11.494.278,15	€ 501.325,71	€ 8.356.626,84	€ 275.878.129,43
Succession	Enregistrement	Rev. immobiliers	Autres	**Total**
€ 95.547.813,31	€ 152.621,22	€ 1.544.429,76	€ 80.112,71	**€ 456.876.486,37**

1.3 Les impôts régionaux et leur répartition :

Impôts régionaux		
	Succession	Enregistrement
Flandre	€ 60.202.852,80	€ 15.121,22
Wallonie	€ 19.718.777,41	€ 0,00
Bruxelles	€ 15.626.183,10	€ 137.500,00
Total	**€ 95.547.813,31**	**€ 152.621,22**

4. Commentaire

L'on peut constater une diminution du nombre de dossiers introduits en 2011 par rapport à 2010. Il s'agit néanmoins de la deuxième année en importance des sommes déclarées depuis le début de l'entrée en vigueur de la régularisation. La forte augmentation du nombre de dossiers introduits en 2010 avait créé un retard dans le traitement des dossiers qui a été largement résorbé en 2011 ce qui se traduit par un nombre de dossiers et des montants régularisés en 2011 aussi importants qu'en 2010.

PARTIE II : REGULARISATIONS

1. Cadre légal

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

2. Statistiques 2011

Tableau 1 : *déclarations reçues en 2011 et montants déclarés par matière*

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Rev. Prof.	TVA	Autres	**Total**
1573	75.038.633,44	6.291.692,39	311.966.117,97	**393.296.443,80**

Tableau 2 : *nombre total de déclarations introduites et montants déclarés du 1.1. 2006 au 31.12.2011*

Montants déclarés				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	**Total**
7308	250.430.794,28	42.293.867,32	1.559.173.859,88	**1.851.898.521,48**

Tableau 3 : *nombre de dossiers et montants régularisés en 2011*

Montants régularises				
Nombre de déclarations	Revenus prof.	TVA	Autres	**Total**
1942	72.650.241,72	5.420.042,92	470.295.776,26	**548.366.060,90**

PREFILINGS - TYPE CLOTURE - PERIODE 2011

	F	N	Total
CD	186	516	**702**
MELANGE	14	57	**71**
TVA	15	35	**50**
ENR/SUCC.	8	20	**28**
DOUANE	0	1	**1**
AUTRES	0	3	**3**
	223	**632**	**855**

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	35	126	**161**
CD - Prix de Transfert	15	79	**94**
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	7	8	**15**
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	14	87	**101**
CD - Rev.& Pr.Mobilier	10	20	**30**
CD - RDT & PV 192 CIR92	0	11	**11**
CD - Tonnagetax	0	1	**1**
CD - Stock Options	1	3	**4**
CD - Tax Shelter	2	4	**6**
CD - 205 Intérêts notionnels	2	9	**11**
CD - 205 Brevets	2	15	**18**
CD - Rémunérations	12	28	**40**
CD - Frais Professionnels	15	27	**42**
CD - Autres	21	65	**86**
TVA	16	39	**55**
Enregistrement	8	20	**28**
Douanes	0	1	**1**
Autres	0	3	**3**
Indéterminé	63	86	**149**
	223	**632**	**855**

Tableau 6 : nature des demandes deprefiling introduites

PREFILINGS - TYPE INTRODUCTION - PERIODE 2011

	F	N	Total
CD	247	502	**749**
MELANGE	25	79	**104**
TVA	24	31	**55**
ENR/SUCC.	14	26	**40**
DOUANE	0	1	**1**
AUTRES	0	2	**2**
	310	**641**	**951**

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	39	137	**176**
CD - Prix de Transfert	26	76	**102**
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	6	11	**17**
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	20	78	**98**
CD - Rev.& Pr.Mobilier	18	14	**32**
CD - RDT & PV 192 CIR92	5	11	**16**
CD - Tonnagetax	0	1	**1**
CD - Stock Options	0	3	**3**
CD - Tax Shelter	4	7	**11**
CD - 205 Intérêts notionnels	2	8	**10**
CD - 205 Brevets	4	14	**19**
CD - Rémunérations	16	30	**46**
CD - Frais Professionnels	15	21	**36**
CD - Autres	15	68	**83**
TVA	26	34	**60**
Enregistrement	14	26	**40**
Douanes	0	1	**1**
Autres	0	2	**2**
Indéterminé	100	99	**199**
	310	**641**	**951**

8.2.2 Délai de décision

La durée de traitement des décisions anticipées prises durant l'année 2011 s'élève en moyenne à 71 jours calendrier.

8.2.3 Nature des décisions

Tableau 4 : Nature des décisions prises en 2011

Mixte	0	0%
Favorable	556	87.7%
Défavorable	5	0,7%
Irrecevable	6	0.9%
Désistement	68	10.7%

8.3 Demandes de « prefilings »

Tableau 5 : Evolution du nombre de demandes de prefilings de 2008 à 2011

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

DEMANDES OFFICIELLES - TYPE DECISIONS - PERIODE 2011

	F	N	Total
CD	118	386	**504**
MELANGE	18	41	**59**
TVA	12	22	34
ENR/SUCC.	14	21	**35**
DOUANE	0	2	**2**
AUTRES			
	162	**472**	**634**

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	15	149	**164**
CD - Prix de Transfert	25	74	**99**
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	6	6	**12**
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	19	70	**89**
CD - Rev.& Pr.Mobilier	15	15	**30**
CD - RDT & PV 192 CIR92	4	5	**9**
CD - Tonnagetax	0	3	**3**
CD - Stock Options	2	6	**8**
CD - Tax Shelter	5	3	**8**
CD - 205 Intérêts notionnels	3	5	**8**
CD - 205 Brevets	1	7	**8**
CD - Rémunérations	9	25	**34**
CD - Frais Professionnels	13	20	**33**
CD - Autres	17	36	**53**
TVA	14	25	**39**
Enregistrement	14	21	**35**
Douanes			
Autres	0	2	**2**
	162	**472**	**634**

Tableau 3 : nature des demandes introduites

DEMANDES OFFICIELLES - TYPES DEMANDES - PERIODE 2011

	F	N	Total
CD	106	351	**457**
MELANGE	10	41	**51**
TVA	13	27	**40**
ENR/SUCC.	18	24	**42**
DOUANE	0	1	**1**
AUTRES	0	1	**1**
	147	**445**	**592**

Matière	F	N	Total
CD - Art.90,1° & 90,9° CIR 92	21	123	**144**
CD - Prix de Transfert	18	68	**86**
CD - Abandon créance (art.26-207 CIR 92)	6	6	**12**
CD - ART.46,183 bis, 207 Réorg. & 211 CIR 92	14	66	**80**
CD - Rev.& Pr.Mobilier	11	13	**24**
CD - RDT & PV 192 CIR92	3	5	**8**
CD - Tonnagetax	0	3	**3**
CD - Stock Options	1	4	**5**
CD - Tax Shelter	3	3	**6**
CD - 205 Intérêts notionnels	3	7	**10**
CD - 205 Brevets	3	7	**10**
CD - Rémunérations	11	26	**37**
CD - Frais Professionnels	11	26	**37**
CD - Autres	9	33	**42**
TVA	15	29	**44**
Enregistrement	18	24	**42**
Douanes	0	1	**1**
Autres	0	1	**1**
	147	**445**	**592**

Tableau 2 : évolution du nombre de demandes de 2003 à 2011

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

8 STATISTIQUES RELATIVES AUX DEMANDES INTRODUITES EN 2011

8.1 Introduction

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

8.2 Demandes introduites en 2011

8.2.1 Demandes introduites

Tableau 1 : Demandes introduites de 2008 à 2011

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

Les opérations proposées sont visées dans In Werdefroy, F. Droits d'enregistrement. 2006-2007, volume II, P. 1373, n° 1109/3, qui traite du fait de savoir si le droit de vente de l'article 44 C. Enreg. doit être perçu ou non. Tout affectio societatis fait en effet défaut dès le départ dans le chef des apporteurs, soit les associés/frères actuels de la société X. En l'occurrence, les actionnaires détiennent des actions dans la société qui cède les biens immobiliers, de sorte qu'en l'occurrence, le droit de partage soit exigible.

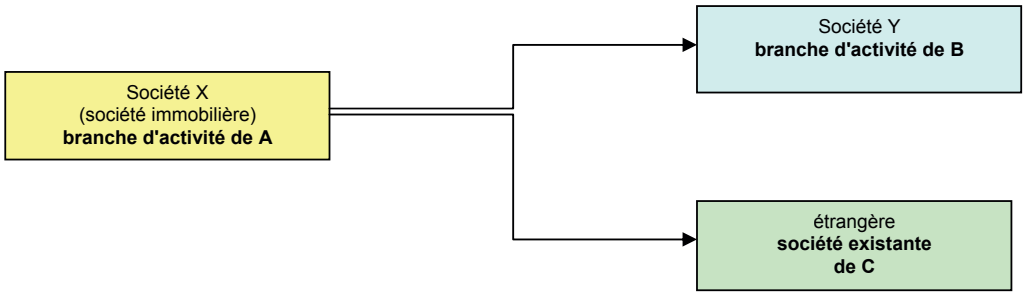
L'article 130 C. Enreg. peut également être mentionné : « L'acquisition par un ou plusieurs associés, autrement que par voie d'apport en société, d'immeubles situés en Belgique provenant d'une société par actions, d'une société coopérative donne lieu, de quelque manière qu'elle s'opère, au droit établi pour les ventes. »

Cet article stipule par conséquent que l'obtention des biens immobiliers d'une SA par un associé est soumise au droit de vente. Cependant, il s'agit dans ce dossier, de l'obtention de biens immobiliers par d'autres sociétés de sorte que le droit d'apport (0 % sauf si apport mixte) soit en principe d'application.

Cependant, la question peut être posée s'il ne s'agit pas de l'obtention de biens immobiliers par des sociétés « fictives ». Werdefroy stipule dans le n° 1091/3 en ce qui concerne les partages, ce qui suit : « Pour éviter la fraude : « La doctrine et la jurisprudence s'accordent à ce sujet » - lit-on dans l'Exposé des motifs de la Loi du 30 août 1913 - « que, lorsqu'un bien immobilier a fait l'objet d'un apport dans une société jouissant de la personnalité juridique, chaque associé peut en devenir ultérieurement propriétaire, soit par l'acquisition des parts ou actions de ses coassociés, soit par le partage de l'avoir social, sans que le droit proportionnel établi ne soit dû pour les aliénations d'immeubles. *L'expérience a démontré que le Trésor a tout à craindre d'une doctrine qui permet d'éluder le paiement des droits de mutation par la création de sociétés fictives. Une disposition spéciale s'imposait dès lors.»* Dans l'Exposé des motifs de la Loi du 23 décembre 1958, on a à nouveau insisté sur la nécessité d'éviter que des personnes, sous le couvert de sociétés, puissent être propriétaires de biens immobiliers à titre onéreux sans payer le droit de mutation ».

D'après les données de cette demande, il peut raisonnablement être déduit que cela concerne en essence, pour les demandeurs, le partage des biens immobiliers de la société X parmi différentes sociétés/branches de famille, par lequel les biens immobiliers qui demeurent dans la société X, se retrouvent finalement également dans une branche de famille.

La possibilité existe que, comme cité ci-avant, le droit de vente soit à l'ordre du jour en application de l'article 130 C. Enreg. Pour le moins, les opérations d'apport et de scission partielle suivies par un échange d'actions (également dans la société apporteuse) donnent la possibilité à l'administration de requalifier l'ensemble des opérations comme un partage des biens immobiliers entraînant une perception de 1 % en application de l'article 109 et suivants C. Enreg. et par analogie des numéros 533, 543/7 et 1109³ de Werdefroy. Une décision favorable ne peut pas être remise.



- ➔ suivie par un échange d'actions
- ➔ poursuivre les activités est très peu clair et même improbable
- ➔ il est clair que par ces opérations, seul le partage des biens immobiliers de deux branches de famille est visé
- ➔ la cession des actions a déjà été convenue lors de la préparation des opérations
- ➔ perception droit de vente possible en application de l'article 130 C. Enreg.
- ➔ perception droit de vente possible en application de l'article 18, § 2 C. Enreg.
- ➔ perception droit de partage possible en application de l'article 18, § 2 C. Enreg.

Ensuite, les actionnaires souhaitent échanger les participations dans les sociétés X, Y et Z sans soulte en argent.

Les demandeurs établissent que la restructuration prévue sera suivie par la vente réciproque des actions des sociétés X, Y et Z « à bourse fermée » (échange sans soulte en argent).

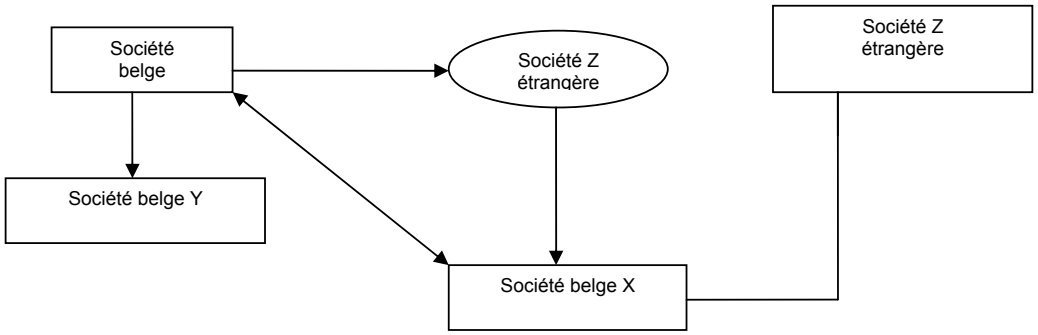
En vertu des éléments de la demande, la question peut être posée de savoir s'il ne s'agit pas plutôt ici du partage du patrimoine familial en 2 branches que de la poursuite de l'une ou l'autre activité.

A la fin des opérations, il y aura 3 sociétés, et leur valeur sera répartie correctement parmi les deux branches de famille.

La conclusion est également que l'objectif ne consiste pas en le soutien des activités des sociétés absorbantes et qu'il est plus que probable que les activités immobilières de la société X seront arrêtées après la réalisation d'un certain nombre de projets vagues. Nulle part il n'est clairement indiqué que l'objectif existe de continuer à investir dans la société X.

Pour l'équipe enregistrement, il est clair que seul le partage des biens immobiliers parmi les branches de famille est visé, par lequel la cession des actions a déjà été convenue lors de la préparation des opérations. (cession-apport-création société)

par une fusion de la société belge (dans laquelle seuls les éléments se trouvaient encore qui appartenaient auparavant à l'établissement stable) avec une société étrangère.



Etant donné que le SDA et le demandeur avaient un avis différent quant à certains effets de ces opérations, le demandeur a décidé de ne pas introduire de demande.

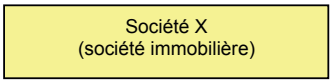
Un dossier relatif aux effets fiscaux d'une nouvelle structure principale n'a finalement pas mené à une demande formelle étant donné que le SDA n'a pas pu être d'accord avec la motivation sur le plan de la substance économique (plus précisément, en ce qui concerne le fait d'assumer les risques par ledit commettant).

7.18 Droits d'enregistrement

Apport et scission partielle des biens immobiliers à partir d'une société immobilière suivie par un échange d'actions – Possibilité d'application de l'article 18, § 2 ou 130 C. Enreg.

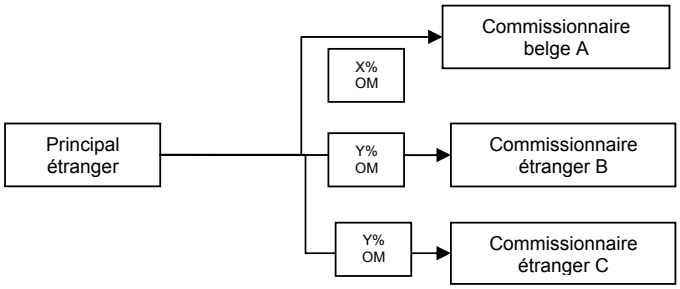
Afin d'optimaliser le processus décisionnel, les actionnaires de la société X souhaitent restructurer de sorte que chaque branche de famille puisse gérer ses propres projets immobiliers dans des entités séparées.

Situation existante



Tout d'abord, les actionnaires de la société X souhaitent scinder partiellement de la manière suivante :

a. conservation de la société X, destinée pour la branche de famille de A :
b. création de la société Y, destinée pour la branche de famille de B :
c. apport dans la société Z, une société existante de C.



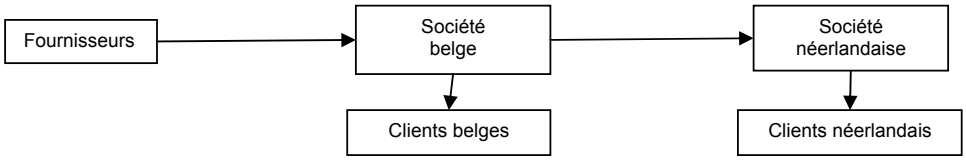
La demande visait entre autres à obtenir une décision anticipée dans laquelle il est confirmé que : (i) le capital social complet et les primes d'émission doivent être considérés à titre de capitaux propres sur lesquels la déduction pour capital à risque peut être appliquée conformément à l'article 205ter CIR 92 (ii) l'apport décrit dans cette décision ne sera pas considéré comme un avantage anormal reçu d'une société étrangère conformément à l'article 207 CIR 92 (iii) le taux qui sera appliqué par la SA X sur le financement qu'elle a fourni, est conforme au principe de pleine concurrence et ne donne pas lieu à l'adaptation du résultat fiscal de la SA X comme visé aux articles 26, 185, § 2 et 207 CIR 92.

Le SDA était d'avis que l'opération était uniquement inspirée par des considérations fiscales et visait un abus en matière d'intérêts notionnels étant donné que seul un prêt était fourni par la société dont le taux d'intérêt est inférieur à la déduction des intérêts notionnels, alors qu'il ressort de tous les documents que l'objectif de la société est de devenir le centre financier du groupe.

La question a été posée de savoir si une rémunération pour le financement intra-groupe, qui était basée sur un CUP interne (« Cost of funding » du groupe), auquel seules des adaptations ont été apportées pour d'éventuels risques pays peut être considérée comme étant conforme au marché.

Le SDA n'a pas pu accepter cette approche parce que la personne ayant posé la question n'a pas pu prouver de manière suffisante que les sociétés du groupe concernées pouvaient être considérées comme ayant la même solvabilité.

Détermination des prix de transfert entre une société belge et sa société filiale néerlandaise pour la revente de matériel électronique, basée sur la marge brute réalisée par l'entreprise belge lors de la vente à des tiers.



Malgré la bonne volonté du SDA pour parvenir à une solution pragmatique, aucune demande n'a finalement été introduite.

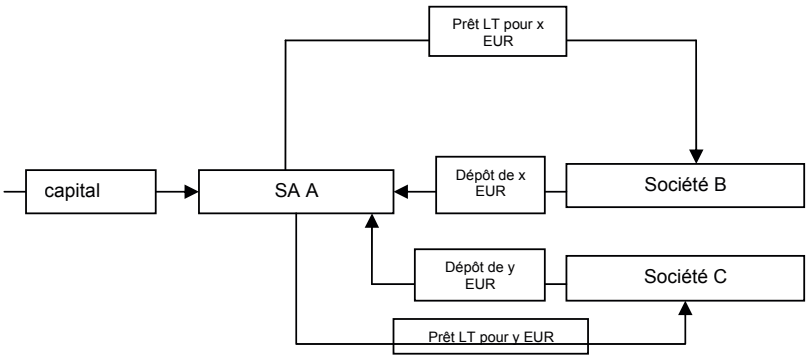
Après cession interne d'une immobilisation incorporelle par une société belge à son établissement stable étranger, par laquelle la plus-value constituée n'a pas été considérée comme étant réalisée, la société belge voulait une scission partielle, suivie

Le demandeur a souhaité créer deux centres de financement belges, chacun comportant une monnaie fonctionnelle différente, afin de limiter les risques de change.

Le SDA était d'avis que, si seul un prêt ou pratiquement pas tous les financements se déroulaient dans une certaine monnaie par le biais des sociétés concernées, un certain rendement des capitaux propres doit être utilisé comme « floor » en ce qui concerne les activités de financement intra-groupe.

Le demandeur a souhaité la garantie en ce qui concerne le caractère « at arm's length » de la politique des intérêts en ce qui concerne les conventions d'emprunt qu'elle a contractées.

Le SDA était d'avis qu'aucune décision positive ne pouvait être donnée étant donné qu'il a été constaté pendant l'examen que les montants que la société concernée avait accordés à titre d'emprunt à long terme à plusieurs sociétés du groupe à titre de dépôt avaient été remboursés par ces mêmes sociétés. Le SDA était d'avis que cela n'était pas conforme à la gestion normale d'entreprise. Le demandeur n'a pas pu justifier le caractère commercial de ces transactions.



Le demandeur demande la confirmation que le taux d'intérêt qui sera appliqué sur les emprunts intra-groupe qui lui sont accordés, est conforme au principe de pleine concurrence et par conséquent, ne peut pas être considéré comme un avantage anormal ou bénévole obtenu ou octroyé au sens des articles 26 et 79 combiné à l'article 207 CIR 92.

Le SDA était d'avis qu'aucune décision positive n'a pu être donnée étant donné que, pour la détermination du spread qui serait appliqué sur l'emprunt, le rating de la société emprunteuse a été assimilé, sans plus, au rating du groupe.

La demande visait entre autres à obtenir une décision anticipée dans laquelle il est confirmé que la rémunération réalisée par la SA A pour ses activités de commissionnaire, répond au caractère « at arm's length » au sens de l'article 185 § 2 du CIR 92 et ne forme pas d'avantage anormal ou bénévole en soi au sens des articles 26 et 79 combiné à l'article 207 du CIR 92.

Le SDA était d'avis que le pourcentage proposé par le demandeur à la marge opérationnelle ne pouvait pas être accepté en raison du fait que cela ne correspondait pas à la politique du groupe menée en matière de prix de transfert. Le SDA a également proposé d'augmenter le pourcentage proposé pour le faire correspondre au pourcentage qui revient aux autres pays où des sociétés commissionnaires sont actives.

Vu le double emploi partiel, un tiers doit utiliser tant le brevet octroyé que le brevet en demande pour pouvoir produire le produit et le commercialiser.

Le SDA était d'avis que l'article 205/2 § 2 CIR 92 ne pouvait en l'occurrence pas être appliqué sur les rémunérations pour brevets compris dans le prix de vente du produit, vu le fait que dans cet article, il est fait référence aux redevances qui seraient dues si les biens étaient produits par un tiers. Etant donné qu'il a été communiqué par le demandeur qu'un tiers a besoin des deux brevets pour pouvoir produire, il ne peut pas encore être question d'une déduction pour brevet avant que le deuxième brevet ne soit agréé.

Le demandeur a souhaité obtenir une décision anticipée concernant la déduction pour revenus de brevets conformément à l'article 205 CIR 92 pour l'utilisation de brevets lors de la conception de certains éléments.

Le SDA était d'avis que la société ne répondait pas aux conditions relatives à l'existence d'un centre de recherche, vu que les chercheurs travaillaient par le biais de leurs sociétés de management propres et par conséquent, il n'y avait pas de personnel sur le bordereau de salaires de la société même.

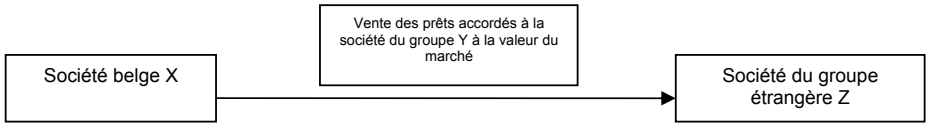
Il a été renoncé à une demande d'appliquer la déduction pour brevets sur la base d'une méthodologie de bénéfices résiduels, parce que l'on n'est parvenu à aucun accord en ce qui concerne la fixation des revenus de brevets (entre autres la proportion de savoir-faire non-indissociablement lié au brevet, l'importance des bénéfices routiniers, ...).

Une nouvelle demande serait introduite, dans laquelle il serait tenu compte des remarques faites par le SDA, au moment où davantage de chiffres concrets seraient disponibles.

7.17 Prix de transfert

La SA X souhaite vendre les prêts à perte, accordés à une société holding étrangère du groupe, à une autre société étrangère du groupe, sur la base de la valeur du marché. La solvabilité de la société holding avait en effet diminué. La société belge X a souhaité la garantie que la perte qui serait réalisée serait déductible à titre de frais professionnels et que la valeur du marché proposée de la vente des prêts serait « at arm's length ». Le calcul de la perte est déterminé à l'aide de l'escompte de la différence entre le taux d'intérêt du marché actuel et le taux d'intérêt contractuel pendant la durée restante des prêts.

Le SDA était d'avis qu'aucune suite favorable ne pouvait être donnée à la question posée, vu certaines dispositions contractuelles des actes de prêts (le prêteur avait le droit d'obtenir le remboursement des prêts), certains extraits du rapport annuel du Collège des gérants (profil de risque limité, garanties implicites de la société mère, ...).



7.14 Régime d'imposition forfaitaire sur la base du tonnage « Tonnage Tax » pour bénéfices provenant de la navigation maritime

Une entreprise de navigation maritime belge qui est taxée conformément à la réglementation fiscale relative au tonnage, a souhaité savoir si le résultat de la vente du nom commercial et du goodwill (relié à une certaine division) à une entreprise du groupe étrangère, peut être supposée être comprise dans la détermination des bénéfices forfaitaires dont il est question aux articles 116, 118, 119 et 120 de la Loi du 2.8.2002 et/ou l'article 26 CIR 92 est d'application en la matière.

Le régime d'imposition forfaitaire sur la base du tonnage est une exception au régime fiscal commun et doit, pour cette raison, être interprété de manière stricte. Le fait que l'article 119, § 4 de la Loi du 2.8.2002 détermine explicitement que des plus- et moins-values sur des navires de mer sont, le cas échéant, supposées être comprises dans les bénéfices forfaitaires, tandis que la loi ne stipule en revanche rien en ce qui concerne les plus et moins-values relatives au nom commercial et au goodwill, mène à la conclusion que ces dernières ne peuvent pas être supposées être comprises dans la détermination des bénéfices forfaitaires. L'article 26 CIR 92 est bel et bien d'application dans le cas de la vente du nom commercial et du goodwill.

7.15 Article 18 CIR 92 convention préventive de la double imposition entre la Belgique et les USA

Un habitant du royaume belge effectue à chaque fois des services de consultance, pour de courtes périodes, sur base indépendante, pour la Banque mondiale.

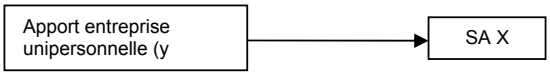
L'article 18 CPDI entre la Belgique et les USA n'est pas d'application, vu que cet article n'est pas d'application sur des activités indépendantes.

L'application des accords de siège et plus particulièrement, la convention générale en matière de privilèges et d'immunités n'est pas d'application non plus sur les consultants indépendants.

7.16 Articles 205/1 et suivants CIR 92 - Déduction pour revenus de brevets

Une personne physique envisage la création d'une société, dans laquelle sera apporté la totalité de l'entreprise unipersonnelle actuelle, en même temps que 2 brevets. Une confirmation est demandée de savoir si le bénéfice de la période imposable de la société peut être réduit par la déduction pour revenus de brevets.

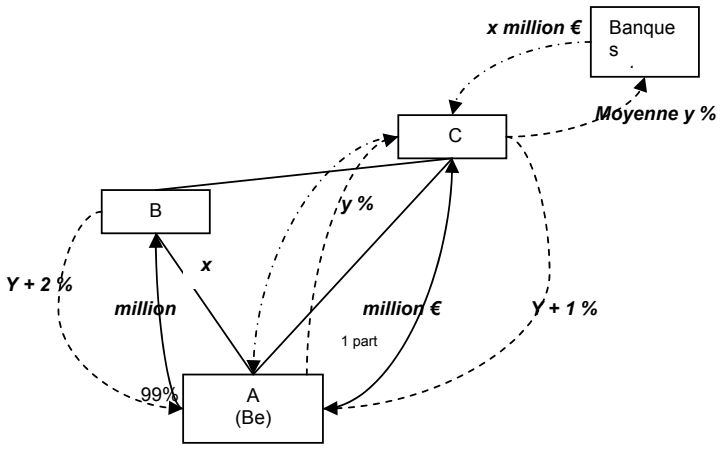
Le SDA était d'avis que les brevets ont été développés au sein de l'entreprise unipersonnelle. Tous les frais pour le développement ont en effet été assumés par l'entreprise unipersonnelle et les brevets ont déjà été commercialisés dans l'entreprise unipersonnelle. Le SDA était par conséquent d'avis que le droit à la déduction de brevet pour les brevets apportés ne naîtrait que si ces brevets étaient améliorés par la société.



Une société belge souhaite appliquer la déduction pour revenus de brevets sur les revenus qu'elle reçoit de la vente d'un produit.

La société dispose d'un brevet déjà octroyé, tandis qu'un deuxième brevet est encore en demande. Le brevet octroyé et le brevet en demande font partiellement double emploi.

7.13 Art. 205ter (déduction capital à risque) et 207,2ème alinéa (avantage anormal ou bénévole) CIR 92



Les activités de financement étaient auparavant principalement centralisées au sein de la société étrangère B. Le groupe recherche des alternatives qui leur sont intéressantes du point de vue fiscal et a créé à cet effet une nouvelle société A en Belgique, qui se chargera d'une grande partie du financement du groupe.

Il a été demandé de confirmer que les fonds qui ont été apportés dans le capital de A, constituent un capital à risque et que l'apport des fonds dans le capital de A en vue de l'acquisition des créances de B, la tenue d'une caisse de reprise et l'octroi de prêts aux sociétés du groupe, ne sont pas considérés comme des opérations anormales qui pourraient éventuellement mener à l'application de l'article 207 CIR 92.

La société du groupe étrangère C a emprunté x millions EUR auprès des banques pour pouvoir accorder un prêt de x millions EUR à A au même taux qu'elle doit payer aux banques. A son tour, A utilise ces sommes pour octroyer un prêt à B au taux d'intérêt qui équivaut pratiquement au double du taux d'intérêt qu'elle doit elle-même payer et en octroyant à nouveau un prêt à C à un taux d'intérêt un peu plus élevé.

Le SDA n'a pas pu marquer son accord avec l'opération proposée pour les motifs suivants : (i) la grande différence de marge entre le prêt qui sera octroyé à B par A et le prêt qui sera octroyé à C, (ii) le fait qu'il n'a pas été répondu à la remarque qu'il ne semble pas logique du point de vue économique, que C se financerait auprès d'une banque pour ensuite prêter, à son tour, partiellement les fonds obtenus à C (avec une marge supérieure) et prêter l'autre partie à B et il n'a pas été répondu non plus à la question de bien vouloir expliquer ce pour quoi B et C utiliseront ces fonds, (iii) l'impression existe que l'on apporte une dette dans A uniquement pour des motifs fiscaux étrangers, à savoir A doit attirer 20 % de capitaux empruntés externes pour pouvoir être considérée comme société de financement active en vue de l'obtention d'une exonération par suite de participation à l'étranger et (iv) la caisse de reprise qui est très élevée de sorte qu'un excédent DIT naît dès le début.

7.11 Irrecevable – pas préalable

En vertu de l'article 22, alinéa premier, 1° de la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, une décision anticipée ne peut être donnée lorsque la demande a trait à des situations ou opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur.

Vu que la société étrangère A exerce depuis quelques années les mêmes activités en Belgique et la situation sous-jacente a déjà eu des effets sur le plan fiscal pour la société A, la demande de savoir si les activités exercées en Belgique n'entraînent pas un établissement stable au sens de l'article 5 de la convention préventive de double imposition d'application n'est plus préalable et est dès lors irrecevable.

7.12 Art. 26 et 184 CIR 92

La société belge A a une créance sur la société du groupe B établie dans le pays M, qui est fortement déficitaire du point de vue structurel, étant donné que le résultat d'exploitation était insuffisant pour pouvoir supporter la charge d'intérêts sur la créance.

En vue d'éviter une faillite de B, une partie de la créance a été acquittée par A et A souhaite apporter immédiatement après, le solde de la créance à la valeur nominale dans le capital de B.

Le SDA est d'avis qu'il n'est pas logique d'affirmer qu'en ce qui concerne une seule et même créance, une partie ne vaut plus rien (remise) et l'autre partie doit être évaluée à la valeur nominale (apport).

Il est ressorti de l'examen que A agit en fait en tant qu'intermédiaire, étant donné qu'elle a emprunté les fonds pendant l'année x auprès de sa société mère C établie dans le pays N pour les prêter à son tour le même jour à B, au même taux d'intérêt. A n'a pas obtenu de marge sur ce financement.

Selon le conseiller, la remise était une solution provisoire, étant donné que l'on n'avait plus de temps pour réaliser un apport. Néanmoins, l'origine des pertes de B réside dans les intérêts élevés qu'elle doit payer à A. Par conséquent, elle était déjà au courant depuis très longtemps de la situation difficile de B.

La remise engendre, pour A, des frais de x millions EUR, tandis que C apporte sa créance sur A dans le capital de A. Les frais totaux et dès lors le risque global de la remise doit être porté par A, bien qu'elle n'ait obtenu aucune marge sur le financement et ne devrait dès lors assumer aucun risque.

Etape 1 : Fusion par absorption de Holdco 1 par Newco 1 et fusion par absorption de Holdco 2 par Newco 2.

Etape 2 : Vente par Newco 1 de 95% des parts de Opco 1 et vente par Newco 2 de 95% des parts de Opco 2 à leur société mère étrangère (actionnaire principal de Newco 1 et Newco 2) sans paiement du prix de vente

Etape 3 : Cession par Newco 1 et Newco 2 des 5% restants de parts de Opco 1 respectivement Opco 2 ainsi que la créance née à la suite de l'étape 2 sur la société mère étrangère au moyen d'une distribution de dividende à leur société mère étrangère.

Le groupe X ne souhaite plus conserver les quatre holding belges comme niveau intermédiaire vu celles-ci freineraient la réalisation de la consolidation fiscale dans le pays européen concerné. Ensuite, le demandeur cite uniquement une simplification de la structure du groupe et des réductions de coût comme motif pour les opérations.

Les quatre holding belges sont des holding passives ayant une seule participation comme reproduit dans le schéma ci-dessus. Les opérations successives forment une construction artificielle qui vise à éviter les frais fiscaux considérables de la perte au niveau des RDT de 5 % qui serait d'application dans le cas d'une liquidation ordinaire des sociétés holding belges et qui serait seulement partiellement compensée par les pertes fiscales reportées. Le caractère artificiel des opérations ressort entre autres du fait que le prix de vente des 95 % des parts de Opco n'est pas payé effectivement ainsi que du fait que les Holdco belges n'exercent plus aucune activité et ne possèdent plus d'actif important, après les étapes susmentionnées. Du point de vue des anciennes personnes physiques actionnaires, la plus-value pouvait être intégralement exonérée par la vente des parts Holdco, contrairement au scénario de la vente des parts Opco (qui était la cible réelle de la reprise par le groupe X) suivie par la liquidation des Holdco. Un avantage supplémentaire du scénario choisi par le demandeur est que les pertes fiscalement transférables des sociétés concernées restent en grande partie intactes et peuvent dès lors être compensées par des bénéfices éventuels provenant de nouvelles activités qui auraient débuté dans les sociétés belges.

Vu le fait que les seules considérations (non fiscales) pour les opérations consistent en une simplification de groupe et en des réductions de coût, qui sont inhérents à chaque fusion, et en outre, ne compensent pas les avantages fiscaux qui sont atteints grâce aux opérations, aucune décision favorable n'a pu être remise.

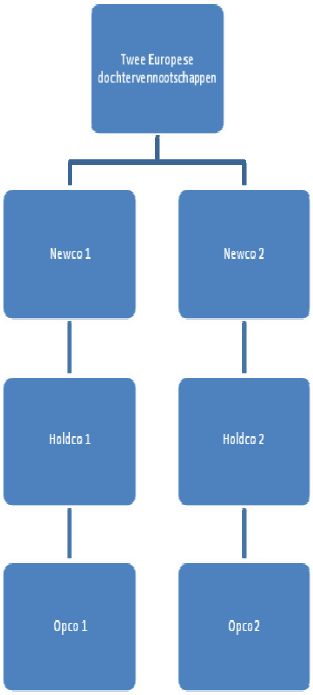
relative à l'emprunt d'acquisition est déduite des bénéfices de l'activité d'exploitation, en conséquence de quoi la base imposable du groupe disparaît pratiquement totalement.

Vu le fait que les seules considérations (non fiscales) pour les opérations consistent en une simplification de groupe et en des réductions de coût, qui sont inhérents à chaque fusion, et en outre, ne compensent pas les avantages fiscaux qui sont atteints grâce aux opérations, aucune décision favorable n'a pu être remise.

La demande concernait l'application du régime de la neutralité fiscale comme visé à l'article 211, §1er CIR 92 en ce qui concerne plusieurs fusions de sociétés qui auraient lieu après leur reprise par un groupe étranger X.

En vue de la reprise, deux sociétés belges Newco 1 et Newco 2 ont été créées par le groupe X qui ont vendu respectivement les parts des sociétés belges Holdco 1 et Holdco 2 des anciennes personnes physiques actionnaires. L'achat a été totalement financé par des capitaux empruntés. Holdco 1 et Holdco 2 possèdent chacun une participation dans Opco 1 respectivement Holdco 2, soit deux sociétés d'exploitation étrangères qui sont établies dans le même pays que les actionnaires de Newco 1 et Newco 2.

Au moment de la reprise, la structure du groupe est comme suit :



Après la reprise, le groupe X souhaite appliquer les étapes suivantes :

7.10 C.D. Réorganisations

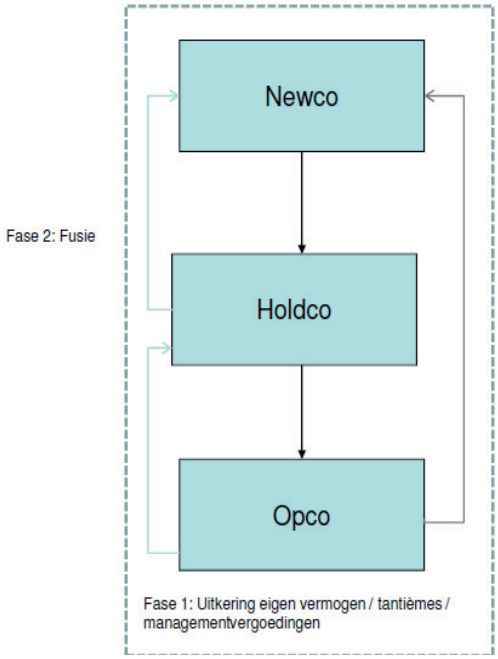
La demande concernait l'application du régime de la neutralité fiscale comme visé à l'article 211, §1er CIR 92 en ce qui concerne plusieurs fusions de sociétés qui auraient lieu après leur reprise par un groupe X.

En vue de la reprise, une société belge Newco a été créée par le groupe X qui a acheté les parts de la société belge Holdco des anciennes personnes physiques actionnaires. L'achat a été principalement financé par des capitaux empruntés. Holdco possède uniquement des parts de la société d'exploitation Opco.
Après la reprise, le groupe souhaite appliquer les étapes suivantes :

Phase 1: La phase de transition d'environ un an par laquelle Newco fournit des services du siège principal à Opco et agit en tant que gérant statutaire pour Opco. Pendant cette période, les capitaux propres disponibles sont versés par Opco et les rémunérations de management et les tantièmes sont payés par Opco à Newco.

Phase 2: La fusion par absorption par laquelle Newco reprend la société holding Holdco et la société d'exploitation Opco.

Représentation schématique:



La seule motivation que le demandeur cite pour la fusion des trois sociétés est qu'une double structure holding est superflue. L'on souhaite rendre la structure du groupe plus transparente et économiser des frais.
Newco a financé l'acquisition des parts de Holdco en majeure partie au moyen de capitaux empruntés. Pendant la phase de transition, Opco verse ses capitaux propres disponibles pour lesquels elle doit emprunter partiellement. Le résultat imposable de Opco est dès lors réduit par ces charges d'intérêts ainsi que par des rémunérations de management et des tantièmes payés à Newco. Après les fusions, la charge d'intérêts

7.9 Rétrocession des rémunérations d'administrateur

Cas 1

X serait président du conseil d'administration d'une entreprise A belge cotée en bourse. Les actionnaires et la société souhaitent que ce mandat soit exercé à titre personnel (non par le biais d'une société de management).

La proposition de X est de céder totalement et directement sa rémunération totale/ses tantièmes totaux qu'il recevra en sa qualité de président du conseil d'administration, à sa société de management (une SPRL) dont il y aura un actionnaire/gérant unique.

Le demandeur souhaite l'application de la tolérance administrative comme déterminé dans la Circulaire CI.RH.244/599.047 (AFER n° 41/2009) du 18.08.2009, de telle sorte que la rémunération est exclusivement imposable à l'impôt des sociétés et qu'il n'y ait pas d'obligation de retenue du précompte professionnel et d'établissement d'une fiche 281.20.

Cas 2

Y serait désigné en tant que président du conseil d'administration d'une entreprise B belge cotée en bourse. La SA B empêche la désignation d'une société en tant qu'administrateur en raison de sa « corporate governance policy ». Par conséquent, un contrat d'administration est exclusivement conclu entre la SA B et Y.

Y et sa société de management (une SA) envisagent de conclure un contrat de société pour créer une société interne, par laquelle Y agira en tant que gérant (associé actif) et la SA en tant qu'associé non actif. L'apport d'Y consistera en son activité tandis que l'apport de la société de management consistera en son grand savoir-faire. Les bénéfices et la perte de la société interne seront partagés entre les associés selon ce qui a été convenu dans le contrat de société (en l'occurrence Y, 20% et la société de management, 80%).

Le demandeur est d'avis que les sommes cédées par Y cadrent dans l'affectation du bénéfice de la société interne et pour ce motif, ne sont pas à considérer, du point de vue fiscal, comme frais pour Y (par conséquent, l'article 49 CIR 92 n'est pas d'application). Si cela était bel et bien le cas, le conseiller est d'avis que la part cédée satisfait aux conditions de l'article 49 CIR 92.

Le SDA ne peut pas être d'accord avec les méthodes de travail proposées par lesquelles la « corporate governance policy » ou les dispositions légales et réglementaires sont contournées vu qu'il n'a pas été satisfait à la condition de base sous-jacente pour l'application de la tolérance administrative, c'est-à-dire qu'il n'est pas démontré que l'acquisition ou le maintien du mandat est soumise à la cession des rémunérations à une société.

Auparavant, le droit d'auteur n'était en effet pas du tout cédé au client, donc pas à titre gracieux non plus.

Vu les considérations formulées ci-après, le SDA est d'avis que l'opération proposée est simplement suggérée pour des motifs fiscaux, et que les dispositions contractuelles n'engendrent pas les effets souhaités par le demandeur. Les revenus à recevoir par l'architecte ne découlent pas de la cession des droits patrimoniaux sur l'œuvre protégée par le droit d'auteur ; par conséquent, ils ne tombent nullement (ni même partiellement) dans le champ d'application de l'article 17, § 1er, 5°, CIR 92.

7.8 Taxabilité du prix du mémoire

La demande a trait au traitement fiscal d'un prix du mémoire qui serait délivré par une entreprise.

L'objectif de l'attribution du prix du mémoire est de promouvoir la réputation de l'entreprise, de capter des idées intéressantes et d'atteindre des employés potentiels.

Les critères auxquels un mémoire doit satisfaire pour entrer en ligne de compte, sont les suivants :

- il doit s'agir d'un mémoire présenté, approuvé et mis à disposition ;
- qui soit applicable et utilisable de manière pratique au sein du monde économique ;
- qui soit innovant, donc ayant un regard prévoyant et durable, à savoir pas une idée de nature passagère mais des idées qui évoluent avec le temps.

Par le biais des universités, les étudiants en « Master » seront informés de ce prix et elles leur donneront les critères auxquels le mémoire doit satisfaire.

Les mémoires seront jugés par un jury composé de membres du personnel de l'entreprise et d'externes.

Une première, deuxième et troisième places seront octroyées et les gagnants recevront un prix en espèces. Le prix sera également communiqué à la presse (spécialisée).

Le demandeur est d'avis qu'un tel prix ne fait pas l'objet de revenu professionnel au sens de l'article 23, CIR 92, ni de revenus divers comme visés à l'article 90, 1°, CIR 92.

Le SDA a pu se rallier au point de vue que les prix du mémoire ne sera en principe pas considéré comme un revenu professionnel. En ce qui concerne le point de vue relatif à la qualification en tant que revenus divers, le SDA n'a pas pu se rallier au point de vue du demandeur.

appliquer l'exonération temporaire dans le cadre du régime de la continuation prévue à l'article 46, § 1er, 1°, CIR 92.

7.7 Droits d'auteur

Les demandeurs forment un bureau d'architectes sous la forme d'une société civile. Ils se sont spécialisés au fil des années, en tant qu'architectes, dans le projet et la réalisation d'habitations privées.

L'opération concernait l'adaptation de la convention modèle standard entre le commanditaire (maître d'ouvrage) et l'architecte, utilisée par le bureau, par laquelle une clause est insérée en ce qui concerne la cession des droits patrimoniaux sur l'œuvre protégée par le droit d'auteur de l'architecte au commanditaire, moyennant une indemnité totale de 2,5% sur la valeur totale de construction (tva non incluse).

Par cette opération, les demandeurs souhaitent éviter que leurs projets ne soient pas déballés (dans des magazines, à la TV, ...). Ils souhaitent protéger leur savoir-faire.

Dans les conventions actuelles avec les clients, une clause est reprise dans laquelle il est expressément stipulé que le droit d'auteur reste la propriété de l'architecte.

La motivation présentée ne cadre pas avec les effets juridiques que l'opération précitée entraînerait. En cédant les droits patrimoniaux sur le travail au commanditaire, ce dernier pourrait disposer librement de la diffusion et de l'exploitation de l'œuvre protégée par le droit d'auteur.

Par l'opération proposée, les honoraires actuels (soit un certain pourcentage sur la valeur de construction de l'habitation) sont divisés partiellement en honoraires et partiellement en indemnité pour la cession du droit d'auteur.

Le projet (les plans) d'un architecte est bel et bien une œuvre protégée au sens de la Loi du 30 juin 1994. A la suite de l'opération proposée, les droits patrimoniaux sur le travail seraient en principe cédés au client. Néanmoins, subsiste la question de savoir si les revenus reçus par un architecte sont produits par la cession de ces droits patrimoniaux sur son travail.

Le SDA est d'avis que, s'appuyant entre autres sur l'Avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008 (MB 09.12.2008), ce qui n'est généralement pas le cas dans une telle situation et qu'il n'y a pas non plus d'élément particulier disponible dans le dossier actuel pour en conclure l'inverse. Un maître d'ouvrage, que ce soit une personne physique ou une société, ne pourra généralement obtenir aucun avantage financier par la reproduction ou la diffusion du projet du travail réalisé par l'architecte (de quelle que manière que ce soit). Il est dès lors très invraisemblable que l'architecte souhaite indemniser pour une telle cession des droits d'auteur.

Comme établi dans ce dossier, il n'y a aucune circonstance particulière proposée par le demandeur qui pouvait convaincre le SDA du contraire. Il s'agit en l'occurrence de l'adaptation de leur convention standard, laquelle serait en principe d'application sur la relation contractuelle avec tous leurs clients sans distinction.

Dans la convention modèle utilisée jusqu'à présent, le droit d'auteur était expressément réservé par l'architecte. L'on ne peut dès lors pas argumenter que la ventilation de l'indemnité reçue par l'architecte serait la conséquence du fait qu'il n'existait auparavant aucun motif direct pour ventiler l'indemnité entre des honoraires et des droits d'auteur.

Cession (apport et vente) des parts d'une société d'exploitation à la holding existante du groupe

La demande a trait à la cession (partiellement la vente, partiellement l'apport) par messieurs X et Y (frères) de leurs actions SA A (75/25) à la société holding existante (depuis de nombreuses années) SA Z dans laquelle X et Y possèdent chacun 50%, suivie par une fusion par laquelle la SA A est reprise par la SA B (qui est déjà une société filiale de la SA Z).

Lors de la création de la SA A, les actions étaient en la possession de messieurs X et Y dans un rapport 50/50. Il y a quelques années, cet actionnariat a été modifié sur la base d'accords familiaux concernant les risques et les responsabilités et monsieur X a obtenu (sans valorisation ou paiement) 25% des parts qui étaient en possession de son frère Y.

Depuis peu, la SA B a une créance importante sur les deux demandeurs. Cette dette des demandeurs est née à l'occasion d'une régularisation fiscale par laquelle les demandeurs ont pris en leur nom personnel, une partie de la dette fiscale et ont emprunté les moyens auprès de la SA B à cet effet.

Par la vente prévue des parts SA A, les demandeurs pourraient rembourser leurs dettes CC à la SA B. Les autres parts SA A seraient apportées par X (partiellement) et par Y (totalement) dans la SA Z (afin de conserver le rapport 50/50) alors que monsieur X vendrait en outre ses parts restantes à la SA Z.

Le SDA est d'avis que les cessions prévues ne cadrent pas dans la gestion normale du patrimoine privé des demandeurs. Par la création par les demandeurs, il y a quelques années, de la structure de l'actionnariat actuelle dans la SA A, une cession d'actions mixte s'impose actuellement. En outre, la situation CC des demandeurs dans la SA B est la conséquence d'un accord qu'ils ont conclu et une plus-value considérable est générée relativement à court terme par monsieur X.

7.6 Plus-value de cessation

Madame X exploite une affaire commerciale. Madame X est à l'âge normal de la retraite et souhaite céder son affaire à ses enfants.

Elle cèdera son activité professionnelle complète, y compris le bien immobilier dans lequel son affaire commerciale est exploitée. Cela se fera au tarif de donation (flamand) de 2% conformément à l'article 131 C. Enreg.

Le demandeur souhaite savoir si, en cas de donation de son affaire commerciale à ses enfants, il est question d'une plus-value de cessation et à quel système fiscal elle est soumise.

Conformément au Com. IPP n° 28/20, pour être imposables en principe, les plus-values ne doivent pas nécessairement être réalisées mais leur montant est constaté dans un acte quelconque dressé lors de la cessation de l'activité à laquelle ces éléments étaient affectés, ou ultérieurement. Dans le Com. IPP n° 28/21, l'acte de donation est mentionné comme exemple d'un tel acte.

En l'occurrence, lors de la donation de l'entreprise par le demandeur à ses enfants, une détermination de la valeur se fera dans l'acte de donation en vue de l'exigibilité des droits de donation flamands de 2%.

En principe, il est dès lors question d'une plus-value de cessation imposable lors de la donation de l'entreprise (Cour d'appel de Bruxelles 21/09/2006). Cependant, on peut

Vente par le demandeur des parts SPRL X (où une scission partielle aurait lieu préalablement) à un tiers

La demande a trait à la scission partielle de la SPRL X (qui possède entre autres des participations dans la société d'exploitation Y et la société immobilière Z), par laquelle une nouvelle société est créée à laquelle l'actif et le passif sont cédés étant donné que le candidat-repreneur/tiers de la SPRL X n'y porte pas d'intérêt (soit principalement l'usufruit sur l'habitation qui est utilisée par le demandeur et la participation dans la société immobilière Z). En outre, la question est posée de savoir si la vente par le demandeur, monsieur X, des parts de la SPRL X après la scission partielle, peut être considérée comme une gestion normale de patrimoine privé.

A l'analyse de l'enquête, il a été constaté que c'est principalement monsieur X qui insiste sur une vente des parts de la SPRL X, plutôt que d'opter pour la vente par la SPRL X de sa participation dans la SA Y. Le SDA est d'avis que la vente prévue ne peut pas être considérée comme une gestion normale de patrimoine privé. Préalablement à la vente des parts de la SPRL X, une scission partielle doit avoir lieu afin de scinder l'actif dans lequel le repreneur n'a aucun intérêt, et ce, alors que le repreneur peut atteindre le même résultat par l'achat direct des parts SA Y.

Apport des parts SCA X dans une société étrangère existante

Apport par les demandeurs (couple X-Y) des parts SCA X dans une société étrangère Z. Il y a quelques années, une donation a eu lieu entre les époux, dans le cadre de leur planification successorale. Tous deux possèdent depuis lors une minorité des parts X en pleine propriété. La majorité des parts X est en possession de monsieur X en tant qu'usufruitier et de madame Y en tant que nue-propriétaire.

Récemment, une scission partielle a eu lieu par laquelle la société X a scindé les parts de ses sociétés filiales V et W à la société A. Ensuite, A a été reprise au moyen d'une fusion par la société étrangère existante Z (une société récemment achetée par les demandeurs).

A titre de motivation pour l'apport prévu, il est indiqué que X est une société immobilière (bien immobilier à titre professionnel et privé) et que si un éventuel repreneur/tiers des bâtiments d'entreprise était plutôt intéressé par un « share deal », un problème naîtrait à la suite de la donation précitée (lors de la vente des parts X, il n'y aurait aucune subrogation des droits de nue-propriété et d'usufruit). Par l'apport prévu, ce problème serait évité.

En outre, il est à noter que l'objectif est de placer les participations dans V et W, après l'apport, sous X et ceci par le biais d'un prêt participatif.

Le SDA remarque que la motivation a été établie sur la supposition qu'un acquéreur éventuel de la société X est probablement uniquement intéressé par la reprise du bien immobilier par le biais d'un « share deal » (actuellement, une vente n'est pas du tout prévue). D'autre part, il ressort que la société X a acheté très récemment un bien immobilier qui est utilisé par les demandeurs à titre privé. Vu que par l'opération prévue, les effets de la situation créée par la donation elle-même sont annulés et vu également l'ensemble des opérations, le SDA est d'avis que l'apport prévu ne peut pas être considéré comme une gestion normale de patrimoine privé.

Apport par les demandeurs des parts des sociétés nées après la scission partielle, dans une nouvelle holding commune

La demande a trait à la scission partielle des sociétés X et Y (scission participation dans la holding faîtière Z du groupe à de nouvelles sociétés XX et YY à constituer) et apport par monsieur X de ses parts XX reçues à cet effet et par Madame Y de ses parts YY reçues dans une nouvelle SA A à constituer qui fera fonction de holding familiale.

Monsieur X et madame Y sont entre autres actionnaires, par le biais de leurs holdings personnelles X et Y (créées il y a plusieurs années), dans la SA Z dans laquelle des tiers ont également des participations (minoritaires). Les holdings X et Y sont nées à la suite de l'apport de participations et ont également été utilisées comme holding de reprise. Des diminutions de capital élevées ont eu lieu récemment.

Les demandeurs souhaitent collectivement constituer une nouvelle holding familiale A par l'apport de leurs parts XX et YY. Ce, vu la nécessité de réglementer l'ancrage familial. Il est très probable qu'à court terme, des tiers adhèreront encore à la SA Z, de ce fait, cette société ne pourra plus faire fonction de holding familiale. En outre, madame Y donnera ses parts à ses enfants tandis que monsieur X n'envisage pas cela. De ce fait, les parts Z n'entreraient plus en ligne de compte dans le chef de monsieur X pour l'exonération des droits de succession en vertu de l'article 60bis, C.Succ.

Dans la structure finale proposée, les holdings intermédiaires XX et YY continuent d'exister. Si aucun accord ne devait être trouvé au niveau de la nouvelle holding familiale A, tant la branche X que la branche Y peut imposer sa voix séparément (ce règlement est important pour la piste non invraisemblable que la branche X aurait, à l'avenir, une participation plus petite que la branche Y).

Le SDA remarque que des tiers ont déjà participé par le passé dans la SA Z et est d'avis que la motivation de créer une nouvelle holding familiale qui dépend des holdings XX et YY n'est pas convaincante. Ces holdings continueraient en outre à exister séparément pour conserver la possibilité d'avoir une voix séparée et ce, alors que la création d'une nouvelle holding familiale commune vise en fait (entre autres) à s'exprimer au moyen d'une seule voix.

Après qu'il a été communiqué que le SDA ne pouvait pas se rallier à l'argumentation des demandeurs, une piste alternative a été proposée. De la sorte, une fusion aurait lieu, après la scission par X et Y de leur participation Z à XX et YY, des sociétés précitées. De la sorte, une nouvelle holding naîtrait. Ensuite, les demandeurs apporteraient leurs parts de cette holding familiale dans leurs sociétés personnelles X et Y.
Selon le SDA, il ressort clairement de la dernière démarche (apport par les demandeurs des parts de la holding familiale dans respectivement X et Y) que l'opération a pour but de créer un capital libéré car la structure finale obtenue dans la piste alternative peut aussi bien être réalisée par l'apport par les sociétés X et Y de leur participation Z dans une nouvelle holding familiale commune.

Vu les éléments suivants, le SDA est d'avis que l'apport prévu ne cadre pas dans la gestion normale de patrimoine privé :
- par l'apport prévu, une structure holding dépendant d'une holding, est créée ;
- aucun nouvel investissement concret n'est prévu en Belgique à partir de la nouvelle société holding belge ;
- une société holding belge n'est pas nécessaire pour la planification successorale des demandeurs ; celle-ci peut être organisée à partir de la holding X (éventuellement après l'apport des parts que les demandeurs détiennent personnellement dans les sociétés Y et Z).

Cession (apport par les enfants et vente par les parents) de parts d'une holding belge aux holdings personnelles des enfants

OPCO est une société holding et de management qui a été créée il y a quelques années par apport par les demandeurs, Monsieur C, d'environ 3/4 des parts d'une société immobilière et d'une holding intermédiaire qui possède quelques sociétés opérationnelles. Les parts ont été certifiées et les certificats ont fait l'objet d'une donation en nue-propriété aux 3 enfants. Monsieur C est administrateur dans la fondation.

Il y a quelques années, monsieur C a apporté le reste (environ 1/4) des parts de la société immobilière et de la holding intermédiaire dans OPCO (centralisation). Les parts que monsieur C a reçues en échange à cet effet, n'ont pas été données aux enfants. Monsieur C possède dès lors la pleine propriété d'environ 1/4 des parts OPCO et l'usufruit d'environ 3/4 des certificats d'actions OPCO (ses enfants possèdent la nue-propriété, chacun pour un tiers).

Actuellement, monsieur C renoncera à son usufruit et les enfants apporteront, chacun la pleine propriété de leur certificats d'actions OPCO, dans une nouvelle HOLDCO (1 holding par enfant) encore à constituer. Le motif en est la planification successorale et une politique d'investissement propre dans la holding propre.

Enfin, monsieur C vendra ses parts OPCO en pleine propriété aux HOLDCO respectives de ses enfants. La reprise de dette (CC) serait amortie par les HOLDCO sur une période d'au moins cinq ans.

Après l'apport prévu, les enfants possèderont 100 % des parts de leur société holding en pleine propriété et ils seront désignés en tant qu'administrateur. Les HOLDCO possèderont chacun 1/3 des parts/certificats de OPCO.

Le SDA est d'avis que les opérations précitées ne cadrent pas la gestion normale du patrimoine privé des demandeurs. Après enquête, il s'est avéré que monsieur C aura, après les opérations précitées, encore toujours le contrôle du groupe par le biais de la fondation existante. La politique d'investissement propre prévue par les HOLDCO n'est en outre pas concrète et les moyens financiers des HOLDCO pour l'achat des parts OPCO à Monsieur C n'a pas été démontré.

Le SDA est d'avis que, vu la structure du groupe existante ainsi que vu le fait qu'il n'y a pas de projets concrets pour attirer des investisseurs externes, la motivation citée est hypothétique et l'apport prévu ne cadre pas dans la gestion normale du patrimoine privé.

Apport des parts dans une holding étrangère dans une nouvelle SOPARFI luxembourgeoise à constituer

Une SAK dont les certificats sont en la possession du demandeur, souhaite apporter ses parts dans la société étrangère Y dans une SOPARFI luxembourgeoise encore à constituer. Pour les parts obtenues en échange à cet effet, les nouveaux certificats seront directement délivrés au demandeur.

Y est une holding qui possède un bien immobilier, une créance produisant des intérêts sur le demandeur (le remboursement est prévu dans les 3 ans) et une participation minoritaire dans la société opérationnelle étrangère Z (Y possédait une participation plus élevée il y quelque temps mais une partie de celle-ci a été vendue à un tiers pour un montant important).

La demande cadre principalement dans la planification successorale du demandeur (donation nue-propriété des certificats) et son souhait de gérer le patrimoine familial à partir d'une société luxembourgeoise (vu les relations de confiance et les contacts privilégiés qu'il y a).

Une donation des parts Y n'est pas recommandée vu qu'une opération éventuelle en ce qui concerne ces parts (par exemple, restructuration, scission, fusion ultérieure), requerrait le consentement des enfants après la donation. L'objectif n'est pas de vendre la société Y ; cette société continuerait à exister en tant qu'instrument d'investissement (actuellement le produit de la vente précitée des parts de la société Z est placé dans cette société). En outre, le demandeur souhaite investir dans une nouvelle activité économique, par le biais d'une société filiale de la nouvelle SOPARFI luxembourgeoise.

Le SDA est d'avis que l'opération prévue ne cadre pas dans la gestion normale de patrimoine privé du demandeur. La planification successorale souhaitée peut être réglée à partir de la société Y existante (cette société ne sera en effet pas vendue). Les nouveaux investissements prévus peuvent également avoir lieu à partir d'une société filiale (si souhaité, luxembourgeoise) de la société étrangère existante Y.

Apport des parts des holdings étrangères et d'une société belge dans une nouvelle holding belge à constituer

Apport par les demandeurs de leurs parts des sociétés étrangères X et Y (participations 100%) et de la société belge Z (participation 97% qui ont été achetées à X il y a quelques années seulement) dans une société holding encore à constituer.

Les demandeurs feraient ensuite progressivement donation de la nue-propriété des parts de la société holding belge à leurs enfants.

Les sociétés X et Y sont déjà des sociétés holding. X possède directement ou indirectement des parts dans un grand nombre de sociétés et Y possède des participations minoritaires dans un certain nombre de sociétés. La société Z a peu voire pas d'activités en ce moment.

Vu l'ensemble des opérations, le SDA est d'avis qu'il n'est pas question d'une gestion normale de patrimoine privé. Ni lors de la vente par les demandeurs de leurs parts SA D à la société A, ni lors de la création par madame X de la SPRL B, il a vraisemblablement été considéré que la création d'une holding personnelle aurait été utile à ce moment dans le cadre de leur planification successorale. L'argument que les holdings personnelles achèteraient les parts A en la possession de la mère, n'est pas, selon le SDA, concluant (un nombre très limité de parts tandis que les parts SA D restent en la possession de la mère).

Apport par les parents et les enfants de leurs parts SA X dans une nouvelle holding commune

Apport par les parents (51% en pleine propriété) et leurs enfants majeurs (ensemble 49% en pleine propriété) des parts de la société opérationnelle X dans une société holding encore à constituer dans le cadre de leur planification successorale. Une planification de succession au niveau des parts X par laquelle la nue-propriété est par exemple offerte, n'est pas recommandée parce que lors de la vente des parts X, une partie du prix d'aliénation revient directement en pleine propriété aux nus-propriétaires.

Il ressort de l'étude que seuls les enfants possèdent des parts des autres sociétés opérationnelles mais qu'ils visent uniquement une planification successorale en ce qui concerne les parts X (le patrimoine constitué par les parents).

Le SDA est d'avis que l'apport prévu par les enfants ne cadre pas dans une gestion normale de leur patrimoine privé. Par ces apports, ainsi que l'apport prévu par les parents, les enfants et les parents sont respectivement actionnaires minoritaires et majoritaires dans la nouvelle holding et les parents acquièrent (par le biais de la holding) le contrôle de la participation dans la SA X.

Apport des parts dans des holdings personnelles dans une nouvelle holding personnelle

Apport par X et Y (frères) de leurs parts X Luxco et Y Luxco par le biais de leurs fondations respectives dans NewLuxco en ce qui concerne X et dans NewBelco en ce qui concerne Y.

Il ressort de la structure du groupe que les parts de la holding faîtière du groupe ont déjà été placées dans des holdings X personnelles Luxco (demandeur X) et Y Luxco (demandeur Y), et ensuite, ont été certifiées par le biais de SAK (Stichting administratiekantoor – Fondation bureau d'administration).

Les demandeurs souhaitent maintenant placer un niveau intermédiaire entre leurs holdings personnelles et leurs SAK étant donné qu'ils affirment que ces holdings sont les instruments uniquement destinés à investir dans l'activité du groupe existante. Par l'apport prévu, ils souhaitent créer une nouvelle holding qui aurait dû simplement servir de holding purement familiale et qui serait utilisée pour des investissements familiaux (distincts de l'activité opérationnelle et distinct de l'autre actionnaire).

Dans la nouvelle structure, il serait possible de faire entrer des investisseurs externes et de nommer des administrateurs externes dans des holdings personnelles existantes qui pourraient être ensuite transférées, à terme, à un successeur externe et ce, sans avoir besoin à cet effet de l'accord de l'autre actionnaire. Cependant, il n'y a pas encore d'autres projets concrets à cet effet.

Peu avant l'apport prévu, une SNC a été désignée en tant que gérante de la société opérationnelle dont les parts seraient apportées. Cette SNC a reçu à cet effet une indemnité de management considérable, tandis qu'auparavant, les indemnités payées à la personne physique même en tant que gérant étaient considérablement inférieures.

Une décision a seulement été remise après un retour à la situation initiale par laquelle la SNC a été totalement séparée de la société opérationnelle (cette « construction » a en effet été uniquement inspirée par des considérations fiscales).

Ventes préalables de parts à la société holding propre

Apport par les demandeurs de leurs parts d'une société (qui possède à son tour des certificats d'une société cotée en bourse) dans leurs sociétés holding personnelles ayant pour but d'organiser une planification successorale séparée propre.

Il est ressorti de l'examen de la demande que les demandeurs avaient vendu à plusieurs reprises, par le passé et également récemment, des certificats ou parts de la société cotée en bourse à leur société holding personnelle.

Vu l'ensemble des opérations (plusieurs ventes par le passé de certificats ou parts de la société cotée en bourse à leur société holding personnelle), l'apport proposé ne cadre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

Apport dans des holdings personnelles

Les parts de la SCA A (qui détient les parts dans la société d'exploitation SA D et qui possède les deux biens immobiliers dans lesquels la SA D exerce ses activités) sont en possession de madame X et monsieur Y (sœur et frère) et de madame Z (mère, une participation minoritaire). X et Y souhaitent apporter leurs parts A dans une société holding personnelle (la société de management existante SPRL B de madame X et une Newco de monsieur Y), tandis que madame Z vendra ses parts A à ces holdings (chacune pour la moitié). Les apports cadrent dans l'élaboration de leur planification successorale personnelle.

Récemment, X et Y ont vendu leurs parts SA D à A, leur « propre » société (par le biais du CC qui n'a été remboursé que partiellement jusqu'à présent à l'égard de madame X au moyen d'un flux de dividendes de la SA D). Une petite participation minoritaire dans la SA D est restée en la possession (et restera en la possession) de la mère, madame Z.

Le bâtiment d'entreprise présent dans la SA D a été apporté après la vente précitée au moyen d'une scission partielle, dans la société A (qui possédait déjà un bien immobilier qui a été utilisé par la SA D).

La SPRL B a été créée par madame X avec des moyens provenant de remboursements du CC précités (capital élevé) et ce fonds ont été utilisés, ainsi qu'un prêt externe, pour l'achat d'un bien immobilier (appartement et villa qu'ils utilisent à des fins privées). En outre, la SPRL B (actuellement déficitaire) reçoit une indemnité d'administrateur de la SA D.

Vu que la planification patrimoniale peut également être réglée à partir de la holding SPRL existante et que le seul et unique but était de créer des fonds propres importants au sein d'une nouvelle SCA à constituer, le SDA a estimé que cette opération est uniquement inspirée par des considérations fiscales.

Utilisation d'une société existante pouvant fonctionner en tant que holding

Apport par les demandeurs des parts qu'ils possèdent de la société opérationnelle A (possession de 50 % des parts) et de la société B, société ayant plusieurs activités (activités opérationnelles, société de patrimoine, activités de management et activité de holding (détention des autres 50 % des parts de la société A)) dans une société holding encore à constituer.

Le SDA est d'avis que l'opération d'apport doit être limitée au seul apport des parts que les demandeurs possèdent de la société opérationnelle A dans la société B d'autant plus que la société B possède déjà la moitié des parts de la société A, B fait fonction de société de management de A, B est entre autres propriétaire de la maison familiale et de la « deuxième » résidence des demandeurs, le but est de scinder les activités opérationnelles de B et B dispose de placements considérables et de moyens liquides.

Opération complexe

Les demandeurs possèdent les parts d'une société holding ayant des placements considérables et des parts d'une holding étrangère qui possède des parts dans 2 sociétés opérationnelles et en outre, une provision pour pensions au profit des demandeurs. L'une des sociétés opérationnelles sera liquidée, l'autre sera transmise par le fils.

Dans ce cadre, la société holding étrangère vendrait la société opérationnelle à la holding belge, suivi par la vente par la holding belge de la holding étrangère aux demandeurs. Ensuite, les demandeurs vendent les parts de la holding belge à leur fils.

Ces opérations successives ayant pour seul et unique but de vendre une société opérationnelle à leur fils, sont uniquement inspirées par des considérations fiscales et ne cadrent pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé.

Une piste alternative a été proposée : vente de la holding belge à la société du fils. Cette vente ne cadre pas non plus avec la gestion normale de patrimoine privé : la vente des parts d'une holding, y compris les placements et la provision propre pour pensions propres, à une société du fils qui a simplement pour but de reprendre la société opérationnelle.

Ensemble des opérations

Le demandeur (profession libérale) souhaite apporter les parts de la société opérationnelle dans une holding ayant pour objectif d'exécuter certains investissements au sein de la holding et en tant que tel, de permettre l'entrée éventuelle de partenaires dans la société opérationnelle.

Un couple possède des parts dans une société de management. Après la vente de sa participation dans la société opérationnelle, celle-ci ne possède plus que des liquidités. Les activités de management sont suspendues. Récemment, une diminution de capital a eu lieu par laquelle le capital a été réduit au minimum.

Les demandeurs souhaitent apporter les parts dans une nouvelle holding à constituer dans le cadre de la centralisation des parts et d'une adhésion possible de nouveaux partenaires dans la société de management. En outre, l'activité serait transformée en activités immobilières.

Vu que la société a évolué en un société de patrimoine pure, il semble peu probable que de nouveaux partenaires (pourront y adhérer) y adhèreront. Les investissements en bien immobilier peuvent également être exécutés par une (nouvelle) société filiale (à constituer) de la société de patrimoine (ou de la société de patrimoine même). L'apport est uniquement et seulement fait dans le but d'exprimer la valeur de la société de patrimoine comme capital libéré d'une holding.

Vente et apport d'une participation minoritaire à la holding propre

Le demandeur ainsi que son épouse sont actionnaires d'une société de patrimoine. En outre, il possède une participation minoritaire de certificats d'une entreprise cotée en bourse. Ils souhaitent partiellement apporter cette participation et partiellement la vendre à la société de patrimoine.

L'opération a pour but d'utiliser les futurs dividendes de l'entreprise cotée en bourse pour développer de nouveaux projets au sein de la société de patrimoine.

Cette opération (apport et vente) ne cadre pas dans la gestion normale de patrimoine privé : la société de patrimoine acheteuse n'a pas de moyens financiers suffisants pour payer le prix d'acquisition et doit utiliser les futurs dividendes pendant des années à cet effet, de sorte qu'il n'y ait pas de possibilité d'élaborer de nouveaux projets, ce qui est le but de l'opération.

Plusieurs holdings coexistantes

Les demandeurs sont les actionnaires d'une société holding qui possède déjà des participations dans un certain nombre de sociétés opérationnelles. En outre, ils possèdent des parts d'une société opérationnelle dans le même secteur. Ils souhaitent apporter les parts de cette société opérationnelle dans une nouvelle société holding à constituer.

Vu qu'aucun motif convaincant n'a été cité pour justifier un apport dans une nouvelle holding à constituer et que la holding existante entrait en ligne de compte, le SDA a estimé qu'il ne peut pas être question, dans ce cas, d'une gestion normale d'un patrimoine privé.

Holding dépendant d'une holding

Le demandeur est actionnaire d'une holding ayant le forme juridique d'une SPRL, qui détient une participation majoritaire dans une holding étrangère. Dans le cadre d'une planification patrimoniale, le demandeur souhaite apporter les parts de la holding SPRL dans une nouvelle SCA à constituer.

7.4 C.D.Absence de substance économique : contrat de prête-nom

L'opération décrite et dans laquelle la société belge A est impliquée en tant que société intermédiaire permet de déterminer que la société A est une société résidente belge mais ne permet pas de démontrer que celle-ci a une substance économique en Belgique dans la mesure où elle agit non pas en vertu d'un contrat d'affaires mais d'un contrat de prête-nom.

La société A est réputée assumer un rôle d'intermédiaire entre deux sociétés liées appartenant au même groupe que A. Il ressort cependant de l'analyse globale de l'ensemble des faits du dossier que la société belge A n'a aucune possibilité de créer une réelle activité, ni de supporter des risques.

La demande de décision anticipée est considérée comme irrecevable en vertu de l'article 22, alinéa 3, 2° de la loi du 24 décembre 2002.

7.5 C.D. Plus-values internes

Les demandeurs souhaitent apporter les parts qu'ils possèdent dans une société holding qu'ils doivent encore constituer.
Préalablement à l'apport, ils souhaitent procéder à une diminution de capital au sein de la société opérationnelle et ce, pour assurer un capital de pension. Vu que la société ne dispose pas de liquidités suffisantes, le montant de la diminution de capital est comptabilisé sur le compte courant qui sera remboursé par le cash-flow qui sera généré annuellement.

La réduction de capital a été motivée comme suit : les actionnaires ont l'intention de faire la donation des parts de la holding après l'apport, aux enfants, et dès lors, ils ne peuvent plus prétendre aux fonds constitués au sein des sociétés. Cette opération ne cadre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé : si seule la nue-propriété fait l'objet d'une donation, il peut par ailleurs être prétendu à des dividendes ultérieurs.

Le seul but de l'opération consiste en le retrait de liquidités de la société.

Les parts d'une société de patrimoine sont dans les mains des parents et de leurs enfants.
La société de patrimoine possède uniquement les valeurs portefeuille et cash et les a reçus après la vente des participations des sociétés opérationnelles.

Le père et l'un des enfants souhaitent déployer une nouvelle activité. Les autres ne souhaitent pas y participer. Le père et le fils créent une nouvelle société, y apportent leurs parts et désintéressent les autres actionnaires.

Cette opération ne cadre pas dans la gestion normale d'un patrimoine privé. L'intention est plutôt d'effectuer un partage (partiel) du patrimoine composé de liquidités et de placements, opération réglée dans le Code des Sociétés.

7 OPERATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTEES

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

EN MATIERE DE CONTRIBUTIONS DIRECTES

7.1 C.D. Indemnité forfaitaire - rémunération

La société X souhaitait octroyer à ses travailleurs une indemnité visant à couvrir le surcoût lié à l'obligation qui leur est imposée de résider dans la Région (…).

Sans entrer dans l'analyse de la question de savoir si l'indemnité représente un avantage constituant la contrepartie du travail presté pour l'employeur et non la prise en charge de frais exposés au profit de l'employeur et nécessitée par l'exécution du contrat de travail, le SDA a estimé que le demandeur n'a pas démontré que le fait d'habiter dans la Région (…) constituait un surcoût pour ses travailleurs.

Par conséquent, l'attribution de l'indemnité que souhaitait octroyer la société X, constitue une rémunération imposable dans le chef des travailleurs, en vertu de l'article 31 CIR 92.

7.2 C.D. Revenus mobiliers

La demande visait à obtenir une décision anticipée sur la question de savoir si les revenus mobiliers de source hors EEE (Espace économique européen) perçus par une personne physique auprès d'un intermédiaire financier établi dans un Etat de l'EEE autre que la Belgique ne sont pas soumis à la taxe communale additionnelle.
Le demandeur invoquait l'arrêt Dijkman (CJUE du 1er juillet 2010).
Le Collège a confirmé que les additionnels communaux devaient s'appliquer, au motif notamment que l'arrêt Dijkman a traité la cause sur le plan de la libre circulation des capitaux et pas sur celui de la libre prestation des services.

7.3 C.D.Plus-values internes

Les deux demandeurs possèdent chacun une société professionnelle. Ils souhaitaient regrouper leur activité et s'associer à 50-50 dans une holding à constituer. La valeur de la société de Monsieur A représentait le triple de la valeur de la société de Monsieur B. La société de A possédait d'importantes liquidités (pour la moitié de sa valeur). Pour atteindre la parité, les demandeurs auraient fait apport de leur participation à la holding : Monsieur A aurait fait un apport à concurrence de la valeur de la société B et aurait vendu le solde. Le paiement se serait effectué par remontée de dividendes extraordinaires. Etant donné la présence de liquidités largement excédentaires par rapport aux besoins de la société A, l'opération a été refusée.

Dès lors, une solution à la question de fixation de prix correct des taux d'intérêts de l'intra-groupe doit être cherchée au cas par cas, compte tenu de l'évolution exposée à cet effet.

Le cas échéant, il peut également être tenu compte de l'attitude des autorités fiscales des parties emprunteuses, qui doivent aussi pouvoir marquer leur accord avec le taux d'intérêt qui est payé.

Dans un dossier, une méthode a été approuvée (qui était d'application sur l'ensemble du groupe) à l'aide d'un manuel pour les transactions financières qui était rédigé au sein du groupe et approuvé par le topmanagement.

C.D. « Dealings » entre des établissements dans différents pays qui ont lieu au sein d'une même entreprise (personne morale).

Dans une décision anticipée, il a pu être confirmé :

- qu'une entité de financement luxembourgeoise d'une société belge est qualifiée en tant qu'établissement stable au sens de l'article 5 convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg ;

- que les bénéfices qui ont été réalisés grâce à l'établissement stable luxembourgeois et qui y ont été imputés, sur la base de l'article 23, § 2 de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et le Luxembourg, ont pu être exonérés de l'impôt des sociétés belge dans le chef de la société belge ;

- que l'allocation de l'actif et du passif par la maison mère belge à l'établissement stable luxembourgeois a pu se faire à la valeur nominale de l'actif et du passif imputés, en l'absence de transfert juridique à un tiers, de sorte qu'il n'y avait pas d'admission de moins-values ou de plus-values (y compris les gains de change/les pertes) et aucun avantage anormal ou bénévole n'a été obtenu ou reçu au sens des articles 26, 79 et 207 CIR 92 ;

- qu'aucun intérêt ne devait être imputé sur le compte courant/compte « capital » entre la maison mère belge et son établissement stable luxembourgeois. L'absence d'intérêt ne peut pas être qualifiée comme avantage anormal ou bénévole obtenu ou reçu au sens des articles 26, 79 et 207 CIR92.

C.D. Décisions relatives aux indemnités pour les transactions financières entre des entreprises d'un même groupe

Lors de la détermination de l'indemnité pour le prêt de fonds au sein d'un même groupe, l'approche collective a été utilisée en grande partie par le passé (de ce fait, une même cote de crédit avait été attribuée à tous les membres du groupe multinational). Cette approche a également été suivie dans un certain nombre de décisions anticipées.

Cependant, les directives OCDE se base sur une approche « stand alone ».

Dans un certain nombre de décisions anticipées, une impulsion a déjà été donnée en vue d'une approche plus différenciée par les membres du groupe emprunteur à diviser en « clusters » par lequel une notation différente a été utilisée sur la base d'un certain nombre de critères objectifs (sans pour autant procéder à une notation individuelle par emprunteur).

Depuis l'arrêt GE Capital, il est en outre de plus en plus acceptable que l'on se base sur une approche « stand alone » mais par laquelle il faut également tenir compte d'une garantie implicite par la société mère ultime.

Lors de l'évaluation de la mesure dans laquelle la garantie implicite peut être prise en ligne de compte, il faut également tenir compte de l'importance de la société. Les agences de notation ont développé à cet effet une douzaine de critères pour déterminer si une société du groupe est une société-clé ou une société importante du point de vue stratégique ou une société indépendante du point de vue opérationnel.

6.12 C.D. Articles 205/1 et suivants CIR - Déduction pour revenus de brevets

La demande vise, entre autres, à obtenir une décision anticipée relative à la détermination du montant des revenus de brevets qui entre en ligne de compte pour la déduction pour revenus de brevets.

Le brevet belge n'a été agréé que dans le courant d'un exercice comptable. Le SDA a cependant décidé que l'on pouvait appliquer la déduction de brevets à partir du premier jour de l'exercice comptable pendant lequel le brevet a été agréé. En outre, il a été décidé que la date d'agréation d'un brevet européen en Belgique correspond à la « date de traduction » du brevet européen.

La demande vise à obtenir une décision anticipée dans laquelle il est confirmé que la déduction pour revenus de brevets contenue dans les articles 205/1 et suivants du CIR 92 est applicable. Plus particulièrement, la demande vise à obtenir une décision anticipée dans laquelle il est confirmé que (i) les brevets entrent en ligne de compte pour la déduction de brevets (ii) les revenus de brevets composés d'indemnités des titulaires d'une licence pour les licences octroyées sur les brevets et les indemnités pour les brevets compris dans les ventes par le demandeur SA X même, entrent en ligne de compte pour l'application de la déduction de brevets.

La société a déjà introduit la déclaration à l'impôt des sociétés EI 2010 avant d'avoir obtenu une décision anticipée. La SA X avait pour l'exercice d'imposition concerné, une base imposable négative et encore des pertes récupérables, de ce fait, aucune déduction de brevets n'a pu être appliquée pour l'EI 2010, bien qu'elle avait en principe bel et bien déjà droit à la déduction de brevets. La question se pose de savoir si la demande pouvait encore être considérée comme recevable, étant donné que la déclaration pour l'exercice comptable pendant lequel la déduction pour brevets pouvait encore être requise, avait déjà été introduite? Le SDA a estimé que la demande était encore recevable.

6.13 Tranfer Pricing

C.D. Indemnité pour activités de cash pooling

Sur la base d'une analyse fonctionnelle, une société belge a été caractérisée, dans son rôle de « zero cash pool leader » et de société de financement intra-groupe, comme prestataire de services financiers qui assume les risques qui y sont liés, ce qui signifie, le risque crédit, les risques de taux et risques de change limités qui résultent des activités de « hedging » (activités de couverture à terme). Sur la base de cela, il a été conclu que tant une indemnité « at arm's length » pour les services octroyés que pour les risques assumés par la société, devait être déterminée.

Vu qu'il était possible, tant pour les fonctions exercées que pour les risques assumés, de trouver suffisamment de situations externes comparables, la méthode du prix comparable sur le marché libre externe (ci-après « CUP ») a été identifiée et appliquée afin de déterminer l'indemnité « at arm's length » pour les fonctions exercées par X et les risques assumés.

Un revenu net financier entre x bps et y bps de l'ensemble de l'actif générant des intérêts, plus précisément tous les prêts intra-groupe sortants et les positions crédits, les dépôts bancaires et le Money Market Funds, du compte annuel statutaire et calculé comme moyenne de la position de ces comptes à la fin de chaque mois a été accepté comme une indemnité at arm's length pour les activités de « cash pool leader » et de société de financement intra-groupe.

Il a été confirmé par le demandeur que cela concerne une décision réelle qui n'a pas pour but un transfert de bénéfices.

Compte tenu des éléments précités, il peut être admis que l'apport de la créance par C dans le capital de A à la valeur nominale suivi par une diminution de capital en apurement des dettes subies, ne donnera pas lieu à l'obtention d'un avantage anormal ou bénévole au sens de l'article 207, deuxième alinéa CIR 92 au nom de A.

Conventions préventives de la double imposition (CPDI)

6.11 C.D. Article 15, § 3 CPDI Belgique – et l'Etat de résidence respectif du personnel navigant en mer (Danemark, Philippines, Ghana, Croatie, Lettonie, Autriche, Pologne, Russie et le Royaume-Uni)

Une agence maritime-affréteur belge A encore à constituer mettra que du personnel navigant qualifié à disposition et n'exploitera elle-même aucun navire dans le trafic international. A fera fonction d'employeur purement formel/administratif du personnel navigant en mer.

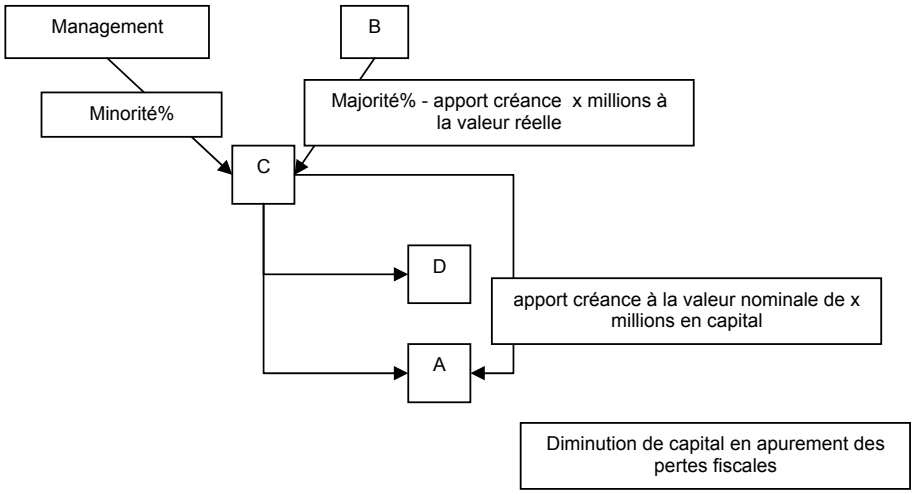
A ne peut pas être considéré comme l'entreprise qui décide de manière autonome quant à la manière dont le personnel navigant sur mer est occupé. B détermine toujours quels types de personnel navigant en mer doivent être mis à disposition et à quelles conditions. A se chargera du paiement des salaires au personnel navigant en mer. A cet effet, A facturera ses frais encourus à B avec un dépôt conforme au marché. A n'exerce aucune autorité, gestion et surveillance sur le personnel mis à disposition et ne peut pas être considérée comme l'employeur matériel. D'un point de vue administratif, A sera responsable de licencier ses membres du personnel, vu que c'est avec celle-ci que chaque membre individuel du personnel navigant en mer a effectivement conclu un contrat de travail.

L'article 15, § 3 de la Convention entre la Belgique et respectivement le Danemark, les Philippines, le Ghana, la Croatie, la Lettonie, l'Autriche, la Pologne, la Russie et le Royaume-Uni stipule que « les rémunérations au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire ou d'un aéronef exploité en trafic international sont considérées comme se rapportant à une activité exercée dans l'Etat contractant où est situé le siège de la direction effective de l'entreprise ».

Vu le lien qui est établi dans l'article 15 § 3 de la Convention y relative avec l'emploi salarié exercé à bord d'un navire (ou d'un aéronef) exploité en trafic international, il peut être admis que l'on vise par « l'entreprise », l'exploitation du navire de fait (en l'occurrence, le commanditaire de B). Vu qu'en l'occurrence, l'agence maritime-affréteur belge ne sera pas simultanément l'exploitant du navire de fait, l'article 15, § 3 de la Convention entre la Belgique et respectivement le Danemark, les Philippines, le Ghana, la Croatie, la Lettonie, l'Autriche, la Pologne, la Russie et le Royaume-Uni, ne sera pas appliqué au nom de l'employé concerné (voir également le jugement du Tribunal de Bruges du 30 mars 2010).

Par conséquent, l'article 15, § 1er de la Convention y relative est d'application. Si les employés/membres du personnel navigant en mer danois, philippins, ghanéen, russes, lettons, autrichiens, polonais, russes ou britanniques n'exercent pas d'autres activités en Belgique, la Belgique n'est pas compétente pour l'imposition et ces employés ne seront par conséquent pas imposables en Belgique à l'impôt des non-résidents (personnes physiques) comme mentionné dans les articles 227, 1° et 228, § 2, 6°, b) combiné à l'article 23, § 1er, 4° CIR 92.

6.10 C.D. Art. 207, 2ème alinéa CIR - Avantages anormaux ou bénévoles obtenus



A a des fonds propres négatifs et relève du champ d'application des articles 633 et 634 du Code des Sociétés.

La société B établie dans le pays M souhaite apporter sa créance sur A dans le capital de la société filiale établie dans le pays N à la valeur réelle. C apporte à son tour la créance à une valeur nominale dans le capital de sa filiale A. Après l'augmentation de capital, A appliquera une diminution de capital en apurement des pertes subies.

B ne souhaite pas directement apporter sa créance dans le capital de A, parce que B n'est pas un actionnaire direct de A. Un apport à la valeur réelle dans C ou un apport à la valeur nominale dans A n'a aucune influence du point de vue fiscal dans le pays M.

B apporte sa créance sur A à la valeur réelle (1 EUR) dans le capital de C, qui apporte à son tour la créance dans le capital de A à la valeur nominale. La législation dans le pays N requiert que l'apport dans C se fasse à la valeur du marché. Dans le pays N, l'opération serait neutre du point de vue fiscal.

L'apport par C à la valeur nominale de la créance sur A dans le capital de A peut être justifiée par le point de vue de l'IRE, la confirmation du commissaire-réviseur et de l'avis de projet de la CNC. En échange, de nouvelles parts sont émises.

L'apport de créance prévu à la valeur nominale, suivi par une diminution de capital en apurement des pertes, est nécessaire pour assurer la survie de A et pour répercuter les risques contenus aux articles 633 et 634 du Code des Sociétés.

L'opération est inspirée par des besoins légitimes de caractère financier et économique.

ou le cours moyen de change de référence annuel. Cette possibilité de choix sera exercée par la société de manière consistante pour la durée de validité de la présente décision anticipée.

Les effets du cours de change en ce qui concerne le montant de la déduction pour capital à risque peuvent être évités en calculant d'abord le montant de la déduction pour capital à risque en unité monétaire étrangère et ensuite, en le convertissant en EUR contre le même cours de change que celui qui est valable pour la conversion de chaque ligne de la déclaration.

C.D. Attribution du capital à l'établissement stable belge conformément aux directives OCDE

Les activités d'un établissement stable belge ont été financées auparavant une à une au moyen du financement de dette par la maison mère étrangère A.

Au 31.12 année x, un montant a été porté sur le compte du capital souscrit sur la base du « cleansed BIS-ratio » (« fiscal »).

La méthode et le timing de l'allocation du capital sur la base d'une application appropriée du « cleansed BIS-ratio » par le société étrangère A lors de l'allocation de capital à son établissement stable belge, peuvent être approuvés, conformément aux principes de l'OCDE en la matière.

Le montant doté à l'établissement stable sur la base de cette méthode (comptabilisé comme « capital souscrit »), peut être considéré comme la base (« fonds propres ») pour l'application de la déduction pour capital à risque en vertu des articles 205bis et suivants, CIR 92 et des modalités d'exécution dans l'AR/CIR 92.

Le capital qui est mis à disposition, de manière durable, et porté sur le compte 100 « capital souscrit » est calculé sur base annuelle et revu en fonction des directives réglementaires d'application. Aucun intérêt n'est imputé.

L'allocation de capital à l'établissement stable donnera lieu à un report de la déduction pour capital à risque.

6.9 C.D. Art. 194ter CIR – Tax Shelter

A et B sont des sociétés de production qui ne sont pas liées à une entreprise de télédiffusion. Dès que C acquiert les parts de D, A et B seront liées à une entreprise de télédiffusion.

Cela implique qu'à partir de ce moment, A et B ne peuvent plus être considérées comme société de production éligible comme visée à l'article 194ter, § 1er, 1° CIR 92.

En vertu des articles 194ter, § 1er, 2° et § 2 CIR 92, il peut être déduit que la condition que la convention-cadre est conclue avec une société de production éligible est à apprécier à la date de signature de la convention-cadre. Il ne peut être déduit d'aucune autre disposition que la condition « d'une société de production éligible » pendant un certain délai, devrait être maintenue. L'article 194ter, § 4 CIR 92 qui mentionne les conditions dans lesquelles l'exonération est accordée et maintenue, ne mentionne rien à ce sujet.

Dès lors, les conventions-cadres qui ont été conclues avant que A et B ne soient liées à une entreprise de télédiffusion, continuent à bénéficier du Tax Shelter.

Cependant, vu

1) l'avis du CNC 2011/9 qui stipule :

« l'écriture suivante doit être passée lors d'une réorganisation judiciaire par un accord collectif, à la date de l'homologation du plan de réorganisation par le tribunal » :

44 ou 175 Dettes commerciales
à 764-769 Autres produits exceptionnels

Si la société souhaite bénéficier de l'exonération temporaire du produit de l'abandon (partiel) de créance, l'écriture suivante doit également être passée :

689 Transfert aux réserves exonérées
à 132 Réserves immunisées

2) les différents plans de réorganisation, y compris l'accomplissement des conditions qui y ont été reprises, qui ont été déposés par les sociétés dans le cadre de la loi relative à la continuité des entreprises, au greffe du Tribunal de commerce, ont été approuvés par les créanciers des sociétés et ont été homologués en décembre exercice x - 1 par le Tribunal de commerce ;

3) l'application littérale de l'article 27/1, § 2 AR/CIR92 entraînerait le fait que la continuité des entreprises soit directement à nouveau compromise à cause des impôts dus sur les bénéfices à la suite de la remise des dettes ;

il peut être conclu que la remise de dettes à la suite de l'homologation des différents plans de réorganisation par le tribunal pour l'exercice x - 1 donne lieu à une exonération temporaire des bénéfices pour l'exercice x - 1 (exercice d'imposition x) à la suite de l'abandon des créances, pour autant que toutes les autres conditions stipulées à l'article 27/1 AR/CIR92 aient été respectées, en particulier la condition visée au § 3 qu'une copie du Moniteur belge doit être jointe à sa déclaration à l'impôt des sociétés relative à l'exercice d'imposition x.

Les bénéfices qui découlent de la remise (partielle) de dette à la suite de l'homologation des plans de réorganisation par le tribunal sont exonérés fiscalement de manière définitive dans le chef des différentes sociétés conformément à l'article 27/1, § 1er AR/CIR92 au moment où les plans de réorganisation ont été totalement exécutés.

6.8 C.D. Articles 205bis à 205novies CIR - Déduction pour capital à risque

Devise fonctionnelle - Eviter les effets de change

On peut adhérer au fait que la tenue d'une comptabilité en devise étrangère – pour laquelle une autorisation formelle a été obtenue du Ministre compétent pour l'Economie – ne peut pas avoir pour effet qu'à l'occasion de la déclaration, naissent des effets de change ne trouvant pas leur origine dans le compte annuel ou dans la comptabilité de la société.

La nouvelle société résidente A peut être autorisée à établir la base imposable annuelle dans tous ses éléments comme visé à l'article 183, CIR 92 par la conversion de l'unité monétaire étrangère en EUR de chaque ligne de la déclaration fiscale contre le même cours de change, plus précisément le cours de la clôture de la fin de l'année comptable

En ce qui concerne la déductibilité de l'abandon au nom de A et de B, les demandeurs souhaitaient une décision en ordre principal en ce qui concerne l'article 24, alinéa premier, 2° CIR 92 et en ordre subsidiaire en ce qui concerne l'article 49 CIR 92. Vu que le SDA est d'avis que l'abandon constitue des frais professionnels déductibles sur la base de l'article 49 CIR 92, il a été mentionné dans la décision que la décision ne comporte pas de statut en ce qui concerne l'article 24, alinéa premier, 2°, CIR 92.

Dans la décision, aucun statut n'est non plus rendu quant au montant même de pertes professionnelles précédentes au nom de C.

Il a été confirmé que les pertes fiscales belges après liquidation seront définitivement perdues et ne pourront nullement être utilisées par la société mère étrangère, ni par la seule autre société étrangère.

L'article 48/1 CIR 92 et l'article 27/1 AR/CIR 92 (LCE) : exonération des bénéfices découlant de la remise de dettes

L'article 48/1 CIR 92 prévoit que sont exonérés selon les modalités d'application fixées par le Roi, les bénéfices provenant de moins-values actées par le débiteur sur des éléments du passif à la suite de l'homologation par le tribunal d'un plan de réorganisation ou à la suite de la constatation par le tribunal d'un accord amiable en vertu de la loi du 31 janvier 2009 relative à la continuité des entreprises.

L'article 27/1 AR/CIR92 instaure une exonération temporaire pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle le jugement qui homologue le plan de réorganisation ou qui constate l'accord amiable, est publié au Moniteur belge et le maintien de cette exonération pour les exercices d'imposition ultérieurs pour autant que certaines conditions soient respectées.

Les plans de réorganisation ont été homologués en décembre exercice x - 1 et publiés au Moniteur belge en janvier exercice x.

Selon l'article 27/1, § 2 AR/CIR 92, il n'y a dès lors une exonération temporaire qu'à partir de l'exercice comptable x, l'exercice d'imposition x + 1 et non à partir de l'exercice comptable x - 1 (exercice d'imposition x) pendant lequel la réserve indisponible a été constituée.

- d'une part, la différence entre la valeur réelle de l'avoir social scindé et la valeur réévaluée du capital libéré scindé au nom de la société partiellement scindée, est considérée comme un dividende et en tant que tel, est soumise à l'impôt des sociétés (« taxes exit ») en application de l'article 211, § 1er, sixième alinéa, CIR 92 combiné à l'article 210, 1° bis, CIR 92 ;

- d'autre part, l'actionnaire de la société sera imposé ultérieurement sur la plus-value totale réalisée sur ses parts dans la sicafi agréée, ce qui signifie sur la différence entre la valeur vénale (prix de vente, valeur d'apport, valeur d'échange, ...) et sa valeur d'acquisition, étant donné qu'elle ne peut pas prétendre, en tant qu'actionnaire d'une sicafi agréée, à une exonération de la plus-value telle que visée à l'article 192, § 1er, CIR 92.

Afin d'éliminer cette double imposition, pour la période imposable dans laquelle la scission partielle imposable a eu lieu, il faut, au nom de l'actionnaire de la société :

- d'une part, taxer une « sous-évaluation » des parts reçues en échange de la sicafi agréée comme une réserve occulte et ce, pour le montant de la différence entre, d'une part, la partie correspondante des parts que détenait l'actionnaire de la société dans la société partiellement scindée dans la valeur réelle précitée de l'avoir social scindé de cette société (sans déduction des « taxes exit » qui restent à charge de la société partiellement scindée) et d'autre part, la valeur d'acquisition des parts de la sicafi agréée, compte tenu de l'application du principe de continuité comptable au moment de la scission partielle ;

- d'autre part, octroyer la déduction RDT pour un montant de 95% de la différence précitée.

Lors de la réalisation ultérieure des parts précitées, la réserve occulte susmentionnée peut être exonérée, la double imposition étant ainsi évitée et seule la partie plus élevée de la plus-value sera effectivement concernée dans l'imposition.

6.7 C.D. Remise de dette

Articles 26, 79 et 207, deuxième alinéa CIR 92 (avantage anormal ou bénévole) et article 49 CIR 92 (frais professionnels) - Abandon de créance
Articles 26, 79 et 207, deuxième alinéa, CIR92 (avantage anormal ou bénévole) et article 49 CIR92 (frais professionnels) - Abandon de créance

Aucun avantage anormal ou bénévole fourni à C en liquidation et pas non plus à la société mère étrangère de C en liquidation

Abandon de créance total et définitif par les sociétés du groupe belges A et B au profit de la société du groupe belge C en liquidation.

L'abandon permet d'éviter une faillite de C et la notoriété du groupe est conservée. Les fournisseurs de C fournissent également A.

A et B ne seront pas mises en difficulté par l'abandon.

Vu que A et B n'octroient pas d'avantage anormal ou bénévole à C, aucun avantage anormal ou bénévole ne sera pas non plus octroyé à la société mère étrangère de C.

et C sont en possession des demandeurs depuis la création, il y a très longtemps. La SA B, dont les actions sont certifiées dans une fondation, est la holding faîtière actuelle du groupe et la SA D est une holding intermédiaire. Les demandeurs ne détiennent pas d'autres participations au sein du groupe, à part leurs parts dans les sociétés A, B et C.
Dans le passé, des certificats ont fait l'objet d'une donation par les demandeurs (partiellement en pleine propriété et partiellement en nue-propriété) à leurs enfants, qui sont actifs dans le groupe. Actuellement, les demandeurs sont encore administrateurs (délégués) dans différentes sociétés du groupe et dans la fondation. Le vente prévue cadre dans la phase finale de la réorganisation du groupe par laquelle les demandeurs disparaîtront totalement de la structure interne du groupe.
Le SDA a décidé que la vente précitée cadre dans une gestion normale de patrimoine privé des demandeurs. La décision est uniquement valable pour autant que monsieur X déposera le mandat, dans les sociétés du groupe où il assure un mandat en tant qu'administrateur délégué, au plus tard un an après les ventes. S'il continue à faire partie du Conseil d'administration de certaines sociétés du groupe et s'il a actuellement un voix prépondérante en tant que Président du Conseil d'administration, il démissionnera également dans l'année après les ventes, en tant que Président du Conseil d'administration. Ces mandats ne peuvent pas non plus être repris par son épouse, madame Y. Enfin, les demandeurs limiteront leur rôle en tant qu'administrateur de la Fondation (qui détient les parts de la société faîtière B) au rôle de médiateur si un conflit d'intérêts naissait entre les enfants, compromettant les intérêts du groupe.

Scission partielle SPRL A et vente par monsieur X des parts SPRL A2 nées de la scission à une nouvelle société créée par un tiers et lui-même

La SPRL A est propriétaire du bien immobilier dans lequel les activités sont exercées et les gérants/actionnaires, messieurs X et Z (un tiers), ont chacun constitué leur clientèle propre dans le courant des années. Monsieur X souhaite, vu le potentiel de son réseau commercial, attirer un associé tiers, ce à quoi monsieur Z n'est pas disposé. Une scission partielle de la SPRL A a eu lieu, par laquelle des parts SPRL A1 et une partie des parts de la SPRL A2 ont été octroyées à monsieur Z. Monsieur X a reçu le reste des parts SPRL A2 (la majorité).

Monsieur X a créé une nouvelle société C (50/50) avec un nouveau partenaire commercial, monsieur Y, qui achètera les parts SPRL A2 en possession de monsieur Z et de lui-même. Un apport par monsieur X n'est pas une option, vu le rapport souhaité 50/50 dans C (obligation pour Y d'apporter un capital considérable).
La vente prévue par monsieur X cadre dans la gestion normale de son patrimoine privé : la motivation est étayée, il ne s'agit pas d'une opération complexe, il n'y a pas de disproportion entre le prix d'acquisition et le prix de vente, la méthode de financement est adaptée aux circonstances (tout d'abord l'amortissement étalé du prêt externe qui est contracté par la holding C pour le rachat de Monsieur Z ; ensuite, la dette à l'égard du demandeur ne sera amortie qu'après - et ce, également de manière échelonnée), des versements de dividendes importants dans le passé et l'évaluation acceptable des parts.

6.6 C.D. Réorganisations

Le SDA a été confronté à une question concernant la méthode selon laquelle une scission partielle imposable d'une société par laquelle une partie de son patrimoine est cédée à une sicafi agréée, doit être traitée au nom de l'actionnaire de la société au moment de l'opération même ainsi qu'au moment de la cession ultérieure des parts de la sicafi agréée. La particularité lors de cette opération concerne un problème de double imposition économique qui est la conséquence du fait que :

6.4 C.D. Qualification comme société d'investissement

Le SDA a pris une décision en ce qui concerne la considération d'une personne morale belge en tant que société d'investissement au sens de l'article 2, § 1er, 5°, f), CIR 92. Cette personne morale n'est pas réglementée par la loi du 20 juillet 2004 relative à certaines formes de gestion collective de portefeuilles d'investissement, étant donné qu'elle est exclusivement adressée aux investisseurs privés, professionnels ou institutionnels et ne relève pas du (des) cadre(s) qui sont/est prévu(s) en exécution de cette loi pour les organismes de placement collectif privés ou institutionnels. Pour la qualification en tant que société d'investissement au sens de l'article 2, § 1er, 5°, f), CIR 92, les éléments suivants sont pris en considération, sauf l'objet social : le grand nombre d'investisseurs, le grand nombre d'investissements, l'absence de l'intention de former un groupe et la constatation que l'entité détiendra uniquement l'actif pour son activité d'investissement statutaire.

6.5 C.D. Plus-value sur actions

Vente et paiement du prix via une rente

Article 90, 9°, 1er tiret CIR 92 - Plus-values de vente sur actions : vente par les parents de l'intégralité de leur participation (96 % du capital) dans la société opérationnelle à la société holding de leurs 3 fils. Les parents ne seront ni actionnaires, ni dirigeants de la société holding.

Une partie de prix de vente sera convertie en rente viagère, dont le montant est déterminé sur base des tables de conversion J. Schrijvers les plus récentes. La rente ne tiendra pas lieu de pension.

Le Collège a conclu que ce mode de paiement n'est pas incompatible avec la notion de gestion normale d'un patrimoine privé.

Diminution de capital dans une société opérationnelle peu avant l'apport dans la holding

Les actionnaires souhaitent apporter les parts qu'ils détiennent dans un certain nombre de sociétés opérationnelles, dans une nouvelle société holding à créer.

Peu avant l'apport, l'une des sociétés opérationnelles procèdera à une diminution de capital.

Vu que la société a des moyens financiers excédentaires considérables à disposition ainsi qu'un potentiel de bénéfices considérable, cette diminution de capital n'a aucune répercussion sur le fonctionnement normal de la société. Etant donné que la société dispose d'importants moyens financiers ainsi que d'un important potentiel bénéficiaire, ce superdividende n'a pas d'incidence sur le fonctionnement normal de la société. Cette diminution de capital se traduit également explicitement dans l'évaluation de la société opérationnelle.

Vente des parts

Vente à la valeur du marché par le couple X - Y de leurs parts dans la SA A et la SA C aux SA B et SA D respectivement. Les participations (importantes) dans les sociétés A

6 DÉCISIONS PRESENTANT UN INTERET PARTICULIER

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

Décision positive contenant une particularité ou une nouveauté

6.1 C.D. Contrat d'assurance vie « multi-supports »

Un contrat d'assurance vie de type « multi-supports » est un contrat d'assurance vie prévoyant divers « supports » dans lesquels le preneur d'assurance peut investir les primes.

Il peut comporter autant de volets qu'il existe de régimes fiscaux distincts, à savoir,

- un volet « branche 21 » ;
- un volet « branche 23 sans engagement déterminé » ;
- un volet « branche 23 avec engagements déterminés » ;
- un volet « rente » (à capital abandonné).

Dans ses décisions, le SDA a précisé le traitement fiscal, au regard des articles 17 à 22 CIR92, de ce type de contrat d'assurance vie.

6.2 C.D. Profit Participating Loan « PPL »

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

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

Compte tenu des modalités du PPL, des risques encourus par l'entité de financement et du contexte dans lequel s'inscrit l'émission de ce PPL, le SDA a confirmé que la rémunération versée par l'entité de financement :

- qualifiait d'intérêts,
- était déductible à titre de frais professionnels,
- était conforme au principe de pleine concurrence,
- et ne pouvait être requalifiée en vertu de l'article 344, §1er CIR92.

6.3 C.D. Activité de jeu en ligne

Un organisateur belge de jeu a conclu un contrat avec un prestataire étranger afin développer une activité de jeu en ligne sur le territoire belge.

Compte tenu des modalités de ce contrat, le SDA a précisé que l'organisateur belge agissait en tant que commissionnaire et que le prestataire étranger ne disposait d'aucun établissement stable en Belgique.

2. Le contribuable n'invoque pas l'effet direct

   2.1. en cas de fusion, l'excédent RDT de la société absorbante est maintenu intégralement et l'excédent RDT de la société absorbée est définitivement perdu ;
   2.2. en cas de scission, l'excédent RDT existant dans la société scindée est définitivement perdu puisqu'elle cesse d'exister ;
   2.3. en cas de scission partielle (opération assimilée à une scission au regard du Code des sociétés), l'excédent RDT existant dans la société scindée reste déductible uniquement dans le chef de cette dernière puisqu'elle continue d'exister.

de l'exonération des dividendes) a un effet direct et peut dès lors être invoqué par un contribuable devant une juridiction nationale (voir n°58 arrêt Cobelfret).

Cet arrêt a conduit à l'adoption de la circulaire Ci.RH.421/597.150 du 23.06.2009, ainsi qu'à l'ajout d'un §3 à l'article 205 CIR92 (loi du 21.12.2009, article 8, M.B. du 31.12.2009, 2ème éd.), autorisant désormais le report sur les exercices ultérieurs des RDT non déduits.

Le législateur n'ayant pas à ce jour modifié l'article 206 ou le 212 CIR92, le SDA s'est interrogé sur le traitement à réserver aux RDT excédentaires en cas de restructuration immunisée, et plus précisément sur l'opportunité qu'a une société d'invoquer l'effet direct de l'article 4, §1er, de la Directive « mère-fille » à l'occasion d'une fusion ou scission immunisée, de manière à permettre le transfert vers la société absorbante ou bénéficiaire des RDT excédentaires existant dans le chef de la société absorbée ou scindée. Dans l'affirmative, ceci induirait l'octroi à l'excédent RDT d'un régime équivalent à celui prévu à l'article 206, §2, CIR92 pour les pertes reportées dans le chef de la société absorbée ou scindée (l'exemption d'impôt entraînant une augmentation des pertes fiscales par rapport aux pertes comptables d'un montant équivalent à 95% des dividendes).

Le SDA estime, sur la base de l'affaire Fratelli Costanzo 103/88, arrêt CJCE du 22 juin 1989 et plus particulièrement les attendus 28 à 33, que le contribuable peut invoquer, s'il le souhaite, l'effet direct de l'article 4, §1er, de la Directive « mère-fille » à l'occasion d'une fusion ou scission immunisée et que, tant que le législateur n'aura pas modifié l'article 206 ou le 212 CIR92, le SDA sera amené à traiter les dossiers au cas par cas suivant que le contribuable invoquera ou non l'effet direct de l'article 4, §1er, de la Directive « mère-fille » à l'occasion d'une fusion ou scission immunisée.

Cela a pour conséquence que le SDA examine, dorénavant, les dossiers comme suit :

1. Le contribuable invoque l'effet direct

    1.1. en cas de fusion, l'excédent RDT de la société absorbante est maintenu intégralement et l'excédent RDT de la société absorbée est transféré vers la société absorbante suivant les dispositions prévues à l'article 206, §2 CIR92 ;
    1.2. en cas de scission ou scission partielle (opération assimilée à une scission au regard du Code des sociétés), l'excédent RDT existant dans la société scindée ou partiellement scindée est partagé entre les différentes entités issues de la scission ou de la scission partielle suivant les dispositions prévues à l'article 206, §2 CIR92.

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

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

5.1 C.D. Fonds commun de placement français ayant une « politique de placement flexible »

L'application de l'article 19bis CIR 92 peut être combinée à la transparence fiscale d'un « fonds commun de placement » de capitalisation français sans personnalité juridique et ayant un passeport européen. L'imputation des revenus au fonds est directe (conséquence de la transparence fiscale), alors que l'imputation fiscale des intérêts visés à l'article 19bis pour l'impôt des personnes physiques n'a lieu qu'en cas de rachat ou de répartition du fonds. En conséquence de la politique de placement du fonds, l'on pourrait en arriver à la situation que celui-ci investisse pendant des années dans des parts et qu'ensuite, il soit supposé, par un changement de la politique de placement (dans la période pertinente pour l'application de l'article 19bis CIR 92) octroyer un intérêt au sens de l'article 19bis CIR 92 lors du rachat ou de la répartition.

Dans un tel cas, l'investisseur aura déclaré dans l'impôt des personnes physiques, les intérêts pendant des années (compris dans les revenus du fonds), alors que ce même intérêt est repris pour la fixation de l'intérêt au sens de l'article 19 bis CIR 92. Dans ce cas, il y a dès lors une double imposition juridique (limitée). En conséquence de la variabilité du fonds de placement, il peut également être question d'une non-imposition double juridique : c'est le cas lorsqu'un fonds relève initialement de la sphère de l'article 19bis CIR 92, mais ne relève plus de l'application de cet article en conséquence de la modification ultérieure de sa politique de placement à l'occasion du rachat ou de la répartition. La non-application initiale de la transparence fiscale ne serait dès lors pas rectifiée par un impôt des personnes physiques à l'occasion du rachat. En droit financier français, un tel type de « fonds flexible » est possible. Pour l'application de la Directive sur l'épargne, il existe également, selon la perspective française, la possibilité qu'une partie de l'existence d'un tel fonds (et ce, en fonction de sa politique de placement variable) soit considérée comme visée par cette directive et qu'une partie de son existence soit considérée comme étant exclue pour cette directive. L'interprétation de l'article 19bis CIR 92 se fait en parallèle avec l'application de la Directive sur l'épargne (lecture commune des circulaires AFER 2010/25 et AFER 2009/33). A l'égard de la Directive sur l'épargne, l'application de la « home country rule » est acceptée dans la circulaire 25/2010 du 12.03.2010 (point 64, Circ. AFER 25/2010).

5.2 C.D. Report de l'excédent RDT à l'occasion d'une restructuration immunisée.

Le SDA est amené à traiter de demandes liées au traitement à réserver aux « excédents RDT » lors d'opérations de restructurations (fusions, scissions) réalisées en neutralité fiscale, compte tenu de la jurisprudence récente de la Cour de Justice des Communautés Européennes, notamment l'arrêt C-138/07 du 12.02.2009 (Cobelfret), et l'ordonnance du 04.06.2009 (affaires jointes C-439/07 et C-499/07, en cause KBC Bank et BRB).

Selon, notamment, l'arrêt Cobelfret, le régime belge des RDT n'est pas conforme à la Directive « mère-fille » du 23.07.1990, en ce qu'il conditionne la déduction des RDT à l'existence de bénéfices imposables dans le chef de la société-mère. Il ressort également de cet arrêt que l'article 4, §1er, de la Directive mère-fille (qui pose le principe

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 31.12.2011 :

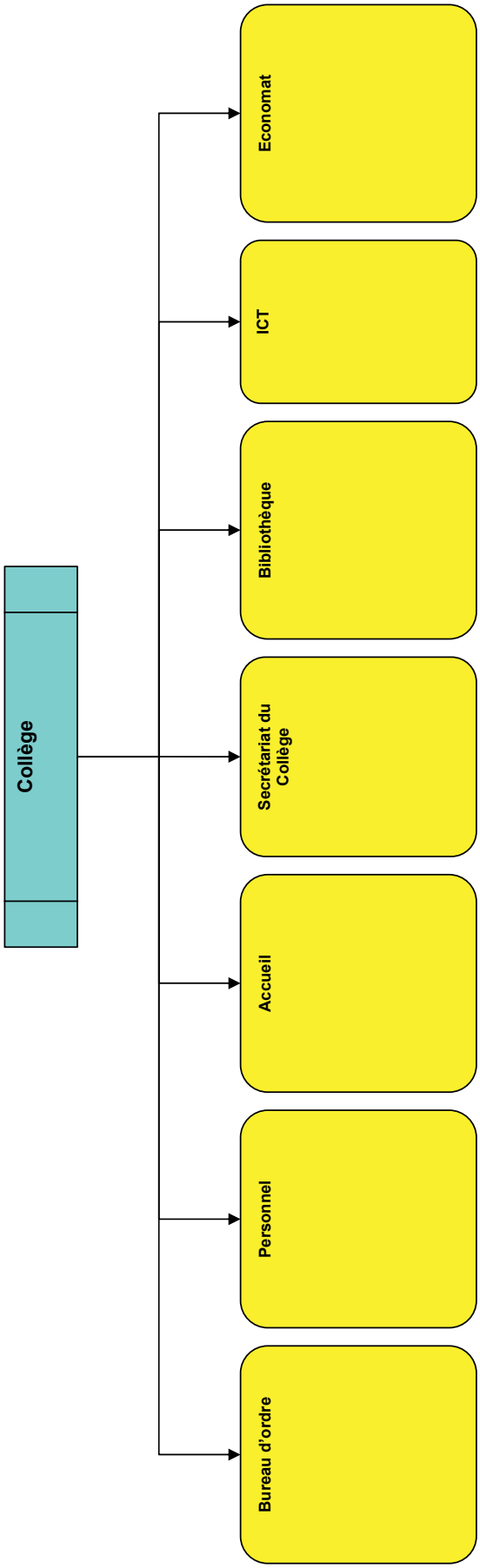
Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	40	Contributions directes	27
TVA	4	TVA	4
Documentation patrimoniale	4	Documentation patrimoniale	3
Douanes et accises	2	Douanes et accises	0
Niveau C	12	Niveau C	4
Total :	**62**	**Total :**	**38**

4.3.6 Publication des décisions

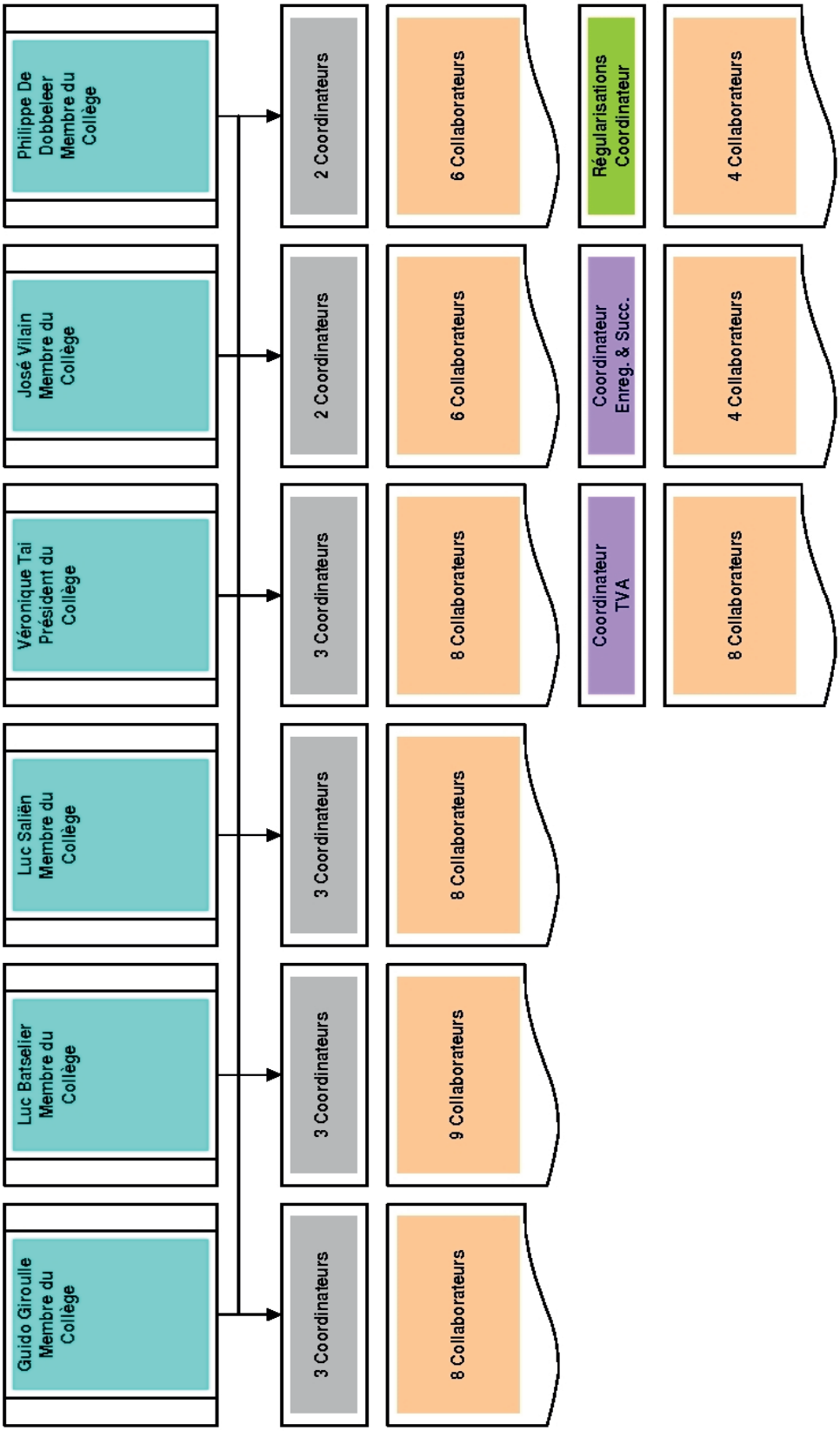
Conformément à l'article 24 de la Loi, les décisions anticipées doivent être publiées. Ces publications doivent être faites sous forme de synthèses anonymes individuelles ou collectives (art. 5, AR 30.01.2003).

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

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



Rapport annuel SDA 2011
13/66



Rapport annuel SDA 2011
1/66

responsable du service, collaborateurs impliqués dans le dossier) concernées par le traitement du dossier. Toutes les données relatives au titulaire du dossier sont mentionnées, permettant ainsi au demandeur de le contacter.

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

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

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

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

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

4.3.4 Organigramme du SDA

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

Le collège se composait en 2011 de 6 membres, trois francophones et trois néerlandophones

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

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

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

4.3.2 Système de "prefiling meetings"

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

- de se faire une idée de la position du SDA vis-à-vis des opérations soumises
- de vérifier si toutes les données pertinentes nécessaires au traitement de la demande sont bien présentes.

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

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

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

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

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

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

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

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

4. DESCRIPTION FONCTIONNELLE

4.1 Service compétent

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

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

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

1000 Bruxelles

Tél. 0257 938 00
Fax 0257 951 01

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

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

4.2 Pouvoir de décision

Sur la base de l'article 23, 2ème 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 lamoitié des membres du Collège est présente.

4.3 Traitement des demandes

4.3.1 Généralités

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

5. *les dispositions ou usages organisant une concertation ou une consultation d'autres autorités et pour lesquelles le Ministre des Finances ou les services de l'administration fiscale ne sont pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement;*

6. *les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt;*

7. *les bases forfaitaires de taxation. »*

3.5 Durée de la décision anticipée

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3 Cas exclus

Une décision anticipée ne peut être donnée lorsque:

1. la demande a trait à des situations ou opérations identiques à celles ayant déjà produit des effets sur le plan fiscal dans le chef du demandeur ou faisant l'objet d'un recours administratif ou d'une action judiciaire sur le plan fiscal entre l'Etat belge et le demandeur;

2. l'octroi d'une décision anticipée serait inapproprié ou inopérant en raison de la nature des dispositions légales ou réglementaires invoquées dans la demande;

3. la demande a trait à l'application d'une loi d'impôt relative au recouvrement et aux poursuites.

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

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

1 au moment de l'introduction de la demande, des éléments essentiels de l'opération ou de la situation décrite se rattachent à un pays refuge non coopératif avec l'OCDE;

2 l'opération ou la situation décrite est dépourvue de substance économique en Belgique.

3.4 Matières exclues

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

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

1. « les taux d'imposition et le calcul des impôts;

2. les montants et pourcentages ;

3. la déclaration, les investigations et le contrôle, l'utilisation des moyens de preuve, la procédure de taxation, les voies de recours, les droits et privilèges du Trésor, la base minimale d'imposition, les délais, la prescription, le secret professionnel, l'entrée en vigueur et les responsabilités et obligations de certains officiers et fonctionnaires publics, d'autres personnes ou de certaines institutions;

4. les dispositions pour lesquelles une procédure spécifique d'agrément ou de décision est organisée, y compris les procédures collectives ;

3 SYSTEME GENERALISE DE DECISIONS ANTICIPEES

3.1 Définition :

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

3.2 Délai d'introduction et de décision

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

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

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

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

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

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

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

- l'arrêté royal du 17.1.2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la Loi (matières exclues) (MB 31.1.2003, 3e édition);

- l'arrêté royal du 30.1.2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi (organisation des décisions anticipées) (MB 12.2.2003);

- l'arrêté ministériel du 15.5.2003 relatif aux fonctionnaires chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées en matière fiscale (MB 19.6.2003).

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

- la Commission des accords fiscaux préalables, instaurée par l'Arrêté Royal du 4.4.1995 relatif à la Commission des accords fiscaux préalables ;

- le Service des décisions anticipées, institué par l'art. 2 de l'Arrêté Royal du 3.5.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale.

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

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

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

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

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

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

Le Service des décisions anticipées avait donc une triple mission:

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

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

Enfin, le Service devait rédiger les rapports suivants:

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

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

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

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

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

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

2 HISTORIQUE

2.1 Commission des accords fiscaux préalables

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

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

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

- les opérations visées aux art. 46, § 1, 1er alinéa, CIR 92, art. 211, § 1, 1er alinéa, CIR 92, art. 269, § 1, 6ème alinéa, CIR 92, art. 344, § 2, CIR 92, répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;

- les pertes professionnelles visées à l'art. 80, CIR 92, résultent d'opérations qui répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;

- les dividendes répondent aux conditions de déduction visées à l'art. 203, CIR 92;203 CIR 92).

- Pour l'application de l'art. 344, § 1, CIR 92, répondent à des besoins légitimes de caractère financier ou économique;

- une prise ou un changement de contrôle d'une société, visé aux art. 207, alinéa 3 ou 292*bis*, alinéa 3, CIR 92, réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.

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

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

2.2 Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)

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

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

PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES

1 INTRODUCTION

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

.

SPF FINANCES

Service des décisions anticipées en matières fiscales

RAPPORT ANNUEL 2011

Rapport annuel SDA 2011
1/66

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

Abréviations dans la numérotation des publications:

DOC 53 0000/000:	*Document parlementaire de la 53e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif*
QRVA:	*Questions et Réponses écrites*
CRIV:	*Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)*
CRABV:	*Compte Rendu Analytique (couverture bleue)*
CRIV:	*Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes) (PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)*
PLEN:	*Séance plénière*
COM:	*Réunion de commission*
MOT:	*Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)*

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:

DOC 53 0000/000:	*Parlementair document van de 53e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer*
QRVA:	*Schriftelijke Vragen en Antwoorden*
CRIV:	*Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)*
CRABV:	*Beknopt Verslag (blauwe kaft)*
CRIV:	*Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen) (PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)*
PLEN:	*Plenum*
COM:	*Commissievergadering*
MOT:	*Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)*

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes:
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.lachambre.be
e-mail : publications@lachambre.be

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

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

DOC 53 **2760/001**

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

18 avril 2013

RAPPORT ANNUEL 2011

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

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

18 april 2013

JAARVERSLAG 2011

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