

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

23 mei 2018

23 mai 2018

JAARVERSLAG 2017

RAPPORT ANNUEL 2017

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

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

N-VA	:	Nieuw-Vlaamse Alliantie
PS	:	Parti Socialiste
MR	:	Mouvement Réformateur
CD&V	:	Christen-Democratisch en Vlaams
Open Vld	:	Open Vlaamse liberalen en democraten
sp.a	:	socialistische partij anders
Ecolo-Groen	:	Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales – Groen
cdH	:	centre démocrate Humaniste
VB	:	Vlaams Belang
PTB-GO!	:	Parti du Travail de Belgique – Gauche d'Ouverture
DéFI	:	Démocrate Fédéraliste Indépendant
PP	:	Parti Populaire
Vuye&Wouters	:	Vuye&Wouters

Afkortingen bij de nummering van de publicaties:

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

Abréviations dans la numérotation des publications:

DOC 54 0000/000:	Document parlementaire de la 54 ^e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif
QRVA:	Questions et Réponses écrites
CRIV:	Version Provisoire du Compte Rendu intégral
CRABV:	Compte Rendu Analytique
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:	Séance plénière
COM:	Réunion de commission
MOT:	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

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

De publicaties worden uitsluitend gedrukt op FSC gecertificeerd 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
courriel : publications@lachambre.be

Les publications sont imprimées exclusivement sur du papier certifié FSC



Federale
Overheidsdienst
FINANCIËN

WWW.FIN.BELGIUM.BE



DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN IN FISCALE ZAKEN

JAARVERSLAG 2017



WWW.FIN.BELGIUM.BE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

.be¹

INHOUD

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	5
1 INLEIDING	6
2 HISTORIEK	7
2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden	7
2.1.1 Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, § 1, eerste lid, WIB 2)	7
2.1.2 Akkoorden inzake registratie- en successierechten	7
2.2 Dienst voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 3.5.1999)	7
2.3 Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten)	8
3 VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	10
3.1 Definitie	10
3.2 Termijn voor indiening en beslissing	10
3.3 Uitgesloten gevallen	11
3.4 Uitgesloten materies	11
3.5 Duur van de voorafgaande beslissing	12
4 FUNCTIONELE BESCHRIJVING	13
4.1 Bevoegde dienst	13
4.2 Beslissingsbevoegdheid	13
4.3 Behandeling van de aanvragen	13
4.3.1 Algemeen	13
4.3.2 Systeem van "prefiling meetings"	14
4.3.3 De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken	14
4.3.4 Organogram van de DVB	15
4.3.5 Medewerkers	15
4.3.6 Publicatie van de beslissingen	15
4.3.7 Avenanten	16
5 BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG	17
5.1 Directe Belastingen	17
5.1.1 Auteursrechten	17
5.1.2 Kosten eigen aan de werkgever	17
5.1.3 Warrantenplan	17
5.1.4 Sociaal voordeel	18
5.1.5 Divers inkomen	19
5.1.6 Tax shelter	20
5.1.7 DBI-aftrek	21
5.1.8 Vaste inrichting	21
5.2 BTW	23
5.3 Registratie- en successierechten	24
6 AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN	27
6.1 Directe Belastingen	27
6.1.1 Kaaimantaks	27
6.1.2 Auteursrechten	29

6.1.3 Voordeel van alle aard wagen	32
6.1.4 Aandelenopties	32
6.1.5 Gesplitste aankoop - Vruchtgebruik	33
6.1.6 Sociaal voordeel	33
6.1.7 Beroepskosten	34
6.1.8 Inbreng algemeenheid van goederen	34
6.1.9 Diverse inkomsten - Meerwaarde op verkoop virtuele munten	36
6.1.10 Divers inkomen - Kwalificatie	36
6.1.11 Meerwaarde op aandelen – Normaal beheer van privévermogen	37
6.1.12 Herstructureringen - Splitsing	38
6.1.13 Transfer pricing	40
6.1.14 Controlewijziging	40
6.1.15 Dubbelbelastingverdragen	41
6.2 BTW	42
6.3 Registratie- en successierechten	43
7 OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING	46
8 STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	47
8.1 Inleiding	47
8.2 Voorstelling volgens aantal	47
8.3 Voorstelling volgens aard van de beslissingen	48
8.4 Beslissingstermijn	50
8.5 Overzicht uitwisseling rulings 2017	50
DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES	51
1 WETGEVEND KADER EBAQuater	52
2 STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater	53

DEEL 1 VOORAFGAANDE BESLISSINGEN



1. INLEIDING

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

2. HISTORIEK

2.1 COMMISSIE VOOR VOORAFGAANDE FISCALE AKKOORDEN

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

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

2.1.1 AKKOORDEN INZAKE DIRECTE BELASTINGEN (ARTIKEL 345, § 1, EERSTE LID, WIB 92)

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

2.1.2 AKKOORDEN INZAKE REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

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

2.2 DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN (TOEPASSING VAN HET KB VAN 3.5.1999)

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

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

De Dienst voorafgaande beslissingen had dus een drievoudige opdracht:

- het onderzoek van de aanvragen om voorafgaande beslissing in de zin van artikel 1, § 1, KB 3.5.1999; deze aanvragen hadden voornamelijk betrekking op :
 - de gevolgen op het stuk van de directe belastingen en indirecte belastingen van investeringen in materiële en immateriële vaste activa;
 - de bijzondere regimes inzake distributie- en dienstencentra;
 - de vergoedingen tussen verbonden ondernemingen (verrekenprijzen);

- het onderzoek van de aanvragen die gesteund waren op artikel 345, WIB 92;
- het onderzoek van de aanvragen die betrekking hadden op de erkenning of de hernieuwing van de erkenning als coördinatiecentrum in de zin van het KB nr. 187 van 30.12.1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra.

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

Tenslotte moest de Dienst de volgende verslagen opstellen :

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

2.3 VERALGEMEEND STELSEL VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN (TOEPASSING VAN DE WET VAN 24.12.2002 EN ZIJN UITVOERINGSBESLUITEN)

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

Deze bepalingen moeten tot een gesystematiseerde en eenvormige praktijk leiden inzake de behandeling van de aanvragen om voorafgaande beslissing, met inachtneming van de verdragen en de wettelijke en reglementaire beschikkingen, alsmede van de normen en richtlijnen op internationaal vlak en met name van de EU en de OESO. De wettelijke en reglementaire bepalingen die het nieuwe stelsel regelen zijn de volgende:

- de Wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 31.12.2002, tweede editie) – hierna “de Wet” genoemd;
- het KB van 9.1.2003 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 20 tot 28 van de Wet (BS 15.1.2003, tweede editie);
- het KB van 17.1.2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de Wet (uitgesloten materies) (BS 31.1.2003, derde editie);
- het KB van 30.1.2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet (organisatie van de voorafgaande beslissingen) (BS 12.2.2003);
- het MB van 15.5.2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.6.2003).

Overeenkomstig artikel 7 van het KB van 30.1.2003 werden opgeheven:

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

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

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

Bij KB van 04.10.2004 (BS van 12.10.2004) werden de leden van het College van leidinggevend van de DVB aangesteld (Luc BATSELIER, Véronique TAI, Luc VAN BRANTEGHEM en José VILAIN).

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

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

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

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

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

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

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

3. VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

3.1 DEFINITIE

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

3.2 TERMIJN VOOR INDIENING EN BESLISSING

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3 UITGESLOTEN GEVALLEN

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

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

Bij KB van 17.01.2003 (BS van 31.01.2003 – 3de editie) werden de in artikel 22, eerste lid, 2°, bedoelde materies en bepalingen vastgesteld (zie punt 3.4).

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

1. bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO;
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 (bijv. langere afschrijvingsduur), wordt de beslissing getroffen voor een termijn die niet langer mag zijn dan vijf jaar.

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

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

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

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

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

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

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

4. FUNCTIONELE BESCHRIJVING

4.1 BEVOEGDE DIENST

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

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

Federale Overheidsdienst Financiën
Dienst voorafgaande beslissingen
Wetstraat 24
1000 Brussel

Tel. 0257 938 00

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

website : www.ruling.be

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

4.2 BESLISSINGSBEVOEGDHEID

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

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

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

4.3 BEHANDELING VAN DE AANVRAGEN

4.3.1 ALGEMEEN

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

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

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

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

4.3.2 SYSTEEM VAN "PREFILING MEETINGS"

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

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

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

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

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

De DVB wenst er de aandacht op te vestigen dat prefiling of aanvragen die niet voorafgegaan zijn door een prefiling, m.b.t. verrichtingen die fiscale uitwerking hebben in een aangifte in de vennootschapsbelasting die uiterlijk eind september dient ingediend te worden, uiterlijk eind april op de DVB dienen toe te komen zodat er nog een beslissing kan afgeleverd worden vóór de uiterste indieningstermijn van de aangifte in de vennootschapsbelasting.

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

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

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

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

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

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

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

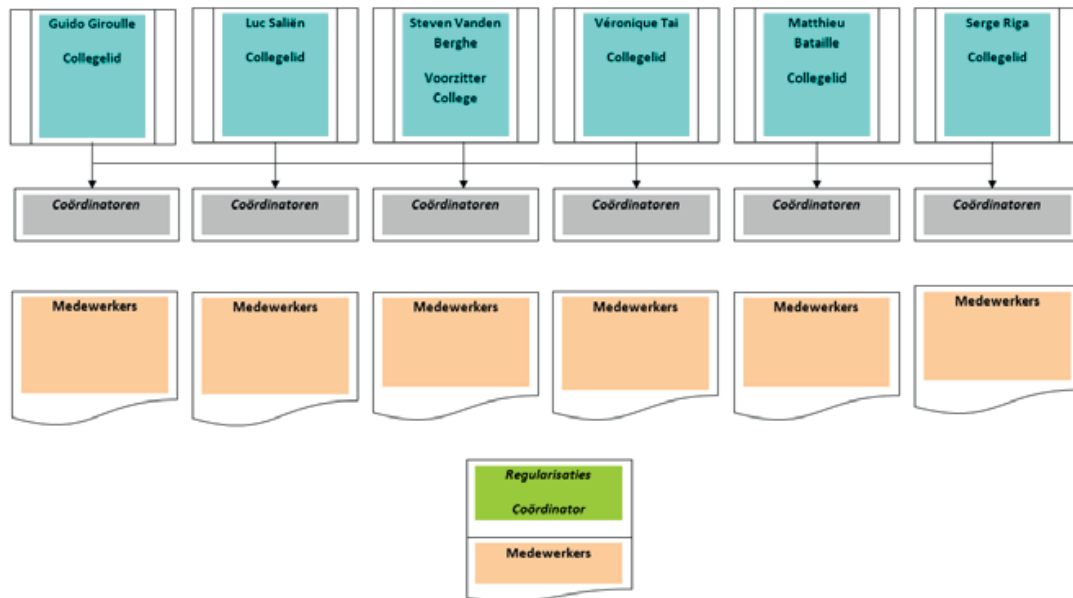
Het is mogelijk dat meerdere vergaderingen nodig zijn of dat nog bijkomende informatie aan de DVB dient bezorgd te worden.

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

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

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

4.3.4 ORGANOGRAM VAN DE DVB



4.3.5 MEDEWERKERS

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

Op 31.12.2017 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	48	Directe belastingen	33
BTW	4	BTW	2
Patrimoniumdocumentatie	4	Patrimoniumdocumentatie	2
Douane en accijnzen	0	Douane en accijnzen	2
Niveau C	7	Niveau C	5
Totaal :	63	Totaal :	42

4.3.6 PUBLICATIE VAN DE BESLISSINGEN

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

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

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

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

4.3.7 AVENANTEN

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

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

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

5. BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

5.1 DIRECTE BELASTINGEN

5.1.1 AUTEURSRECHTEN

Auteursrechten (VB 2016.552)

De aanvraag strekt ertoe te willen bevestigen dat de vergoedingen die NV X zal betalen aan haar huidige en toekomstige werknemers en zelfstandige medewerkers voor de overdracht van de auteursrechten op de door hen gecreëerde werken, in hun naam als een roerend inkomen in de zin van art. 17, § 1, 5°, WIB 92 kunnen worden beschouwd.

NV X verleent bijstand aan haar cliënteel bij de realisatie van innoverende ideeën, meer bepaald de outsourcing van R&D bij product-en procesinnovatie.

Aangezien NV X betrokken is in de fase van het vooronderzoek naar product-en procesinnovatie blijkt dat de vergoedingen die NV X van haar cliënteel ontvangt veeleer betrekking hebben op technische informatie en prototypes dan wel op tijdens dit proces auteursrechtelijke beschermde werken die worden gecreëerd.

Bijgevolg kunnen de vergoedingen die NV X zal betalen aan haar huidige en toekomstige werknemers en zelfstandige medewerkers voor de overdracht van de auteursrechten op de door hen gecreëerde werken, in hun naam niet als een roerend inkomen in de zin van art. 17, § 1, 5°, WIB 92 worden beschouwd.

5.1.2 KOSTEN EIGEN AAN DE WERKGEVER

Kosten eigen aan de werkgever - Bedrijfsleider (VB 2016.896)

Ten gevolge van sommige gevallen van "dubbel gebruik" besluit de DVB dat forfaitaire terugbetalingen van kosten door een professionele vennootschap (management of andere; eenpersoons of andere) aan haar zaakvoerder(s), enig aandeelhouder of meerderheidsaandeelhouder(s), zich zullen beperken tot:

- voor parkingkosten lager of gelijk aan 10,00 € een maandelijks bedrag van 15,00 €;
- voor carwashkosten en voor zover het gaat over een bedrijfsvoertuig, in hoofdzaak gebruikt voor beroepsgebruik, een maandelijks bedrag van 15,00 €. Dit bedrag wordt slechts toegekend voor zover de vennootschap niet beschikt over een abonnement bij een car-wash-bedrijf;
- voor representatiekosten lager of gelijk aan 5,00 € een maandelijks bedrag van 20,00 €.

De terugbetaling van hierboven niet vermelde kosten kan steeds worden toegestaan op basis van werkelijke stukken, met dien verstande uiteraard dat de forfaitaire kosten zoals hierboven bepaald niet meer het voorwerp kunnen uitmaken van enige terugbetaling op basis van werkelijke stukken.

5.1.3 WARRANTENPLAN

Warrantenplan - Ontslagvergoeding (VB 2016.420/avenant)

De beslissing werd verduidelijkt met betrekking tot de vraagstelling of de toekenning van warranten al dan niet fiscaal misbruik uitmaakt in de hieronder vermelde situaties:

Eerste situatie. Een ontslagen werknemer of een ontslagnemend werknemer moet een opzegtermijn presteren en heeft, vanwege zijn tewerkstelling, nog recht op bepaalde bonussen na de kennisgeving van het ontslag, maar vóór het effectieve einde van zijn arbeidscontract.

Tweede situatie: Via een systeem van uitgestelde bonussen hebben bepaalde werknemers nog recht op een bonus (of op warranten die de bonus vervangen) na het effectieve einde van hun arbeidscontract. Gepensioneerde en bruggepensioneerde werknemers behoren tot deze categorie.

Derde situatie: Een ontslagen werknemer aan wie een wettelijke ontslagvergoeding werd betaald kan nog warranten ontvangen in het kader van zijn ontslag, voor zover de warranten worden toegekend bovenop de wettelijke ontslagvergoeding door de werkgever en niet ter vervanging van een deel van deze vergoeding worden toegekend.

Vierde situatie: De arbeidsovereenkomst wordt op een andere manier beëindigd dan door ontslag, namelijk:

- Het bereiken van een gemeenschappelijk akkoord, want op dat moment is er geen vergoeding verschuldigd;
- Een vervroegde pensionering die tot stand komt door het bereiken van een gemeenschappelijk akkoord of door ontslag dat uitgaat van de werknemer;
- Het einde van de overeenkomst omwille van medische redenen. De overeenkomst wordt beëindigd indien de werknemer definitief niet in staat is om de arbeidsrelatie verder te zetten.

Uit de voorbereidende werkzaamheden van de wet van 26 maart 1999 (De Kamer, DOC 1912/1 – 1998/1999 pagina 7), blijkt dat het de intentie van de wetgever is om ondernemingen toe te laten "hun managers en hun medewerkers meer te betrekken bij de toekomstige groei van de onderneming en hen aan te sporen om hiertoe bij te dragen". Het behoud van competente en gemotiveerde medewerkers is dan ook duidelijk beoogd.

Het ontslag of, meer in het algemeen, de beëindiging van de arbeidsrelatie vormt de deadline om de werknemer te motiveren en te behouden.

Bijgevolg wordt de toekenning van warranten in de vier voormelde situaties als fiscaal misbruik beschouwd.

Desalniettemin kan in de eerste twee situaties de weigering om warranten toe te kennen leiden tot discriminatie tussen ontslagen werknemers en ontslagnemende werknemers enerzijds en de andere werknemers anderzijds. De toekenning van warranten vormt immers een alternatief voor de betaling van een bonus die zowel wordt toekend aan ontslagen of ontslagnemende werknemers als aan andere werknemers die er recht op hebben na het behalen van vooropgestelde doelstellingen.

Bijgevolg kan worden aangenomen dat deze twee situaties geen fiscaal misbruik vormen in hoofde van de onderneming (werkgever) die de warranten toekent.

De derde en vierde situatie vormt wel fiscaal misbruik in hoofde van de onderneming (werkgever) die de warranten toekent.

5.1.4 SOCIAAL VOORDEEL

Casus 1: Vrijgesteld sociaal voordeel – Kosteloze verstrekking noten, pitten, zaden, gedroogd fruit (VB 2017.428)

De aanvrager is een bedrijf dat via webshop noten, pitten, zaden, gedroogd fruit en mixen van de voorgaanden verkoopt. De producten worden te koop aangeboden in een geschenkmand gevuld met kleine verpakkingen. De werkgevers dienen een bestelling te plaatsen. De levering zal één maal per maand gebeuren door een koerierdienst. Dit door het gewenste aantal manden te bestellen opdat de werkgever aan alle werknemers één zakje van 40 gram noten of notenmixen per werkdag ter beschikking zou kunnen stellen.

Volgens de circulaire nr. Ci.RH.242/618.836 d.d. 06.08.2012 wordt de kosteloze verstrekking van fruit als een vrijgesteld sociaal voordeel overeenkomstig artikel 38, § 1, eerste lid, 11°, WIB 92 aangemerkt.

In de circulaire gaat het dus om fruit dat aan de werknemer wordt aangeboden om tijdens de werkuren op de plaats van de tewerkstelling te nuttigen.

Fruit dat gratis door de werkgever aan zijn werknemers wordt aangeboden onder welke andere vorm ook (fruitmanden, grote hoeveelheden fruit, enz., ...) met de bedoeling het thuis in familieverband te consumeren, wordt niet door deze bijzondere regeling beoogd.

Volgens bepaalde gezondheidsadviezen zouden noten (bijvoorbeeld amandelen, cashewnoten of walnoten) beschermend werken tegen hart- en vaatziekten. Een handvol (30 à 40 gram) noten, zaden of peulvruchten per dag zou reeds volstaan om van de positieve gezondheidseffecten te profiteren.

Het verstrekken van noten, pitten, zaden, gedroogd fruit en mixen hiervan voor onmiddellijke consumptie tijdens de werkuren op de plaats van tewerkstelling kan eveneens worden aangemerkt als een vrijgesteld sociaal voordeel in de zin van de voormelde circulaire.

Door de verpakkingswijze in individuele porties zijn de producten evenwel zeer eenvoudig te transporteren. Dit vergemakkelijkt het nuttigen van deze producten in familieverband, wat niet binnen het toepassingsgebied van de voormelde circulaire valt. Eenzelfde risico is echter evenmin uit te sluiten bij de terbeschikkingstelling van "vers fruit". De werkgever moet er in dat verband dus over waken dat de toepassingsregels van de voornoemde circulaire vervuld blijven.

Een systeem dat bestaat uit geïndividualiseerde bestellingen (vb. individuele week- of maandverpakkingen) per werknemer, valt buiten het toepassingsgebied van de voormelde circulaire.

Overeenkomstig de bepalingen van artikel 38, § 1, eerste lid, 11°, WIB 92 kan de kosteloze verstrekking van noten, pitten, zaden, gedroogd fruit en mixen hiervan door de werkgever aan het personeel als tussendoortje tijdens de werkuren als een vrijgesteld sociaal voordeel worden beschouwd mits voldaan is aan de voorwaarden opgenomen in de circulaire nr. Ci.RH.242/618.836 (AAFisc nr. 27/2012) van 6 augustus 2012.

In afwijking van artikel 53, 14°, WIB 92, mogen de door de werkgever gemaakte kosten volledig als beroepskosten worden afgetrokken.

Casus 2: Vrijgesteld sociaal voordeel – Medisch onderzoek (VB 2017.365)

De DVB heeft in deze zaak bevestigd dat:

- het toestaan door de vennootschap 'X' van een medisch onderzoek (van een waarde van 350,00 EUR) om de drie tot vijf jaar aan een gedeelte van haar personeel, beschouwd kan worden als een sociaal voordeel in de zin van artikel 38, 1ste alinea, 11°, b WIB 92.
- krachtens artikel 53, 14° WIB92 de kost van dit sociaal voordeel geen aftrekbare beroepskost uitmaakt.

5.1.5 DIVERS INKOMEN

Divers inkomen - Meerwaarde op verkoop van Bitcoins – Kwalificatie (VB 2017.852)

Een student heeft als toepassing op de studies die hij volgt een applicatie ontwikkeld voor de automatische aan- en verkoop van Bitcoins. Door deze automatische aan- en verkoopverrichtingen heeft hij opbrengsten gerealiseerd.

De DVB heeft beslist dat de meerwaarden die de aanvrager realiseert op de verkoop van Bitcoins middels een door hem ontwikkelde applicatie niet als beroepsinkomen in de zin van artikel 23, WIB 92 dienen te worden aangemerkt, doch, gelet op het speculatief karakter, belastbaar zijn als een divers inkomen ingevolge artikel 90, 1°, WIB 92.

De DVB zal elke prefiling en aanvraag steeds geval per geval beoordelen. Op basis van de reeds ingediende prefilingen en aanvragen, is de DVB echter van oordeel dat beleggingen in virtuele munten doorgaans een speculatief karakter hebben en de inkomsten uit die beleggingen bijgevolg diverse inkomsten vormen overeenkomstig artikel 90, 1°, WIB 92 (of beroepsinkomsten wanneer de inkomsten gerealiseerd zijn in het kader van een beroepswerkzaamheid).

5.1.6 TAX SHELTER

Tax Shelter (VB 2017.050)

In vergelijking met eerdere beslissingen inzake Tax Shelter in de audiovisuele sector zijn dit de belangrijkste nieuwigheden:

- De verdeling van de uitgaven die rechtstreeks en niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie, de vergoedingen voor de verschillende functies van producent:
 - o Uitgaven die rechtstreeks verbonden zijn met de productie en de exploitatie van een in aanmerking komend werk zijn met name de vergoedingen betaald aan de productiemanager, de postproductie- coördinator en de line producer;
 - o Uitgaven die niet rechtstreeks verbonden zijn met de productie en de exploitatie van een in aanmerking komend werk zijn met name de vergoedingen betaald of toegekend aan executive producers, co-producers, associate of andere producers die niet in artikel 194ter, §1, 8°, WIB 92 worden bedoeld, voor zover ze niet meer bedragen dan 18%; en ze betrekking hebben op werkelijke prestaties.

Er dient te worden opgemerkt dat de functie van executive producer “het zoeken naar financieringsbronnen tot de voltooiing van het audiovisuele werk en de promotie ervan met het oog op de commercialisering” omvat.

Daarom meent de Dienst voorafgaande beslissingen dat de bemiddelingsvergoeding die zal betaald worden aan de in aanmerking komende tussenpersoon bedoeld wordt in artikel 194ter, §1, eerste lid, 9° laatste alinea en derhalve deel uitmaakt van deze vergoedingen die beperkt zijn tot 18% van de productie- en exploitatiekosten die in België werden gedaan.

- De wet voorziet niet in de mogelijkheid van een systematisch gebruik van de termijn van 6 maanden (bedoeld in art. 194ter, §1, laatste lid WIB 92) voorafgaand aan de datum van ondertekening van de raamovereenkomst, maar in een verantwoord gebruik.

Het laattijdig gaan zoeken naar fondsen kan niet worden toegelaten als verantwoording. Zo, in het geval dat raamovereenkomsten zijn gesloten om de Belgische kosten van postproductie te dekken, maar uiteindelijk wordt de postproductie niet uitgevoerd in België, is het niet mogelijk om deze retroactiviteit te gebruiken om de vorige Belgische uitgaven te valideren die in aanmerking zouden gekomen zijn mochten de raamovereenkomsten eerder zijn ondertekend.

Onderstaande voorbeelden kunnen worden aanvaard als verantwoording:

- o beschikbaarheid van de regisseur en/of belangrijke hoofdactoren op sleutelposities – zoals de regisseur, de cameraman, de productiemanager;
 - o opnameperiode die nodig is voor de naleving van het script;
 - o beschikbaarheid van technische installaties – zoals filmstudio's – of grote decors.
- De Dienst voorafgaande beslissingen is van mening dat het principe van terugbetaling aan de investeerder, in het geval een in aanmerking komend werk dat niet kan gerealiseerd worden omwille van redenen die niet gedekt worden door een verzekering, geen probleem stelt met artikel 194ter indien de terugbetaling aan de investeerder beperkt wordt tot de terugbetaling van de totaliteit van de door hem gestorte sommen en de nalatigheidsinteressen die op hem van toepassing zijn.

De investeerder zal de uitsluiting van de tijdelijk verkregen belastingvrijstelling in de boeken moeten opnemen vanaf het moment dat hij zal worden op de hoogte gebracht door de producent of executive producer die zal opgenomen worden in de raamovereenkomst.

De investeerder zal ook moeten rekening houden met nalatigheidsinteressen voorzien in artikel 194ter, §7, vijfde lid, WIB 92.

5.1.7 DBI-AFTREK

DBI - Luxemburgse Sicar (VB 2017.184)

In dit dossier onthouden we voornamelijk dat:

- De aanvrager is een Luxemburgse SICAR die kwalificeert als een beleggingsvennootschap in de zin van artikel 2, §1, eerste lid, 5°, f) WIB92;
- De uitkerings- en uitsplitsingsregels van inkomsten voorzien in artikel 203, §2, tweede lid WIB92 moeten beoordeeld worden per aandelenklasse (in casu de aandelenklasse die specifiek gecreëerd is voor Belgische belastingdoeleinden, die met name zorgt voor een gunstige behandeling van de winstverdeling via de uitkering van klassieke dividenden).
- De jaarlijkse uitkeringsregel van ten minste 90% van de verkregen inkomsten, na aftrek van de bezoldigingen, commissies en kosten van artikel 203, §2, tweede lid WIB92 heeft betrekking op werkelijk geïnde inkomsten exclusief latente meerwaarden.
- Met betrekking tot de kwalificatie van goede en slechte inkomsten heeft de actuele tekst van artikel 203, §2, tweede lid WIB92, door zijn verwijzing naar artikel 192, §1, WIB92, tot gevolg dat beleggingsvennootschappen beoogd worden door de houdperiode van één jaar die voorkomt in artikel 192, §1 WIB92 in het kader van de uitsplitsing tussen goede en slechte inkomsten. Gevolgen volgens de DVB:
 - o in het kader van het jaarlijkse uitkeringsbeleid van inkomsten, wordt aangenomen dat de verkregen dividenden afkomstig van participaties die minder dan één jaar in volle eigendom werden behouden bestaan uit "goede" inkomsten, maar de meerwaarden die zouden worden gerealiseerd op aandelen die minder dan één jaar in volle eigendom werden behouden moeten beschouwd worden als "slechte" inkomsten;
 - o in het kader van een terugkoop of een vereffening, wordt aangenomen dat de verkregen dividenden afkomstig van participaties die minder dan één jaar in volle eigendom werden behouden bestaan uit "goede" inkomsten, maar de meerwaarden die zouden worden gerealiseerd op aandelen die minder dan één jaar in volle eigendom werden behouden moeten worden beschouwd als "slechte" inkomsten. Echter, in geval van terugkoop, wordt er geen rekening gehouden met de houdvoorwaarde van één jaar vermeld in artikel 192, §1 WIB92, voor latente meerwaarden wanneer de beslissing van de vraag tot terugkoop van aandelen de enige wil is van de investeerder.
- De meerwaarde die de investeerder onderworpen aan de VenB kan realiseren op aandelen van de Luxemburgse SICAR aanvrager door ze te verkopen op de secundaire markt zullen, op basis van artikel 192, §1 WIB92, onderhevig zijn aan een proportionele vrijstelling ten belope van de "goede" inkomsten die ze bevat. De uitsplitsing die bij die gelegenheid moet gedaan worden is identiek aan deze voorzien in artikel 203, §2, tweede lid WIB92 voor de terugkoop van aandelen eigen aan het fonds.

5.1.8 VASTE INRICHTING

Casus 1: Centralisatie door een binnenlandse vennootschap van regionale operationele en holdingactiviteiten in een vaste inrichting gevestigd in Dubai (VB 2016.791)

Een participatie in een groepsvennootschap gevestigd in Dubai wordt bij wijze van inbreng in natura aan marktwaarde ontvangen van de buitenlandse moedervernootschap door de aanvragende binnenlandse vennootschap X, en wordt vervolgens onmiddellijk toegewezen aan een vaste inrichting in Dubai op basis van een formele beslissing van de raad van bestuur van aanvrager.

Uit de door de aanvrager verstrekte motivering blijkt dat de vaste inrichting over voldoende personeel en kantoorruimte beschikt. Bovendien worden er voldoende significant people functions ter plaatse gegroepeerd om de operationele activiteiten in de betrokken regio te kunnen aansturen, en de aandeelhoudersfuncties met betrekking tot de participaties gealloceerd aan de vaste inrichting te kunnen uitoefenen.

Voor zover de buitenlandse fiscale autoriteiten van oordeel zijn dat de voormelde activiteiten ook aldaar aanleiding geven tot het ontstaan van een vaste inrichting, de vaste inrichting ook voor Belgische fiscale doeleinden kan worden weerhouden.

Volgens de aanvrager worden alle functies die betrekking hebben op het beheer van de participatie georganiseerd op het niveau van de vaste inrichting, zodat de participatie in de groepsentiteit geacht kan worden, wezenlijk verbonden te zijn met de vaste inrichting en kunnen de toekomstige dividenduitkeringen gelet op de artikels 7, §1 en 10, §6 van het Dubbelbelastingverdrag worden toegerekend aan de buitenlandse vaste inrichting van vennootschap X.

Met betrekking tot de toekomstige dividenduitkeringen vereist artikel 23, §2, a) van het Dubbelbelastingverdrag dat de winst die toekomt aan de vaste inrichting op het niveau van de vaste inrichting belast moet zijn geweest in het buitenland (volgens het regime dat gewoonlijk op zulke inkomsten van toepassing is), vooraleer deze winst vrijgesteld kan worden op het niveau van het Belgische hoofdhuis. Hierbij is het in casu niet relevant dat deze winsten niet effectief belast worden in het buitenland, aangezien de vrijstelling uitdrukkelijk is voorzien door de interne wetgeving van die bronstaat. De winsten die worden gerealiseerd op het niveau van de vaste inrichting in het buitenland, en hieraan toerekenbaar zijn, worden aldus in het buitenland belast in de zin van art. 23, §2 a) van het Dubbelbelastingverdrag. In die omstandigheden kan België deze winsten vrijstellen op het niveau van vennootschap X.

De betrokken transactie kadert in het uitbreiden van de rol van vennootschap X tot algemeen hoofdkwartier van de EMEA regio. Hierdoor hoopt de Groep bepaalde inefficiënties weg te werken, die resulteerden uit het aansturen van de verschillende betrokken landen en regio's vanuit de moedervernootschap A.

Hieraan wordt geen afbreuk gedaan door het regionaal hoofdkwartier voor de operaties in het buitenland, als vaste inrichting van vennootschap X te organiseren. Waar mogelijk werkt de Groep Y immers bij voorkeur met vaste inrichtingen, en verwacht mag worden dat het gebruik van dergelijke vehikels nog zal toenemen in de toekomst. Met betrekking tot de operaties van de Groep in het buitenland zullen de holdingfuncties gecentraliseerd worden op het niveau van de vaste inrichting van vennootschap X, terwijl de lokale groepsentiteit zich zal bezighouden met de operationele activiteiten ervan. De verschillende operationele entiteiten van de Groep in het buitenland zullen voor zover als mogelijk worden geïntegreerd in de lokale groepsentiteit of verdergezet worden via een vaste inrichting van die groepsentiteit, zodat de onderneming op termijn geen participaties in andere entiteiten meer dient aan te houden. Bovendien zullen op het niveau van de vaste inrichting de nodige significant people functions gegroepeerd worden. Zo zal de uiteindelijke beslissingsmacht met betrekking tot de aandeelhoudersfuncties gelegen zijn bij het personeel verbonden aan de vaste inrichting. Het hoofdhuis van vennootschap X in België zal het regionale management aansturen om de globale en regionale strategie uit te voeren en de resultaten van alle gecombineerde regio's aan de moedervernootschap van de groep rapporteren.

Gelet op wat voorafgaat heeft het college van de DVB beslist dat:

- de allocatie door vennootschap X van de buitenlandse participatie aan haar vaste inrichting, gelokaliseerd in Dubai, niet leidt tot het belasten van een meerwaarde overeenkomstig art. 24 en art. 192 WIB92;
- voor zover de belastingautoriteiten van Dubai van mening zijn dat het bijkantoor in Dubai kwalificeert als een vaste inrichting in de zin van art. 5 van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Verenigde Arabische Emiraten tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, dit bijkantoor kan worden beschouwd als een vaste inrichting voor Belgische fiscale doeleinden;
- toekomstige dividenduitkeringen aan de vaste inrichting in Dubai deel uitmaken van de winst van de vaste inrichting in de zin van art. 7, §1 en art. 10, §6 van het "Dubbelbelastingverdrag";
- de winst die gerealiseerd wordt door de vaste inrichting in Dubai, en die toegewezen kan worden aan deze vaste inrichting vrijgesteld is in België bij vennootschap X zoals bepaald in art. 23, §2 a) van het Dubbelbelastingverdrag;
- de keuze voor de vooropgestelde stappen gerechtvaardigd is op basis van andere motieven dan belastingontwijking in de zin van art. 344, §1, 3e lid WIB92.

Casus 2: Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting – Thuiswerk - Afwezigheid van vaste inrichting (VB 2017.0083)

De aanvraag heeft als doel de afwezigheid van een vaste inrichting in België te bevestigen in hoofde van de vennootschappen van de groep Z, ingevolge het thuiswerk dat werd toegelaten aan bepaalde personeelsleden met een Belgische fiscale woonplaats, in overeenstemming met de bepalingen van de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting afgesloten tussen België en het land van domicilie van de vennootschappen (hierna P).

In de situatie zoals voorgelegd door de groep Z, mogen de werknemers van deze vennootschappen slechts één dag per week thuiswerken met een maximum van 45 dagen per jaar. Deze personeelsleden beschikken steeds over een werkplaats in P, waar hun activiteit in hoofdzaak moet uitgeoefend worden. De werknemers mogen voor hun cliënten werken van thuis uit, maar het is strikt verboden ingevolge het arbeidscharter om aan contracten te werken of deze af te sluiten van thuis uit. Dit verbod wordt ook uitdrukkelijk vermeld in het addendum bij de arbeidsovereenkomst, dat ondertekend dient te worden door elke werknemer die zich vrijwillig wil aansluiten bij het thuiswerk-beleid.

In dit geval (bijkomstige en occasionele activiteit op het thuisadres van de werknemer in België en reële werkplaats in P waar de hoofdactiviteit van het personeelsleden wordt uitgevoerd), kan besloten worden dat de vennootschappen geen vaste inrichting in België hebben.

5.2 BTW

Casus 1: Onontvankelijkheid (VB 2015.729)

De bevoegde overheid heeft een overheidsopdracht uitgeschreven voor de sanering en herontwikkeling van braakliggende gronden. De aanvrager van het rulingdossier is hiervoor kandidaat en heeft een offerte ingediend. Tijdens de behandeling van het rulingdossier werd het project toegewezen aan een andere partij. Hierdoor werd de rulingaanvraag theoretisch. De aanvrager wil de toewijzing aanvechten en zal de voorafgaande beslissing eventueel gebruiken in de juridische discussie.

Het College van de DVB beslist dat geen voorafgaande beslissing genomen kan worden wegens het hypothetisch karakter van de rulingaanvraag. Door de toewijzing van het project aan een andere partij beschikt de aanvrager niet meer over een voldoende belang. Een voorafgaande beslissing kan niet afgeleverd worden om in eerste instantie een toewijzing van een project te betwisten.

Casus 2: Tarief van 12% voor sociale huisvesting (VB 2017.701)

Rubriek X, §1, A) van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 voorziet met name de toepassing van het verminderd tarief van 12% voor de leveringen van goederen bedoeld in artikel 1, §9 van het Btw-Wetboek die niet vrijgesteld zijn van de belasting overeenkomstig artikel 44, §3, 1° van het Btw-Wetboek, wanneer die goederen bestemd zijn voor de huisvesting in het kader van het sociaal beleid. De bedoelde leveringen van goederen betreffen onder andere privéwoningen die worden geleverd en gefactureerd aan de provincies, de intercommunales, de gemeenten, de intercommunale openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en de gemengde holdingmaatschappijen waarin de overheid een meerderheid heeft, en die door deze instellingen of maatschappijen worden bestemd om te worden verhuurd.

Wanneer een openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn een appartement koopt dat bestemd is voor de huisvesting van kandidaat-vluchtelingen en daartoe een maandelijkse forfaitaire tussenkomst van FEDASIL ontvangt die afhangt van de gehuisveste persoon (of personen) (volwassene, begeleide minderjarige of niet-begeleide minderjarige), het aantal gehuisveste personen en de effectieve bewoning van het appartement, is de DVB van oordeel dat de voorwaarden van voornoemde rubriek X, §1, A) voldaan zijn en dat het verminderd tarief van 12% voor de levering van dat appartement aan het OCMW kan worden toegepast.

Casus 3: Vestiging van zakelijke rechten – Recht op aftrek (VB 2017.942)

Wanneer een belastingplichtige een zakelijk recht op een nieuw gebouw vestigt, verkrijgt hij de volledige aftrek van de btw geheven van de oprichtingskosten of de aankoopprijs van het gebouw indien de prijs gevraagd voor de vestiging van het zakelijk recht ten minste 97,5% bedraagt van de oprichtingsprijs of de aankoopprijs in volle eigendom, in voorkomend geval daaronder begrepen de verkoopwaarde van de bestaande gebouwen en de kostprijs van de eventuele afbraak ervan maar met uitzondering van de aankoopprijs van het terrein, indien het recht gevestigd is voor een periode die 10 jaar of meer bedraagt. Wanneer de prijs gevraagd voor de vestiging van het zakelijk recht het bovengenoemde percentage niet bereikt, zal de aftrek van de voorbelasting worden bepaald in functie van de verhouding van de verkoopprijs tot de oprichtings- of aankoopprijs van het gebouw in volle eigendom (zie Btw-hand-leiding nr. 161).

Krachtens deze administratieve praktijk wenste een openbare instelling een zakelijk recht te vestigen op een gebouw dat zij net vernieuwd had, ten gunste van een andere openbare instelling die met haar is verbonden, tegen een prijs die enkele malen hoger ligt dan de verkoopwaarde van het gebouw na de vernieuwing. Voor zover deze prijs niet economisch verantwoord werd (logischerwijs kan de prijs van een zakelijk recht van beperkte duur alleen maar lager zijn dan de waarde van de volle eigendom van het goed waarvoor het recht is verleend) en die prijs dus louter uit fiscale overwegingen werd toegepast (namelijk voor de volledige aftrek van de belastingen op vernieuwingswerken aan het betrokken goed), was de DVB van oordeel dat, met het oog op het verkrijgen van een positieve beslissing, de prijs van het zakelijk recht niet hoger mocht zijn dan de verkoopwaarde van het betrokken goed zoals vastgelegd door de ter zake bevoegde diensten en dat het recht op aftrek van de openbare instelling die het zakelijk recht verleent, moest beperkt worden in verhouding tot het bestaande verband tussen de prijs van het zakelijk recht (maximum de verkoopwaarde van de volle eigendom) en de aankoopprijs van het gebouw vóór de werken vermeerderd met de kosten van de vernieuwingswerken die aan dit gebouw werden verricht.

5.3 REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

Casus 1: Oprichting van een onroerende joint-venture (VB 2017.851)

Een gereguleerde vastgoedvennootschap (hierna GVV) wil dat haar vastgoedportefeuille verder aangroeit.

Om voor deze groei de nodige middelen vrij te maken, overweegt ze de oprichting van een joint-venture.

Dit impliceert de volgende opeenvolgende stappen:

- de (gewone) inbreng door de GVV van een of meerdere gebouw(en) in een nieuwe entiteit die de vorm van een IGTV aanneemt (institutionele gereguleerde vastgoedvennootschap);
- de overdracht door de GVV van een deelneming van 50% in de IGTV ten voordele van een derde investeerder.

De economische doelstellingen van de joint-venture zijn als volgt:

- instaan voor de financiering van de groei van de vastgoedportefeuille zonder daarvoor bepaalde onroerende activa te moeten verkopen;
- het behoud van de groei van het resultaat dat aan de aandeelhouders kan worden uitgekeerd.

In haar geheel rijst bij de voorgenomen verrichting de vraag naar de eventuele toepassing van de antimisbruikmaatregel uit artikel 18, §2 van het W. Reg.

Analyse en beslissing van de DVB

De DVB beslist dat de voorgenomen verrichting verantwoord is door andere motieven dan de bedoeling om de registratierechten te ontwijken in de zin van artikel 18, §2 van het W. Reg.

In dit geval blijkt uit de concrete elementen van het dossier dat de niet fiscale motieven overtuigend zijn:

- het gaat om een werkelijke "affectio societatis" in hoofde van de GVV. Immers, de GVV - die nog altijd 50% van de aandelen van de institutionele GVV heeft - blijft het risico van de betrokken onroerende goederen mee dragen.

- De oprichting van een onroerende joint-venture vloeit indirect voort uit de wet van 22 oktober 2017 tot wijziging van de wet van 12 mei 2014 betreffende de geregementeerde vastgoedvennootschappen. Het oprichten van een onroerende joint-venture voldoet immers aan de bedoeling van de wetgever om de organisatie van partnerschappen met derde investeerders te ondersteunen.
- De vooropgezette joint-venture moet de GVV in staat stellen om het volledige beheer van zijn onroerende portefeuille te behouden.
- Het gaat er voor de GVV niet om een vehikel op te richten waarmee ze zich van sommige onroerende goederen kan ontdoen. In tegendeel, de GVV blijft, via haar deelneming van 50% in de institutionele GVV, deel hebben aan de risico's met betrekking tot de betrokken activa.
- Het blijkt ook dat de GVV bepaalde taken betreffende het onroerend beheer blijft behouden (die ze trouwens met haar professionele teams blijft uitoefenen). Dit is des te belangrijker omdat blijkt dat het onroerend beheer niet de "core business" is van de derde investeerder die met de GVV een samenwerking aangaat.

De beslissing van de DVB hangt af van de verplichting voor de aanvrager om een avenant aan de DVB te vragen in geval van overdracht - na de voorgenomen verrichting - van het saldo of van een gedeelte van haar deelneming in de institutionele GVV.

Casus 2: Schenkingen van levensverzekeringscontracten (VB 2016.813)

Echtgenoten (inwoners van het Waalse gewest) zijn gehuwd onder het stelsel van de gemeenschap van aanwinsten.

De echtgenote heeft in 2004 twee levensverzekeringsovereenkomsten afgesloten met de volgende configuratie:

- verzekeringnemer: de echtgenote;
- verzekerde: de echtgenote;
- begunstigden: de twee kinderen van de echtgenoten, elk voor een onverdeelde helft in volle eigendom.

De echtgenote wenst een schenking te doen van de volle eigendom van die overeenkomsten aan haar twee kinderen. Die schenking zou betrekking hebben op alle rechten en verplichtingen die voortvloeien uit haar hoedanigheid van verzekeringnemer, zoals ze voortvloeien uit artikel 169 en volgende van de wet van 4 april 2014 betreffende de verzekeringen.

De schenking zou betrekking hebben op eigen goederen van de echtgenote maar de echtgenoot zou tussenkomen in de akte in het kader van artikel 224 van het Burgerlijk Wetboek.

Analyse en beslissing van de DVB

De overdracht om niet van die overeenkomsten bij leven van de verzekeringnemer bestaat in een schenking van alle rechten en verplichtingen die deze heeft in zijn hoedanigheid van onderschrijver/verzekeringnemer.

De rechten en verplichtingen van de verzekeringnemer hebben een vermogenswaarde.

De schenking van die rechten en verplichtingen is onderworpen aan de evenredige schenkingsrechten uit artikel 131bis van het Waalse W. Reg.

De schenkingsrechten zijn - overeenkomstig artikel 133 van het Waalse W. Reg. - verschuldigd op de verkoopwaarde van de geschonken goederen, die in dit geval overeenstemt met de afkoopwaarde van de overeenkomsten op de dag van de schenking.

Aangezien de geschonken goederen onherroepelijk uit het vermogen van de schenker verdwijnen, zullen de artikelen 1, 2 en 15 van het Waalse W. Reg. niet van toepassing zijn wanneer de nalatenschap van het (de) verzekerd hoofd/schenkster openvalt.

Aangezien de oorspronkelijke overeenkomsten een derdenbeding bevatten, heeft de schenking tot gevolg dat dit wordt omgezet in een beding voor zichzelf. Dit heeft tot gevolg dat bij het overlijden van het (de) verzekerd hoofd/schenkster de begiftigde (die, naar aanleiding van de schenking, de nieuwe verzekeringnemer wordt) de verzekeringsprestatie krijgt krachtens een beding voor zichzelf, dat niet geïmposeerd wordt door artikel 8 van het Waalse W.Reg.

Bovendien moet de op de schenking toegepaste heffing niet worden herzien in de veronderstelling dat er een waardeverschil is tussen de overeenkomsten op de dag van de schenking en de dag van het overlijden van het (de) verzekerd hoofd/schenkster.

6. AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN

6.1 DIRECTE BELASTINGEN

6.1.1 KAAIMANTAKS

Casus 1: Kaaimantaks - Kwalificatie oprichter-erfgenaam.

Vraagstelling

Het voorwerp van de prefiling betreft de vraag of X al dan niet kwalificeert als oprichter-erfgenaam van een Stiftung naar Liechtensteins recht (artikel 2, §1, 14°, derde streepje WIB92).

Feiten

X is een Belgisch rijksinwoner die in het testament van A, noch Belg noch Belgisch rijksinwoner op het moment van overlijden 20 jaar geleden, werd aangesteld als algemeen legataris van diens "Belgische" nalatenschap. Wat de gehele nalatenschap bevatte en aan wie deze is toegekomen weet X niet.

A heeft 30 jaar geleden de Stiftung naar Liechtensteins recht "Z" laten oprichten door de Liechtensteinse Anstalt 'Y'. Kort na de oprichting heeft A het vermogen aan deze Stiftung overgedragen. Dit vermogen bestaat enkel uit een rekening/portefeuille bij een buitenlandse bank. X is één van de begunstigen van deze Stiftung. X heeft jaarlijks recht op een door de Stiftung uit te keren geïndexeerde lijfrente van een vast bedrag. Deze lijfrente wordt effectief betaald sinds het overlijden van A.

Het eerste jaar na het overlijden van A heeft X voor de eerste keer een lijfrentebetaling ontvangen, die vervolgens elk jaar heeft plaatsgevonden tot en met inkomstenjaar 2013. De uitkering had telkens betrekking op het jaar voorafgaand aan het jaar waarin deze werden uitgekeerd (door toepassing en berekening indexcijfer). Voormelde uitkeringen werden betrokken in een restitutie bij de Bijzondere Belastinginspectie. De uitkeringen werden gekwalificeerd als lijfrente in de zin van artikel 17, §1, 4° WIB92. In inkomstenjaar 2014 heeft geen effectieve uitkering plaatsgevonden vermits de Stiftungsrat de afronding van deze restitutie afwachtte.

Voorgelegde verrichting

In 2015 hebben een aantal uitkeringen plaatsgevonden (via Belgische bankrekening) waarop de Belgische RV ad 25% werd ingehouden.

Standpunt DVB

De Stiftung kwalificeert als een juridische constructie type 2 in de zin van artikel 2, §1, 13°, b) WIB92.

Ingevolge artikel 2, §1, 14°, derde streepje WIB92 kwalificeren natuurlijke personen die, vanaf het overlijden, direct of indirect zullen erven van de personen die kwalificeren als oprichter van een juridische constructie – in deze A –, ook als oprichter van deze juridische constructie. De memorie van toelichting bij het ontwerp van Programmawet (Ontwerp van Programmawet, Parl. St. Kamer, 2015, nr. 1125/001, 40) bepaalt hierover het volgende: "De aandacht wordt gevestigd op het feit dat als erfgenaam in de zin van de definitie van oprichter beoogd in artikel 2, §1, 14°, derde streepje, WIB92, wordt verstaan alle natuurlijke personen betrokken bij een nalatenschap van de oorspronkelijke oprichter, ongeacht of deze personen erfgenamen met voorbehouden erfdeel, algemene legataris of bijzonder legataris van de nalatenschap zijn."

Vermits A bij internationaal testament X als algemeen legataris van zijn "Belgische" nalatenschap heeft aangesteld, moet besloten worden dat X kwalificeert als oprichter-erfgenaam (art. 2, §1, 14°, derde streepje WIB92).

Overeenkomstig artikel 5/1, §1, 5de lid WIB 92 "is elke oprichter in de zin van artikel 2, §1, 14°, derde streepje WIB 92 belastbaar in verhouding tot zijn deel in de juridische constructie of, wanneer die niet kan worden vastgesteld, in verhouding tot zijn rechten in de nalatenschap van de oprichter waarvoor hij in de plaats is getreden". "De vermoedens inzake de verdeling van de inkomsten die overeenkomstig de bepalingen van voormelde paragraaf worden toegepast, kunnen door elke oprichter worden weerlegd voor zover wordt aangetoond aan welke andere persoon

en in welke verhouding de door de juridische constructie verkregen inkomsten, moeten worden toegekend. Indien deze bewijzen niet op een voldoende wijze kunnen worden overgelegd, blijven de inkomsten van deze juridische constructie belastbaar in hoofde van de oprichters en in voorkomend geval van de derde begunstigden" (artikel 5/1, §1, 6de lid WIB92). Vermits het X echter onbekend is aan wie de buitenlandse (met andere woorden wereldwijde, met uitzondering van België) nalatenschap van A is toegekomen en hoe deze was samengesteld kan X dit tegenbewijs niet leveren.

De DVB oordeelt dat X kwalificeert als oprichter-erfgenaar van de Stiftung en dat alle inkomsten van de juridische constructie belastbaar zijn in hoofde van X wegens gebrek aan tegenbewijs.

Casus 2: Kaaimantaks - Gekapitaliseerde interest

Mevrouw X is begunstigde van periodieke lijfrente-uitkeringen van een BVI vennootschap (British Virgin Islands) die steeds feitelijk in Jersey gevestigd geweest is ("Jersey-Co"), waarvan alle aandelen worden aangehouden door (en het enige vermogen van) een irrevocable discretionary trust te Jersey.

Mevrouw X en zonen A en B (geen rijksinwoner) zijn, samen met een liefdadigheidsorganisatie, de enige begunstigden van deze trust. Ze hebben volgens de statuten geen enkel recht op uitkeringen uit de trust noch op uitkeringen uit de Jersey-Co. Door de trust werden nog geen uitkeringen gedaan.

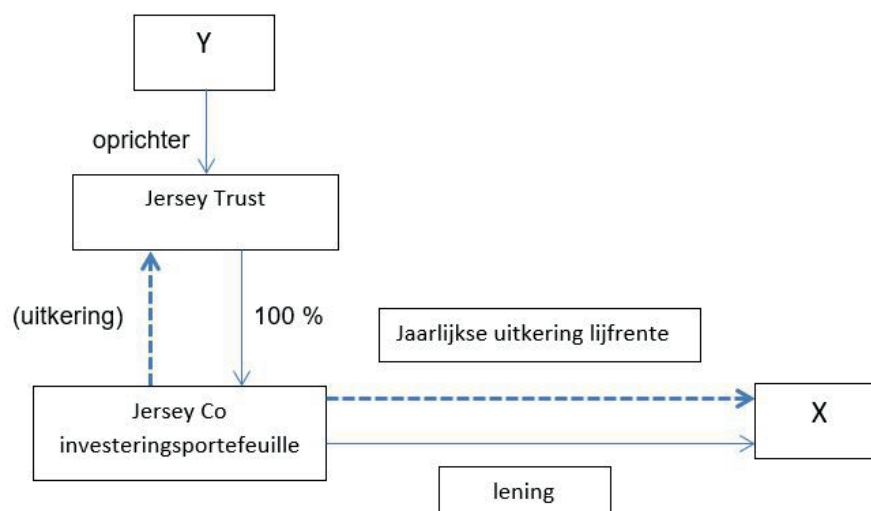
De voormalige echtgenoot van mevrouw X, de heer Y (overleden), heeft drie lijfrenteovereenkomsten afgesloten met de Jersey-Co.

De trust werd opgericht door een vennootschap (service provider) gevestigd te Jersey, die tevens optreedt als trustee. Deze trustee heeft een BVI vennootschap gekocht die feitelijk steeds in Jersey was gevestigd (de Jersey-Co) waarvan de aandelen vervolgens werden ingebracht in de trust. Mevrouw X noch haar zonen hebben ooit gelden of activa ingebracht in trust of Jersey-Co.

In het kader van de lijfrenteovereenkomsten heeft de heer Y bepaalde koopsommen overgemaakt aan Jersey-Co. De heer Y heeft de lijfrente-uitkeringen steeds aangegeven in de personenbelasting.

Bij testament werd het vruchtgebruik van de nalatenschap van Y gelegateerd aan X. Aan de zonen werd de blote eigendom van de nalatenschap gelegateerd. Door overlijden van Y zijn de lijfrente-uitkeringen volledig overgegaan naar X. Ze heeft ze ook steeds aangegeven in de personenbelasting.

Jersey-Co heeft sinds overlijden Y een aantal leningen toegekend aan X. Deze intrest werd niet effectief betaald en werd door Jersey-Co jaarlijks gekapitaliseerd.



De DVB is van oordeel dat de heer Y zelf de trust heeft opgericht en via de trust de Jersey-Co. Vermits Y gehuwd is onder het stelsel algehele gemeenschap van goederen naar Nederlands recht, moet X beschouwd worden als oprichter voor de helft van de trust. Vermits de trust eigenaar is van 100 % van de aandelen van de Jersey-Co, is X automatisch ook eigenaar van de helft van Jersey-Co. X is enerzijds oprichter van de trust en bij uitbreiding de Jersey-Co en anderzijds als contractant van de Jersey-Co voor wat betreft de lijfrente.

Met betrekking tot de trust en Jersey-Co is X voor de helft: oprichter (art. 2, §1, 14°, eerste streepje WIB92) en voor het vruchtgebruik op de helft: oprichter erfgenaam (art. 2, §1, 14°, derde streepje WIB92). De zonen A en B zijn samen voor de blote eigendom op de helft: oprichter erfgenaam (art. 2, §1, 14°, derde streepje WIB92).

De door de juridische constructie verkregen inkomsten zijn enkel belastbaar in hoofde van de vruchtgebruikster mevrouw X.

De kosten van de Jersey-Co kunnen toegerekend worden op de uitkeringen.

De oprichter-erfgenaam (vruchtgebruikster) van de trust zal belast worden op de inkomsten van de Jersey-Co zonder aftrek van het bedrag van de lijfrente-uitkeringen.

Wat betreft de niet-betaalde en gekapitaliseerde intrest op de leningen en de kwijtschelding hiervan moet er van uit gegaan worden dat deze intrest wel degelijk op een rekening (7) bij de Ltd. verschijnt. De rente moet aldus belast worden ongeacht of ze ontvangen werd of niet. Bijgevolg is er een heffing op inkomsten die niet worden verkregen door de Ltd. want ook niet betaald door de ontleners.

6.1.2 AUTEURSRECHTEN

Casus 1

Beoogde verrichting

De heer « X » is werkzaam als notaris. Hij heeft een « Excel » programma opgemaakt dat toelaat de kostenafrekening van de verschillende verrichtingen waarin een notaris tussenkomt te bepalen.

Een heel aantal notarissen gebruikt deze « Excel » applicatie reeds.

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

Standpunt van de DVB

Ingevolge de analyse van dit dossier werd besloten dat dit type van programma's niet aan de originaliteitsvoorwaarde voldoet teneinde te kunnen genieten van de bescherming van auteursrechten opgenomen in het Wetboek van economisch recht.

Casus 2

Voorgenomen verrichting

De aanvragers stelden de DVB de vraag of de bedragen die, middels een internetplatform, door voetbalclubs zouden worden toegekend aan hun aangesloten amateur-voetballers, met het oog op de overdracht van hun portretrechten voortvloeiende uit de opname van wedstrijden, zouden kunnen worden beschouwd als roerende inkomsten die kunnen genieten van het fiscaal regime voorzien in artikel 17, §1, 5° WIB92.

Standpunt DVB

Uit onderzoek van het dossier door de DVB blijkt dat:

- het portretrecht een ander recht is dan het auteursrecht en de naburige rechten;
- de sportieve prestaties an sich niet worden beschermd door het auteursrecht. Deze sportieve prestaties leiden er derhalve niet toe dat voetballers titularis worden van auteursrechten of naburige rechten met betrekking tot voormelde prestaties.

Bijgevolg kunnen de voetballers niet genieten van het fiscaal regime voorzien in artikel 17, §1, 5° WIB 92 voor de overdracht van hun portretrechten.

De DVB merkt op dat voormelde overdracht van portretrechten op zich niet werd onderzocht.

Casus 3

De heer X, zaakvoerder van vennootschap Y, is gespecialiseerd in restauratiewerken. Voorafgaand aan de restauratie schrijft de heer X een methodologie uit waarin nauwkeurig wordt omschreven welke acties de vennootschap Y zal ondernemen met betrekking tot het te restaureren werk.

Iedere methodologie wordt voor 100% afgestemd op de noden van de klant.

De vennootschap Y wenst de heer X te vergoeden voor de overdracht van auteursrechten onder de vorm van een welbepaald percentage van de omzet en dit bovenop de bedrijfsleidersbezoldiging. De aanvraag strekt ertoe de bevestiging te bekomen dat deze vergoeding als een roerend inkomen in de zin van artikel 17, §1, 5° WIB 92 kan worden aangemerkt in hoofde van de heer X.

Bij de restauratie worden de werken gedemonteerd, hersteld en opnieuw gemonteerd. De werken worden daarbij in hun oorspronkelijke staat hersteld hetgeen volgens de DVB onvoldoende eigen creatieve keuzevrijheid toelaat opdat er sprake kan zijn van een herkenbare, originele en eigen stijl van de aanvrager. Bovendien dient men zich bij een restauratie vaak te houden aan bepaalde functionele/technische vereisten. Tot slot kan worden gesteld dat de methodologie zelf, bestaande uit plaatsbezoek, fotoreportage en analyse en redactie van een op maat gemaakte restauratiemethode, veeleer een weergave van de werkelijkheid betreft.

Op basis van bovenstaande argumentatie is de DVB van oordeel dat voornoemde methodologie de aard heeft van een technische aangelegenheid in plaats van een artistieke aangelegenheid. De vergoedingen die de heer X ontvangt voor de voor de overdracht van de rechten op het werk aan zijn vennootschap kunnen bijgevolg niet worden beschouwd als roerend inkomen in de zin van artikel 17, §1, 5° WIB 92.

Casus 4

Feiten

Een accountantskantoor wenst aan één van haar werknemers een vergoeding uit te betalen voor het ontwerpen van documenten en fiscale schriften. De zaakvoerder zelf wenst ook een vergoeding voor auteursrechten te ontvangen voor de overdracht van de rechten aan de vennootschap.

Het klantenbestand bestaat vooral uit kleine éénmanszaken en KMO's.

Eén van de twee werknemers zal taken uitvoeren die volgens de aanvrager als auteursrechtelijk beschermd werk kunnen worden beschouwd. De werknemer in kwestie heeft een diploma als Bachelor in de Accountancy-Fiscaliteit.

Volgende taken worden door aanvrager opgesomd in het kader van de auteursrechtelijk beschermde werken :

- Het schrijven van samenvattingen voor de wekelijkse interne opleidingen
- Het geven van externe opleidingen
- Opmaken van berekenmodules
- Schrijven van fiscale / boekhoudkundige adviezen

De werknemer is maar net in dienst, dus er zijn voorlopig nog geen timesheets beschikbaar. Voor de werknemer worden per week echter 12 uren voorzien om bovenstaande taken uit te voeren.

De zaakvoerder zelf schat 30% van haar werktijd bezig te zijn met activiteiten die auteursrechtelijk beschermd zijn.

Analyse

Uit de analyse van de bezorgde informatie, is de DVB van oordeel dat niet kan worden ingestemd met het voorwerp van de aanvraag.

Inzake het werk van adviesverlening die voor de cliënten van het kantoor wordt opgemaakt (zoals oa advies omtrent bepaalde verrichting, opmaak business plan, opmaak financieel rapport, etc) en doorgaans wordt gefactureerd aan de betrokken cliënt, is de DVB van oordeel dat er geen recht ontstaat op het fiscaal regime van de auteursrechten.

Uit de bezorgde gegevens en motivering blijkt dit tevens het geval te zijn voor de opmaak van de berekenmodules waarvan sprake, die voornamelijk om berekeningen in excel gaan voor zaken die eveneens als cliëntspecifieke adviesverlening kunnen worden beschouwd (bv. cashflowberekening, financiële rapporten, etc.).

Ook wat betreft de overige activiteiten – die nog slechts een fractie van de tijdsbesteding van de betrokken personen vertegenwoordigen – is het team niet overtuigd van de auteursrechtelijke bescherming die wordt geclaimd.

Wat betreft het schrijven van teksten voor de wekelijkse interne opleidingen blijkt dat het gaat om het bijhouden van de fiscale en boekhoudkundige nieuwigheden die in circulaire, KB's, rulings, wetteksten, CBN adviezen, rechtspraak,... voorkomen en waarvoor een samenvatting wordt gemaakt of de belangrijkste punten worden opgesomd. Voormelde bezigheid dient veeleer te worden beschouwd als een weergave van de werkelijkheid waarbij onvoldoende sprake is van eigen creativiteit die de persoonlijke stempel van de betrokkene weergeeft.

Wat betreft de tijdsbesteding inzake de externe opleidingen verduidelijkt aanvrager dat het opleidingen betreft waarbij het gaat over het aanleren van boekhoudtechnieken, algemene verduidelijkingen over het boeken op de juiste rekening, het recht op BTW-aftrek,... Deze opleidingen kunnen puur praktisch zijn zoals bijvoorbeeld het aanleren van de werking van een gekozen programma. Meestal worden er geen stukken ter beschikking gesteld, maar de klanten die hierom verzoeken kunnen wel notities nemen. Bij klanten waar een interne boekhouding aanwezig is en die dit wensen, kunnen ook fiscale updates worden voorzien. De DVB is van oordeel dat voormelde tijdsbesteding aan de externe opleidingen niet kwalificeert als tijdsbesteding aan de creatie van auteursrechtelijk beschermd werk bij gebrek aan ondersteunend materiaal die de creatieve vrijheid van de betrokken personen weerspiegelt.

Bijgevolg is de DVB van oordeel dat niet kan worden ingestemd met de voorgenomen verrichting waarbij een vergoeding voor het verkrijgen van auteursrechten aan de betrokken personen (zaakvoerder en werknemer) wordt toegekend onder het fiscaal regime van de auteursrechten zoals bedoeld in artikel 17, §1, 5° WIB 92."

Casus 5

De heer X, advocaat, is de zaakvoerder van een advocatenvennootschap.

Hij stelt juridische modellen op en verstrekt zowel schriftelijk als juridisch advies in het kader van de juridische kwesties van zijn cliënten. De juridische modellen betreffen het opstellen en aanpassen van modellen zoals bijvoorbeeld huurovereenkomsten, aandelenovereenkomsten, dadingen, echtscheiding onderlinge toestemming, enz.

De aanvrager meent dat de modelovereenkomsten als auteursrechtelijk beschermd werk kunnen beschouwd worden en wenst hiervoor vergoed te worden onder de vorm van auteursrechten en dit ten belope van 20 % van de huidige jaarlijkse brutobezoldiging als bedrijfsleider.

De DVB merkt op dat er nagenoeg voor elk contract, proceduredocument, akte of clause wel reeds een juridisch model beschikbaar is (met verwijzingen naar wetgeving, rechtspraak en rechtsleer). Bepaalde uitgeverijen bieden reeds in tientallen rechtsdomeinen juridische modellen en contracten aan.

Uit de verkregen info kan niet worden opgemaakt dat de opgesomde modelovereenkomsten voldoende eigen creatieve inbreng weerspiegelen om als auteursrechtelijk beschermd werk te worden beschouwd. Bovendien is het onduidelijk welke waarde dergelijke modelovereenkomsten – in voorkomend geval van auteursrechtelijke bescherming – zouden vertegenwoordigen in de omzet van de vennootschap.

Bijgevolg kan met de voorgenomen vergoeding niet worden ingestemd.

Casus 6

Aanvrager betreft een vennootschap werkzaam als uitgeverij van boeken. Zowel de zaakvoerders als bepaalde werknemers leveren een bijdrage aan de werken bestaande uit het lezen van manuscripten, overleg met de auteurs van de boeken, feedback inzake grammatica, zinswendingen, schrijfstijl, enz., redactie- en correctierondes, het zetten van boeken, en dergelijke meer. De auteurs van de werken, die derden zijn ten aanzien van de uitgeverij en als freelancers werken, ontvangen vanwege de vennootschap vergoedingen ter compensatie van de overdracht van hun auteursrechten en worden met naam en toenaam op de werken vermeld.

De door de uitgeverij aan de zaakvoerders en werknemers toegekende vergoedingen voor werkzaamheden eigen aan een uitgeverij kunnen niet in aanmerking komen voor het taxatieregime van artikel 17, §1, 5°, WIB 92.

6.1.3 VOORDEEL VAN ALLE AARD WAGEN

In de aan de DVB voorgelegde profiling wenst de aanvrager te vernemen of er voor verkopers van wagens geen herziening van de berekening van het voordeel van alle aard wagen kan worden bekomen.

De aanvrager in kwestie is een garage waar de werknemers rondrijden met dienst –en demowagens om deze te promoten en voor te stellen aan het publiek. Deze wagens zijn ook belangrijk voor de verkoop van tweedehands-wagens. De desbetreffende werknemers kunnen de dienst –en demowagens niet vrij samenstellen aangezien deze wagens zo compleet mogelijk worden uitgerust om een zo optimaal mogelijke herverkoopwaarde te garanderen.

Vandaag de dag worden deze dienst –en demowagens niet ingezet als dienstwagens omwille van hun hoog CO² gehalte wat resulteert in een hoog belastbaar voordeel van alle aard in hoofde van de werknemers. Om dit te vermijden voorziet de garage in dienstwagens met een lager CO² gehalte maar dit brengt uiteraard extra kosten met zich mee.

Om het wagenpark optimaal te benutten, wenst de garage de demowagens alsnog in te zetten als dienstwagens. Vandaar de wens van de aanvrager om rekening te houden met hun specifieke economische activiteit bij de berekening van het voordeel van alle aard in hoofde van de werknemers.

Aanvrager verwees naar een aantal beroepscategorieën waarin de wet reeds voorziet in een uitzondering, denk aan de vertegenwoordigers van de voedingssector die uitgesloten zijn van de 69% aftrekbeperking inzake restaurantkosten.

De wet voorziet vooralsnog niet in een uitzondering van de berekening van het voordeel alle aard wagen voor bepaalde beroepscategorieën. De DVB is echter niet gemachtigd om uitzonderingen op de wet toe te staan of de bestaande regelgeving aan te passen. De DVB levert namelijk voorafgaande beslissingen af waarin vermeld wordt hoe de bestaande wetgeving dient te worden toegepast in welbepaalde specifieke situaties.

6.1.4 AANDELENOPTIES

Een aanvrager heeft in 2006 aandelenopties toegekend aan werknemers met een uitoefenperiode van 10 jaar. De aandelenopties werden aanvaard binnen de 60 dagen en belast overeenkomstig de bepalingen van de wet van 26 maart 1999.

Het is de intentie van de aanvrager om – in het kader van een mogelijke overname van het bedrijf – de uitoefenperiode met één jaar te verlengen, tot in 2017. De verlenging van het plan heeft volgens de aanvrager tot doel de werknemers van de aanvrager te motiveren om in dienst te blijven bij de overnemer.

De aanvrager verzoekt de DVB te willen bevestigen dat de voorgestelde wijziging van het plan geen nieuwe toekenning van aandelenopties vormt in de zin van artikel 41, 4° van de wet van 26 maart 1999.

De DVB is van oordeel, overeenkomstig de parlementaire werkzaamheden van de voormelde wet, dat wanneer de oorspronkelijk bepaalde voorwaarden van de uitoefening van aandelenopties worden gewijzigd na de datum van toekenning van de opties, dit als een toekenning van nieuwe opties dient te worden aangemerkt.

Op basis van een administratieve tolerantie kunnen bepaalde wijzigingen aan de uitoefenvoorwaarden worden geacht geen toekenning van nieuwe opties uit te maken, onder meer:

1. De wijzigingen hebben niet tot gevolg dat de uitoefenperiode in de omschreven gevallen de normaal voorziene uitoefenperiode overtreft;
2. Het oorspronkelijk vastgesteld belastbaar voordeel uit de toekenning van de opties zou niet groter zijn geweest indien de uitoefenvoorwaarden reeds van in het begin zouden zijn vastgesteld in de zin van de voorgenomen wijzigingen.

Op basis van deze uitgangspunten werden in het verleden reeds enkele uitzonderingen toegestaan door de DVB op het voormeld principe dat een wijziging van de uitoefenvoorwaarden na toekenning leidt tot het ontstaan van een nieuwe toekenning zoals gedefinieerd in artikel 41, 4° van de wet van 26 maart 1999. In de bestaande precedents heeft men er zich steeds van verzekerd dat de aandelenopties in geen geval uitoefenbaar zullen zijn na hun oorspronkelijke vervaldatum en eveneens dat het oorspronkelijk belastbaar voordeel uit de toekenning van de aandelenopties niet groter zou zijn geweest indien de uitoefenvoorwaarden reeds van in het begin zouden zijn vastgesteld in de zin van de voorgestelde wijziging.

Vermits in casu de administratieve tolerantie niet van toepassing is, kan het verzoek van de aanvrager niet worden bevestigd.

6.1.5 GESPLITSTE AANKOOP – VRUCHTGEBRUIK

De verrichting betreft de gesplitste aankoop van een onroerend goed, waarbij de vennootschap het recht van vruchtgebruik aankoopt voor een periode van 15 jaar en de zaakvoerders de blote eigendom.

Het betreft een bedrijfspand dat de vennootschap mettertijd in het kader van haar ondernemingsactiviteiten zal betrekken en dat in afwachting kan worden verhuurd.

De aanvrager kan nog geen uitsluitsel geven over het feit of eventuele aanpassings- of verbeteringswerken aan het pand zullen dienen uitgevoerd te worden.

Wat de motivering voor de duurtijd van het vruchtgebruik betreft, stelt de aanvrager dat dit voor de vennootschap de goedkoopste oplossing betreft. Het is evenwel niet de bedoeling dat de vennootschap haar activiteiten na 15 jaar zou staken.

De aanvrager stelt dat de door de DVB voorgestelde berekeningsmethode om het vruchtgebruik te waarderen omwille van verschillende redenen niet kan bijgetreden worden.

De door de aanvrager aangehaalde argumenten kunnen echter niet overtuigen. Indien men de waardering van het vruchtgebruik met de door de aanvrager voorgestelde methode op 20 jaar zou berekenen, benadert men reeds de waarde van de volle eigendom van het onroerend goed.

De aangepaste methodiek voor de berekening van de waarde van het vruchtgebruik zoals door de DVB voorgesteld, strekt er toe een uitkomst te bieden voor onrealistische waarderingen ingevolge het hanteren van te lage actualisatievoeten waardoor het vruchtgebruik de waarde van de volle eigendom benadert of overstijgt.

6.1.6 SOCIAAL VOORDEEL

Een vennootschap (X) wenst de bevestiging te krijgen dat het toekennen van een éénmalige premie ter waarde van 500 EUR aan alle actieve werknemers ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van de activiteit van de vennootschap op de locatie waar zij is gesitueerd en het 5-jarig bestaan van de vennootschap X als dusdanig, kan beschouwd worden als een vrijgesteld sociaal voordeel overeenkomstig artikel 38, §1, eerste lid, 11°, c) WIB 92.

De werknemers van de vennootschap X ontvingen echter reeds enkele jaren geleden een gelijkaardige premie wegens het 50-jarig bestaan in België van de vennootschap Y. In deze vennootschap was de activiteit van X voorheen ondergebracht, voordat de activiteit 5 jaar geleden werd afgesplitst naar X en de betrokken werknemers werden overgenomen door X met toepassing van cao 32 bis.

De DVB is van oordeel dat het hier niet gaat om een éénmalige premie in hoofde van de werknemers aangezien zij reeds een premie hebben genoten wegens de 50-jarige aanwezigheid van vennootschap Y op de betrokken locatie. Het 50-jarig bestaan van de activiteit heeft overigens weinig betrekking op de vennootschap X zelf.

Het 5-jarig bestaan van de vennootschap X is op zich ook te kort om te kunnen spreken van een uitzonderlijke gebeurtenis die de toekenning van zulke premie kan rechtvaardigen conform de bepalingen van artikel 38, §1, eerste lid, 11° WIB 92, zodat de premie niet als een vrijgesteld sociaal voordeel kan worden beschouwd.

6.1.7 BEROEPSKOSTEN

Casus 1: Tussenkost in een chirurgische ingreep

Een managementvennootschap die instaat voor het beheer van de loopbaan van een artiest wil de kosten voor een esthetische chirurgische ingreep ten laste nemen voor deze laatste.

Vermits het een chirurgische ingreep tot loutere verfraaiing betreft welke als uitgave van persoonlijke aard moet worden gekwalificeerd, geeft de tenlasteneming door de managementvennootschap van deze uitgave van persoonlijke aard aanleiding tot de belasting van een voordeel van alle aard in hoofde van de artiest.

Casus 2: Backservice premie

De vraag wordt gesteld of de storting door een BVBA van een belangrijke backservice premie in het kader van een individuele pensioentoezegging (IPT) ten voordele van de zaakvoerder, inmiddels reeds 65 jaar, een aftrekbare beroepskost zou vormen voor de vennootschap.

Het verzekeringscontract werd aangegaan bij een verzekeringsmaatschappij op 31.12.2012 en loopt af op 31.12.2017. Voor afloop van het contract wenst de vennootschap nog een backservice premie te betalen, erop gelet dat de zaakvoerder gedurende zijn beroepsmatige loopbaan onvoldoende pensioen zou hebben opgebouwd en een bijkomende zekerheid wenst te verkrijgen door de opbouw van dit extra pensioen.

De 80%-regel zou worden gerespecteerd. De verzekeraar zou hier desgewenst een attest van kunnen bezorgen.

Om aftrekbaar te zijn als beroepskost dienen bijdragen echter niet alleen te voldoen aan de bepalingen van artikel 59 WIB 92 (de 80% - regel), maar ook aan de algemene aftrekbaarheidsvoorwaarden van artikel 49 WIB 92. De premies dienen te worden betaald door de vennootschap om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden.

Het lijkt moeilijk te verdedigen indien zo kort voor de pensionering en enkele maanden voor de afloop van het IPT contract een belangrijke extra toezegging (backservice) wordt gedaan, dat dit in hoofde van de vennootschap zal leiden tot het verwerven of behouden van beroepsinkomsten.

6.1.8 INBRENG ALGEMEENHEID VAN GOEDEREN

Stopzetting éénmanszaak - Inbreng algemeenheid van goederen - Schenking aandelen aan kinderen (met lijfrente-last) - Uitkoop niet-actieve kinderen

Situatieschets

Mevrouw X baat sinds meer dan 30 jaar een eigen exploitatie uit in de vorm van een eenmanszaak en kocht in die periode het onroerend goed dienstig voor deze exploitatie (in privé-eigendom).

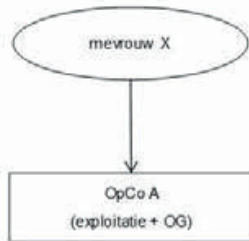
Mevrouw X wenst haar eenmanszaak stop te zetten. Eén van haar 3 kinderen zal de exploitatie verderzetten (en heeft reeds een eigen managementvennootschap opgericht); de 2 andere kinderen zullen niet betrokken zijn bij de exploitatie.

In het licht van de bedrijfsopvolging houdt zij volgende doelstellingen voor ogen: (i) gelijkberechtiging van de 3 kinderen; (ii) financiële haalbaarheid van de overname van de exploitatie door kind 1 en (iii) eigen behoud van de levensstandaard en financiële zekerheid. Om dit te realiseren worden navolgende verrichtingen voorgesteld.

Organogram na stap 1 (inbreng van een algemeenheid van goederen)

Door mevrouw X zal de volledige exploitatie, inclusief het onroerend goed (schuldenvrij) worden ingebracht in het kapitaal van de nieuw opgerichte operationele vennootschap, tegen uitreiking van aandelen.

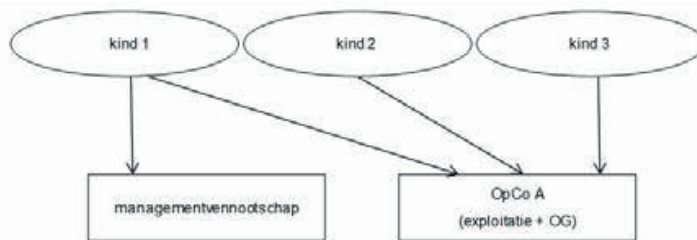
Mevrouw X wenst dat dit gekwalificeerd wordt als een belastingvrije inbreng van een algemeenheid van goederen op het vlak van de inkomstenbelastingen, registratierechten en btw (met boekhoudkundige en fiscale continuïteit).



Organogram na stap 2 (schenking aandelen aan de 3 kinderen met lijfrentelast)

Na de inbreng zal mevrouw X de in ruil verkregen aandelen onmiddellijk aan haar 3 kinderen schenken (ieder één derde), met de last (i) tot uitkering van een lijfrente aan de moeder en (ii) tot verkoop van de geschonken aandelen aan de managementvennootschap van kind 1, tegen een vooraf afgesproken prijs.

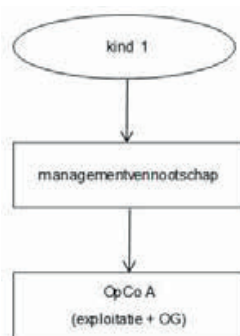
Mevrouw X wenst dat ten gevolge hiervan in haar hoofde geen (belastbaar) inkomen wordt gerealiseerd (geen realisatie van een meerwaarde en de lijfrente vormt geen roerend, pensioen- of ander beroepsinkomen).



Organogram na stap 3 en 4 (overdracht geschonken aandelen aan overnameholding)

In functie van de financiële haalbaarheid zal kind 1 via de eigen managementvennootschap de aandelen van kind 2 en kind 3 (gespreid in de tijd) overnemen, en haar deel inbrengen.

Hierbij wordt de vraag gesteld of de overdracht (verkoop en inbreng) van aandelen kadert binnen het normaal beheer van een privévermogen, en los staat van iedere beroepsactiviteit (van de kinderen).



Standpunt DVB

Indien mevrouw X nalaat om af te rekenen op de stopzettingsmeerwaarden, zullen de aandelen van de operationele vennootschap niet kwalificeren als privé-aandelen maar als beroepsaandelen (met tijdelijke vrijstelling). De gelijktijdige schenking (tegen lijfrentelast) vormt wel degelijk een vervreemding met belastbaarheid van de meerwaarden

tot gevolg. In casu is er geen tijdspanne van (gehele) voortzetting van de activiteit, waardoor de inbrengverrichting van een algemeenheid van goederen als kunstmatig wordt aangemerkt en erop duidt dat er hoofdzakelijk fiscale motieven aan de basis liggen bij de keuze van de voorgenomen verrichtingen. De volledige constructie is er immers op gericht om het belasten van stopzettingen meerwaarden te ontlopen.

6.1.9 DIVERSE INKOMSTEN – MEERWAARDE OP VERKOOP VIRTUELE MUNTEN

De vraag werd gesteld of de meerwaarde die zal worden gerealiseerd op de verkoop van virtuele munten (o.a. Bit-coins) belastbaar zal zijn als diverse inkomsten op grond van art. 90, 1° WIB 92.

In de periode 2014-2016 werden regelmatig virtuele munten aangekocht. In 2017 zouden deze virtuele munten met een aanzienlijke meerwaarde verkocht worden.

Het Hof van Cassatie definieert speculatie als volgt: "het inkopen van goederen met het risico er verlies op te lijden, maar met de verwachting, door ze weer te verkopen, er winst op te maken dankzij stijging van de marktwaarde".

Het is niet noodzakelijk dat de wederverkoop kort op de aankoop volgt.

De rechtspraak legt de nadruk op het risicovol handelen in de hoop een voordeel te bekomen.

Samengevat gaat het bij speculatie om twee voorwaarden:

- De belastingplichtige moet op het ogenblik van de aankoop een belangrijk risico nemen; en
- De intentie om belangrijke winsten te realiseren moet duidelijk aanwezig zijn op datzelfde ogenblik.

De verrichtingen in casu zijn speculatief. Aan bovenvermelde voorwaarden is voldaan:

- In casu was er op het ogenblik van de aankoop van de virtuele munten een risico er verlies op te lijden. De NBB, FSM, EBA hebben in persberichten, veelvuldig overgenomen door de nationale pers, het publiek gewaarschuwd voor het risico verbonden aan virtuele munten. Een centraal controle-orgaan en aldus elk prudentieel toezicht ontbreken. Tevens geldt de bescherming door de overheid tot 100.000 € niet voor virtueel geld. Het gebrek aan controle op het handelsplatform houdt een belangrijk risico in.
- In casu was er reeds op het moment van de aankoop de anticipatie op de snelle waardeverhoging binnen korte termijn. Er is opzettelijk gekocht met de verwachting om na korte of langere termijn met winst te kunnen verkopen ten gevolge van de stijging van de marktwaarde.

De uitzondering voorzien in art. 90, 1° WIB 92, dat inkomsten behaald uit het normaal beheer van een privé-vermogen niet belastbaar zijn, betreft een uitzondering op de algemene regel.

De voorgelegde verrichtingen kunnen niet als normaal beheer van een privé-vermogen worden beschouwd. De toetsing met het beheer door een bonus pater familias kan niet worden doorstaan voor de voorgelegde dossiers gezien de hoogte van de geïnvesteerde bedragen, de frequentie van de aankopen, en het risico inherent aan de virtuele munten en de platforms waarop deze verhandeld worden.

De meerwaarde op de verkoop van virtuele munten wordt als diverse inkomsten aangemerkt op grond van art. 90, 1° WIB 92 gezien het speculatief karakter.

6.1.10 DIVERS INKOMEN – KWALIFICATIE

In de aan de DVB voorgelegde prefiling wenst aanvrager te vernemen hoe de ontvangen inkomsten naar aanleiding van de verkoop van boeken in de aangifte personenbelasting moet worden opgenomen, als beroepsmatig inkomen of als een divers inkomen, zijnde inkomsten uit toevallige of occasionele prestaties, verrichtingen, speculaties of diensten.

De aanvrager in kwestie is een gepensioneerd koppel, beide voorheen werkzaam als leerkracht. Zij wensen nu een studieboek uit te brengen in het middelbaar onderwijs en dit werk vervolgens aanbieden aan scholen. De aanvragers gaan dit boek in eigen beheer uitbrengen aangezien de uitgeverijen niet geïnteresseerd zijn wegens onvoldoende commercieel.

Het gaat om een project van in totaal 4 boeken. Voornoemd koppel is momenteel bezig met het eerste boek, bedoeld voor studiejaar 1. Volgend jaar zullen ze hierop een vervolg schrijven voor studiejaar 2, enzovoort.

Het gepensioneerd koppel heeft enkele jaren geleden reeds 2 à 3 boeken geschreven. Voor deze boeken hebben zij wel via een uitgeverij gewerkt.

Onder winstgevende bezigheid wordt verstaan, wanneer ze door een natuurlijk persoon wordt uitgeoefend, een geheel van verrichtingen die voldoende talrijk zijn en onderling verbonden zijn om een gewone en voortgezette bezigheid uit te maken en die, vallend buiten de grenzen van het normale beheer van een privé-vermogen, een beroepskarakter hebben.

Om te beoordelen of winstgevende verrichtingen een beroepskarakter hebben, mag rekening worden gehouden met het geheel van de verrichtingen wanneer deze zich over verscheidene jaren uitstrekken.

Of een verrichting een winstgevende bezigheid is, moet aan de hand van feiten worden uitgemaakt. Als feitelijke gegevens die op het uitoefenen van een winstgevende bezigheid met beroepskarakter kunnen wijzen, komen, het aantal, de onderlinge verbondenheid, de aard en de snelle opeenvolging van de gedane verrichtingen in aanmerking, net als de belangrijkheid ervan, de organisatie die ze impliceren, de omstandigheid dat ertoe is overgegaan met behulp van ontleende gelden en in samenwerking tussen twee of meer personen en het feit dat een nevenactiviteit nauw verband houdt met de hoofdactiviteit of in het verlengde van de beroepsactiviteit ligt.

Aangezien de aanvragers in het verleden reeds 2 à 3 boeken hebben geschreven via een uitgeverij, zij van plan zijn om de komende 4 jaren nog 4 studieboeken te schrijven, zij in het verleden beide als leerkracht werkzaam waren en zij de boeken willen aanbieden aan scholen, is de DVB van oordeel dat de ontvangen inkomsten dienen te worden beschouwd als een beroepsmatig inkomen (baten) en niet als een divers inkomen (winsten of baten uit toevallige of occasionele prestaties, verrichtingen, speculaties of diensten).

6.1.11 MEERWAARDE OP AANDELEN – NORMAAL BEHEER VAN PRIVÉVERMOGEN

Casus 1: Inbreng in een holding – Abnormaal beheer van het privévermogen

De aanvrager heeft verschillende deelnemingen in vennootschappen naar Belgisch en Frans recht. De bedoelde verrichting betreft de inbreng door de aanvrager van twee van diens deelnemingen, A (90%) en B (52%) in zijn Belgische hoofdholding.

Op die manier doet de aanvrager geen inbreng in de hoofdholding van al zijn deelnemingen in de groep, wat in tegenspraak is met de motivering door de aanvrager, namelijk rationalisering en centralisatie.

Overwegende dat de inbreng van de vennootschappen A en B in de holding ertoe leidt dat de holdingvennootschap de enige begunstigde van latere dividenduitkeringen wordt, strekt de bedoelde verrichting ertoe de balansstoestand van de holding te verbeteren door een opstroom van dividenden vanuit de ingebrachte vennootschappen ter aanzuivering van de schuldenlast ten aanzien van dezelfde ingebrachte vennootschappen, met als doel de financiering van de andere dochtervennootschappen van de holding, waaronder de Belgische vastgoedvennootschap bvba Z die bijna uitsluitend in het bezit is van de woning van de aanvrager.

De aanzienlijke liquiditeiten van de ingebrachte vennootschappen zullen worden uitgekeerd aan de verkrijgende holding ter aanzuivering van haar schulden, die grotendeels zijn ontstaan door de bouw van de privéwoning van de aanvrager binnen een andere dochtervennootschap van de holding.

De DVB oordeelt dat dit geen normaal beheer van het privévermogen betreft.

Casus 2: Inbreng onder opschortende voorwaarde

De aanvrager heeft in 2016, onder opschortende voorwaarde van het bekomen van een gunstige ruling, de aandelen van zijn operationele vennootschappen ingebracht in een holding die met dit doel werd opgericht. Hij is van mening dat de opschortende voorwaarde terugwerkt tot de dag van de inbreng (in 2016).

Niettegenstaande in burgerlijke zaken de opschortende voorwaarde terugwerkt tot op de dag waarop de overeenkomst is aangegaan, is de DVB van oordeel dat dit niet geldt in fiscale zaken. Het annualiteitsbeginsel inzake belastingen, bepaald in artikel 360 WIB 92, verzet zich tegen de terugwerkende werking van artikel 1179 van het Burgerlijk Wetboek.

Deze zienswijze wordt ondersteund door de meerderheid van de rechtsleer en rechtspraak. Er kan o.a. verwezen worden naar arrest C – 399/99 van het HvJ-EU waarin het Hof heeft gesteld dat « zaken die onder opschortende voorwaarde worden ingebracht, pas inbrengen in de zin van artikel 4, lid 1, sub c) van richtlijn 69/335 (betreffende kapitaalrechten) vormen nadat aan deze voorwaarde is voldaan. »

Ofschoon in 2017 een gunstige ruling kan afgeleverd worden met betrekking tot de toepassing van de artikelen 90, 1° en 9° WIB 92, zal het gestort kapitaal bepaald worden volgens het nieuwe artikel 184 WIB 92, van toepassing sinds 1 januari 2017.

Casus 3: Verkoop van aandelen

De heer X bezit alle aandelen van vennootschap A. Vennootschap A is een holdingvennootschap die participaties bezit in exploitatievennootschappen. De kinderen van de heer A bezitten de aandelen van de holdingvennootschap B.

De heer X heeft een leeftijd bereikt waarop hij zijn aandelen in vennootschap A wenst over te dragen naar de volgende generatie. De heer X wenst de aandelen van vennootschap A te verkopen aan vennootschap B.

Vennootschap A heeft een grote vordering op vennootschap B, de kopende vennootschap. De overeenkomst werd zeer recent verlengd en het bedrag werd verhoogd. Voor vennootschap A gaat het om overtollige liquiditeiten die uitgeleend worden aan de kopende holding, vennootschap B. Deze middelen worden door vennootschap B niet geïnvesteerd maar blijven beschikbaar op de bank.

Deze vordering wordt integraal verrekend in de verkoopprijs die hierdoor aanzienlijk stijgt. De door vennootschap A aan vennootschap B uitgeleende middelen zullen aangewend worden om een deel van de verkoopprijs te betalen en stromen zo door naar de heer X.

Gelet op het feit dat vennootschap A aanzienlijke liquiditeiten uitgeleend heeft aan vennootschap B waardoor de prijs van de aandelen aanzienlijk verhoogd en de uitgekeerde liquiditeiten door vennootschap B niet geïnvesteerd worden maar aangewend zullen worden ter betaling van een deel van de prijs dient deze lening beschouwd te worden als een lening toegestaan door vennootschap A aan vennootschap B om (een groot deel) van de aankoopprijs te betalen aan de heer X.

Dergelijke transactie is fiscaal geïnspireerd. Een voorafgaande terugbetaling van de lening gevolgd door een dividenduitkering van de overtollige middelen is dan ook aangewezen.

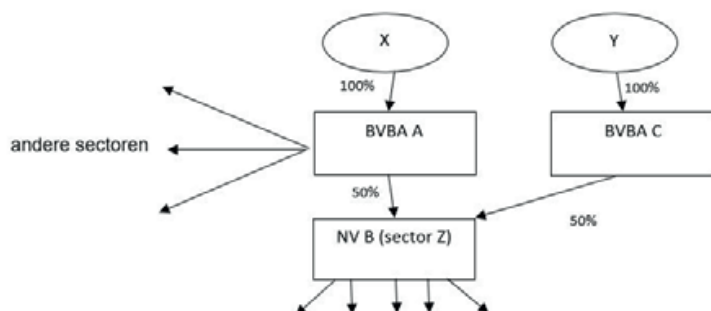
Rekening houdend met bovenstaande elementen komen we tot de conclusie dat de heer X door de verkoop van de aandelen vennootschap A indirect middelen zal verkrijgen uit vennootschap A. Bijgevolg kan de vordering die vennootschap A heeft op vennootschap B worden aanschouwd als “overtollige liquiditeiten” die voorafgaand aan de verkoop dienen te worden uitgekeerd.

6.1.12 HERSTRUCTURERINGEN – SPLITSING

Situatieschets

De BVBA A is een holdingvennootschap met deelnemingen in diverse vennootschappen die in twee groepen kunnen worden verdeeld, met name vennootschappen met activiteiten in sector Z (met als hoofdbestanddeel een 50%-participatie in de NV B) en vennootschappen met andere activiteiten (“andere sectoren”). De aandelen van de BVBA A zijn in bezit van de heer X. De mede-aandeelhouder van de NV B is de BVBA C, de holdingvennootschap van de heer Y.

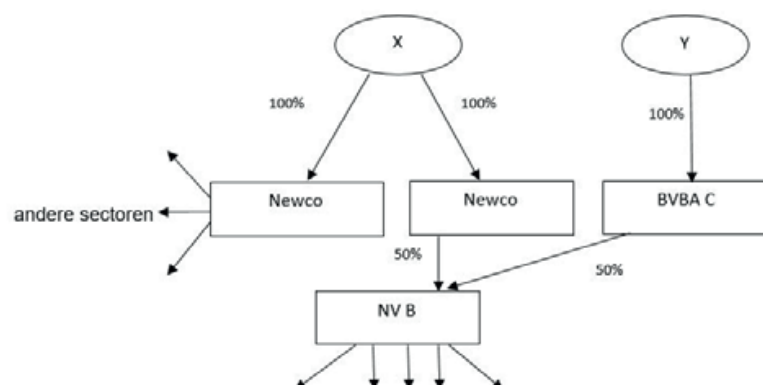
Organogram voor de verrichting



Voorgelegde verrichting

Omdat de heer Y zich recent uit het dagelijks beleid van de NV B heeft teruggetrokken, is op middellange termijn een reorganisatie van de groep rond de NV B aan de orde. Om in de toekomst een maximale bewegingsvrijheid te hebben bij eventuele onderhandelingen met de BVBA C en/of derde investeerders, wordt overwogen de BVBA A te splitsen waarbij de NV B en de andere deelnemingen m.b.t. sector Z worden ondergebracht in Newco-sector Z, terwijl de niet met sector Z gerelateerde deelnemingen in Newco-andere sectoren zouden worden ondergebracht.

Organogram na de verrichting



Standpunt DVB

Hoewel door de aanvrager werd verklaard dat op heden geen concrete plannen bestaan om de aandelen van Newco-sector Z te vervreemden, merkt de DVB op dat de feitelijke omstandigheden erop wijzen dat de geplande verrichting er toch vooral op gericht is de groep rond de NV B verkoopbaar te maken.

De BVBA A is immers een holdingvennootschap die op zich reeds over een maximale bewegingsvrijheid beschikt bij eventuele onderhandelingen met derden in het kader van de reorganisatie van de groep rond de NV B. Het volstaat dat zij haar deelnemingen die betrekking hebben op sector Z verkoopt of gedeeltelijk verkoopt indien zij uit de groep wil stappen of derden wil laten intreden. Hiervoor is geen splitsing nodig. Enkel zal dan de verkoopprijs van eventuele aandelenoverdrachten in de BVBA A terecht komen. Indien de BVBA A wordt gesplitst in 2 Newco's, zal de opbrengst van een eventuele verkoop van de groep rond de NV B belastingvrij bij de heer X terechtkomen. De DVB was van mening dat geen zakelijke overwegingen, doch eerder fiscale motieven aan de basis lagen van de voorgelegde verrichting.

6.1.13 TRANSFER PRICING

Situatieschets

Na de partiële splitsing waarbij de Belgische vennootschap X zijn productieactiviteiten heeft getransfereerd naar een nieuw opgerichte Belgische entiteit Y wenst de aanvrager o.m. zekerheid dat de alignering van het operationeel model en de toekomstige verrekenprijsmethode, als gevolg waarvan X voor de buitenlandse vennootschap Z zal fungeren als een 'limited risk distributor' en Y voor Z als 'contract manufacturer' zal werken, als marktconform zullen worden gekwalificeerd op grond van artikelen 26, 79, 185, §2 a en 207 WIB 92. X zou recht hebben op een gegarandeerde OM, terwijl Y vergoed zou worden door Z op basis de cost plus methode.

Voorgelegde verrichting(en)

Er werd vastgesteld dat X enerzijds nog diensten zou verstrekken aan Y zoals financiën, logistiek, HR, IT en anderzijds nog een gebouw ter beschikking zou stellen waarvoor huur zou worden aangerekend.

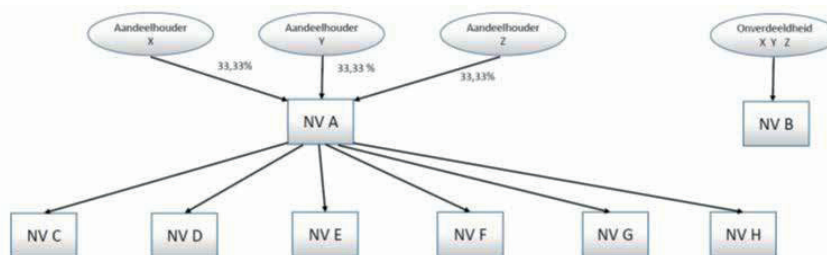
Volgens de aanvrager dienden de kosten die Y draagt als gevolg van de raamovereenkomst met X beschouwd te worden als kosten die worden doorgerekend aan Z zonder mark-up.

Standpunt DVB

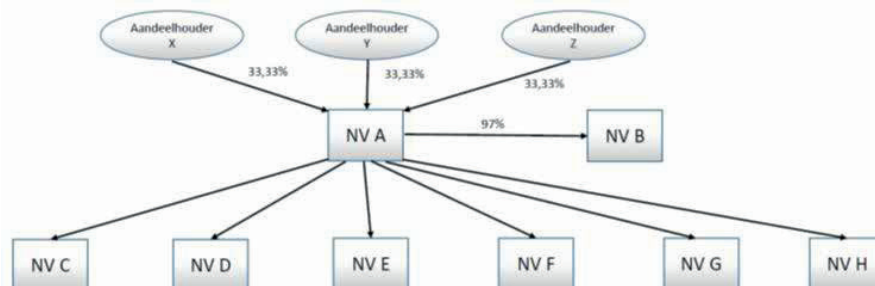
Y diende volgens het oordeel van de DVB een mark up te berekenen op de grondstoffen en op haar operationele kosten inclusief de facturatie van X. De door X aangerekende kosten dienden te worden beschouwd als werkingskosten van Y en konden bijgevolg niet als voorschotkosten worden aangemerkt.

6.1.14 CONTROLEWIJZIGING

Situatie vóór de verrichting



Situatie na de verrichting



De aanvraag betreft een wijziging van controle in het kader van een familiale herstructurering.

De voorbije jaren zijn de activiteiten en bijgevolg de resultaten van NV B steeds verder achteruit gegaan. Uiteindelijk werd de winkel uitverkocht. Er was geen personeel meer werkzaam.

Na het overlijden van de vader werden zijn activiteiten overgenomen door de 3 kinderen.

De kinderen wensten de huidige locatie van NV B te doen heropleven. Daarnaast wilden ze de activiteiten van de vennootschap onderbrengen in hun reeds bestaande familiale vennootschapsstructuur waarin de kinderen nauw samenwerken.

De naam van NV B wordt gewijzigd.

De controlewijziging beantwoordt niet aan rechtmatige financiële of economische behoeften, maar is fiscaal geïnspireerd. De verrichting is erop gericht de fiscaal overdraagbare verliezen van een lege vennootschap zonder activiteit aan te wenden door het kunstmatig afleiden van belastbare winsten van nieuwe activiteiten naar een verlieslatende vennootschap. Derhalve is de DVB van mening dat overeenkomstig artikel 207, derde lid WIB 92 de fiscaal overdraagbare verliezen van NV A niet aftrekbaar zijn van de winst van het tijdperk waarin de zelfstandige activiteit werd ingebracht, noch van de winst van enig later belastbaar tijdperk.

6.1.15 DUBBELBELASTINGVERDRAGEN

Casus 1: Dubbelbelastingverdrag met Verenigde Staten

Belco houdt een participatie aan in een US-vennootschap met rechtsvorm van een LLC, die op haar beurt een participatie heeft in een vennootschap in een derde land (Opco). De LLC is in de Verenigde Staten transparant belast ("disregarded entity"), zodat Belco aldaar in beginsel in de belasting der niet-inwoners belastingplichtig is.

Aanvrager wil op basis van artikel 22.1.B van het dubbelbelastingverdrag tussen België en de Verenigde Staten, in België vrijstelling bekomen voor de dividenden betaald door de LLC.

Op grond van voormeld artikel 22.1.B. stelt België de inkomsten vrij die door artikel 18 WIB 1992 worden aangemerkt als dividenden en die een inwoner van België, natuurlijke persoon of vennootschap, behaalt in zijn hoedanigheid van vennoot van een entiteit, die overeenkomstig de Amerikaanse wetgeving is opgericht, en die niet als dusdanig (dat wil zeggen als een "corporation") belast is in de Verenigde Staten, en op voorwaarde dat de inkomsten in de Verenigde Staten belast zijn in hoofde van de inwoner van België naar verhouding van zijn aandeel in de inkomsten van de entiteit (dat wil zeggen overeenkomstig het stelsel van de fiscale transparantie). Volgens de aanvrager is het inkomen in de Verenigde Staten vrijgesteld, dus belast.

Bedoeld zijn de dividenden die worden toegekend door hybride entiteiten die opgericht zijn overeenkomstig de in de Verenigde Staten van kracht zijnde wetgeving, en die door de Verenigde Staten behandeld worden als fiscaal transparante entiteiten en door België als vennootschappen die als dusdanig aan de belasting onderworpen zijn.

Op basis van een analyse van de fiscale wetgeving van de Verenigde Staten, meent de DVB dat het inkomen in de Verenigde Staten niet is vrijgesteld, maar gewoon buiten het toepassingsgebied van de (lokale) belasting der niet-inwoners valt. Bijgevolg kan niet worden aangenomen dat de inkomsten in de Verenigde Staten belast zijn in hoofde van een inwoner van België.

Casus 2: Dubbelbelastingverdrag met India

Belco doet beroep op diensten van een onderneming binnen het concern gevestigd in India. Deze diensten zijn in beginsel gevat door het toepassingsgebied van artikel 228, §3, WIB 92 ("catch all"), vermits artikel 12 van het dubbelbelastingverdrag met India ook heffingsbevoegdheid geeft aan België voor "vergoedingen voor technische bijstand" verschuldigd aan Indische inwoners. In casu kunnen de diensten aanzien worden als vergoedingen voor technische bijstand.

Punt 1 van het Protocol bij het dubbelbelastingverdrag met India bevat een bepaling van meest begunstigde natie, volgens dewelke: Indien India in een Overeenkomst of een Verdrag, die zijn gesloten tussen India en een derde Staat die lid is van de OESO, en die in werking treden na 1 januari 1990, met betrekking tot de belasting van vergoedingen voor technische bijstand een lager tarief zou toepassen of de werkingssfeer meer zou beperken dan het tarief of de werkingssfeer die in verband met voormelde bestanddelen van het inkomen in de Overeenkomst met België zijn vastgelegd, zal hetzelfde tarief of dezelfde werkingssfeer die in verband met voormelde bestanddelen van het inkomen in die Overeenkomst of dat Verdrag zijn vastgelegd, eveneens van toepassing zijn.

De aanvrager verwijst concreet naar het Protocol bij het Verdrag tussen India en Finland, dat voorziet in een afwijkende regeling voor de bepaling van de bronstaat (volgens dat Protocol de staat waar de diensten zijn gepresteerd). Deze regeling is volgens de DVB niet te behandelen als een gunstiger bepaling inzake "het tarief of de werkingssfeer". Enkel een gunstiger bepaling inzake "het tarief of de werkingssfeer" kan het recht openen om de voormelde bepaling van meest begunstigde natie in te roepen.

6.2 BTW

Casus 1: Terbeschikkingstelling van appartementen voor kortverblijf met bijkomende diensten – onroerende verhuur vrijgesteld in artikel 44, §3, 2° van het Btw-Wetboek.

Een vennootschap X biedt via haar platform de mogelijkheid aan eigenaars van volledig bemeubelde en ingerichte appartementen, om deze voor kortere perioden ter beschikking te stellen van toeristen, zakenmensen enz..., in het bijzonder voor niet residentiële doeleinden.

Een bezettingsgraad van de appartementen wordt door X niet gegarandeerd. Bovendien blijft de eigenaar over de mogelijkheid beschikken om het appartement zelf voor korte termijn te verhuren.

Dienstverlener X komt niet tussen in de verhuur, maar levert aan de gebruiker van het appartement – op diens verzoek- wel bijkomende diensten, zoals bijkomende schoonmaakbeurten, enz..

Enkel voor reservaties die verlopen via het platform, verbindt X zich opzichtens de appartementseigenaar ertoe in te staan voor de afgifte van de sleutel en de eindschoonmaak.

In hoofde van de verhuurder ontbreekt het oogmerk om op duurzame wijze een economische activiteit uit te oefenen, andere dan het louter passief ter beschikkingstellen van zijn onroerend goed. Om voormelde redenen oordeelt de DVB dat de tussen de appartementseigenaar en gebruiker tot stand gekomen ter beschikkingstelling van het onroerend goed als een vrijgestelde onroerende verhuur als beoogd in artikel 44, §3, 2° van het Btw-Wetboek aangemerkt moet worden.

Casus 2: Verlaagd btw-tarief 6%

Voor een woning gelegen in het Waalse Gewest heeft de aanvrager een project van omvormings- en uitbreidingswerken voorgelegd ter beoordeling. De voorgenomen omvormingswerken dienden onderworpen te worden aan het verlaagd btw-tarief van 6% beoogd door de rubrieken XXXI en XXXVIII van tabel A van de bijlage bij het Btw-KB nr. 20. Tijdens de uitvoering van de werken heeft de ongewilde instorting van een gedeelte van de oude structuur de aanvrager ertoe genoodzaakt om zijn projecten in heroverweging te nemen en om een aanvraag in te dienen tot een sloopvergunning van het bestaande huis en tot een heropbouwvergunning voor een huis dat gedeeltelijk steunt op de funderingen van het oude. De aanvrager wenst de bevestiging te verkrijgen dat deze werken van afbraak en wederopbouw kunnen worden gefactureerd met toepassing van het verlaagd btw-tarief van 6% beoogd door één van voornoemde rubrieken. De motivering van de aanvrager is in essentie gebaseerd op de feitelijke vaststelling dat de afbraak te wijten is aan omstandigheden buiten zijn wil (geval van overmacht).

Afgezien van de vraag of deze plotselinge en onverwachtse gebeurtenis daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, kan de toepassing van het tarief van 6% beoogd door voornoemde rubrieken XXXI en XXXVIII, door de DVB niet worden bevestigd. Het voorgenomen project bestaat immers niet langer in de omvorming van een bestaand gebouw omdat de uitgevoerde werken niet op betekenisvolle wijze steunen op oude dragende muren en, meer in het algemeen, op de wezenlijke elementen van de structuur van het bestaande gebouw (enkel de kelders en bepaalde funderingen zijn bewaard gebleven) en bovendien omdat de totale oppervlakte van het oude gedeelte dat blijft bestaan na de uitvoering van de werken, verwaarloosbaar is in verhouding tot de totale oppervlakte van de woning na de uitvoering van de werken.

De aanvrager kan overigens evenmin aanspraak maken op de toepassing van het verlaagd btw-tarief van 6% overeenkomstig rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij Btw-KB nr. 20, die in het bijzonder betrekking heeft op de afbraak van een oude woning en de ermee gepaard gaande wederopbouw van een nieuwe woning, omdat de woning die het voorwerp uitmaakt van zijn project, niet ligt op het grondgebied van één van de steden waarvoor dit tarief van 6% kan worden genoten.

Casus 3: Lease- en leasebackverrichtingen - Misbruik in de zin van artikel 1, § 10 van het Btw-Wetboek

Een openbare instelling overweegt de vestiging van een recht van erfpacht op een schoolgebouw ten gunste van een tweede openbare instelling waarmee ze verbonden is. De vestiging van dat recht van erfpacht zou overeenkomstig rubriek XL van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 tegen een btw-tarief van 6% plaatsvinden. De tweede openbare instelling, begunstigde van het recht van erfpacht, zal het schoolgebouw nadien ter beschikking stellen van de eerste openbare instelling via een huurovereenkomst die van de btw is vrijgesteld krachtens artikel 44, §3, 2° van het Btw-Wetboek. Volgens de informatie die werd bezorgd, komt de totale prijs van het recht van erfpacht in de buurt van het totaal van de overeenkomstig de huurovereenkomst te betalen huurgelden. Het overheersende belang van deze "lease- en leasebackverrichting" is om de differentiële btw (15%) terug te vorderen die is ontstaan tussen de btw tegen het tarief van 21% die ten tijde van de bouw van het schoolgebouw werd betaald en die door de eerste openbare instelling volledig zou worden teruggevorderd bij het vestigen van het recht van erfpacht met toepassing van de btw, en de btw tegen het tarief van 6% die door de tweede openbare instelling op het recht van erfpacht zou moeten betaald worden overeenkomstig de nieuwe rubriek XL van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 tot vaststelling van de tarieven en die in hoofde van de tweede openbare instelling niet aftrekbaar zou zijn omdat het schoolgebouw via een van btw vrijgestelde onroerende verhuur opnieuw ter beschikking van de eerste openbare instelling wordt gesteld.

Voor zover de verrichting slechts weinig financiële impact heeft voor de twee betrokken openbare instellingen, die verrichting bestaat tussen nauw verbonden partijen die door dezelfde personen gecontroleerd worden, de verrichting niet tegen marktvoorwaarden plaatsvindt en de aanvrager niet in staat was om deze verrichting te verantwoorden met geldige economische motieven, was de DVB van oordeel dat de "lease- en leasebackverrichting" tussen die twee openbare instellingen het verkrijgen van een belastingvoordeel (de vermindering van het btw-tarief) tot hoofddoel had en dus als misbruik moest gekwalificeerd worden overeenkomstig artikel 1, §10 van het Btw-Wetboek.

6.3 REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

Casus 1: Afstand erfpachtrechten ten gunste van tréfoncier

De aanvrager, een vennootschap die eigenaar is van een kantoorgebouw in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest (via twee dochtervennootschappen; X voor het erfpacht en Y voor de tréfonds), wenst dit gebouw te verbouwen tot een appartementsgebouw. Het doel is om deze appartementen kavel per kavel aan derde partijen in volle eigendom te verkopen en dit onder het regime van registratierechten.

Een belangrijke vraag in het dossier was welke registratierechten (en op welke basis) er precies van toepassing zullen zijn rekening houdend met het feit dat het momenteel nog gescheiden erfpachtrecht enerzijds en de tréfonds anderzijds zal herenigd worden in handen van één partij én er ondertussen verbouwingswerken (worden of) zullen zijn uitgevoerd.

Voorafgaand aan het vraagstuk onder randnummer 2 heeft het college zich echter gebogen over de manier waarop de aanvrager in 2015 het onroerend goed in haar portefeuille heeft verworven. Op dat ogenblik heeft zij enerzijds via dochtervennootschap X de aandelen verworven van de vennootschap waarin het erfpacht zat en anderzijds via dochtervennootschap Y de tréfonds aangekocht (met betaling van registratierechten ad 12,5%). De aanvrager heeft op deze wijze een bestaande erfpachtconstructie (° 2006, rulling 600.384) in stand gehouden en dit op basis van een rechtshandeling na 1 juni 2012. Het college is van oordeel dat er enkel geen sprake is van misbruik zolang de creatie (en of de instandhouding) van de splitsale maar dateert van vóór 1 juni 2012 en de wedsamenstelling van na 1 juni 2012. Aan deze voorwaarde werd in casu niet voldaan en zodoende oordeelde het college dat er sprake was van misbruik. De aanvrager ging niet in op het voorstel van het college om de erfpachter afstand te laten doen van zijn rechten ten gunste van de tréfoncier en dit vóór de aanvang van de werken.

Casus 2: Gedeeltelijke afkoop van een levensverzekeringscontract - Rechtsmisbruik

Geplande verrichting

De heer X en mevrouw Y zijn gehuwd onder het stelsel van de gemeenschap van aanwinsten.

Tijdens het huwelijk hebben zij een levensverzekeringsovereenkomst onderschreven die op de volgende wijze ge-structureerd is:

- Verzekeringnemers: De heer X en mevrouw Y
- Verzekerd hoofd: de heer X
- Begunstigden: de kinderen van de heer X en mevrouw Y

De algemene voorwaarden van die overeenkomst bepalen dat bij overlijden van een van de verzekeringnemers de handelingsbekwame overlevende alleen houder wordt van de rechten en verplichtingen van die overeenkomst.

Aangezien mevrouw Y is overleden, is de heer X de enige houder van de overeenkomst geworden.

Hij wil van de DVB de bevestiging krijgen dat in geval van totale of gedeeltelijke afkoop van het contract hij geen bijkomende aangifte bij de aangifte voor de successierechten van zijn echtgenote, mevrouw Y, zal moeten doen en dat die afkopen niet als misbruik zullen worden aangemerkt in de zin van artikel 106, §2 van het Wetboek successierechten.

Om aan te tonen dat het niet om rechtsmisbruik gaat, geeft de aanvrager drie argumenten:

- Wanneer hij vernam dat zijn echtgenote zou overlijden, heeft hij overwogen om het contract te beëindigen om vooruit te lopen op zijn verhuis ten einde dichter te kunnen gaan wonen bij het enige, van zijn beide kinderen, dat in België woont. Bij gebrek aan tijd heeft hij echter dit contract tijdens het leven van zijn echtgenote niet kunnen ontbinden.
- Hij ligt niet aan de basis van de overdracht van de rechten en plichten van het contract in zijn hoofde en hij ondergaat alleen maar de gevolgen van het overlijden van zijn echtgenote.
- Ten slotte moet hij, sinds het overlijden van zijn echtgenote, het hoofd bieden aan tal van uitgaven en moet hij zijn leven reorganiseren (een woning aankopen en verhuizen). Om dat te doen zag hij zich verplicht om de overeenkomst af te kopen.

Door de belegging van een deel van zijn geldmiddelen in onroerend goed, voert de aanvrager bovendien aan dat die bedragen tot aan zijn dood tot zijn vermogen zullen blijven behoren en verbindt hij zich ertoe om geen schenkingen te doen.

Standpunt van de DVB

De DVB is van oordeel dat men zich niet moet beperken tot de vraag of de afkopen voor belastingheffing vatbaar zijn of dat ze een fiscaal misbruik zijn, maar dat men zich daarentegen moet afvragen of het geheel van de uitgevoerde en in overweging genomen verrichtingen een fiscaal misbruik vormen.

Er moet worden opgemerkt dat de aanvrager samen met zijn echtgenote alle liquide gemeenschappelijke vermogensbestanddelen (bankrekeningen en effectenrekeningen) heeft overgedragen in een levensverzekeringsovereenkomst, één jaar voor het overlijden van mevrouw, met als gevolg dat alleen de aanvrager verzekeringnemer en verzekerde van de overeenkomst is geworden zonder betaling van de successierechten (aangezien artikel 8 van het Wetboek successierechten niet kon worden toegepast bij het overlijden van de eerste echtgenoot).

De bedoeling van de aanvrager om nadien het contract geheel of gedeeltelijk af te kopen, heeft tot gevolg dat de toepassing van artikel 8 van het Wetboek successierechten bij zijn overlijden onmogelijk wordt.

De DVB is van oordeel dat de motieven van de aanvrager dus niet afdoende zijn om het fiscaal misbruik tegen te gaan.

Zijn huidige behoeften aan liquide middelen zijn slechts het gevolg van de verrichtingen die werden uitgevoerd om de toepassing van artikel 8 van het Wetboek successierechten te ontwijken bij het overlijden van zijn echtgenote.

Bijgevolg is de DVB van mening dat er sprake is van fiscaal misbruik en dat artikel 106, §2 van het Wetboek successierechten van toepassing is het geheel van verrichtingen.

Dit standpunt is bovendien in overeenstemming met verschillende beslissingen die reeds werden genomen in dit soort dossiers, waarin er systematisch een warning werd opgenomen om de afkoop van de rechten door de verkrijger van de rechten te vermijden, op straffe van de toepassing van artikel 106, §2 van het Wetboek successierechten.

7. OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING

2013.053, 2013.072, 2014.584, 2014.636, 2015.468, 2015.562, 2015.729, 2016.144, 2016.262, 2016.310, 2016.343, 2016.428, 2016.471, 2016.552, 2016.574, 2016.597, 2016.632, 2016.679, 2016.681, 2016.718, 2016.739, 2016.771, 2016.819, 2016.864, 2016.868, 2016.869, 2016.878, 2016.879, 2017.119, 2017.143, 2017.179, 2017.196, 2017.233, 2017.265, 2017.309, 2017.375, 2017.389, 2017.396, 2017.416, 2017.570, 2017.620, 2017.629, 2017.674, 2017.697

Om de volgende redenen werd aan de bovenvermelde aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing verzaakt:

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

8. STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

8.1. INLEIDING

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

8.2. VOORSTELLING VOLGENS AANTAL

Tabel : Aantal ingediende en behandelde aanvragen en prefiling - Overzicht

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

8.3. VOORSTEL VOLGENS AARD VAN DE BESLISSINGEN

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

AANVRAAG										
Jaar	AARD VAN DE BESLISSING									
	GUNSTIG		VERZAKING		ONONTVANKEIJK		ONGUNSTIG		GEMENGD	
	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%
2017	956	95,4%	44	4,4%	0	0,0%	1	0,1%	1	0,1%

Tabel 2 : Aard van de afsluitingen bij prefiling - Overzicht

PREFILING							
JAAR	AARD VAN DE AFSLUITING						TOTAAL
	AANVRAGEN		ZONDER GEVOLG		AVENANT		
	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	
2017	850	49.4%	807	46.9%	64	3.7%	1721

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

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

Tabel 3: Gedetailleerde verdeling – Jaar 2017

	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Aftrek voor risicokapitaal	0	1	0	1
Auteursrechten	96	73	200	103
Beroepskosten	22	18	91	83
Bezoldigingen (1)	41	51	74	72
BNI	10	13	32	26
BTW	83	76	265	224
DBI	8	9	14	9
Herstructureringen	110	120	243	210
Meerwaarden op aandelen	51	70	64	106
Kaaimantaks	5	3	16	24
Kosten eigen aan de werkgever	262	237	365	289
Kwijtschelding schuld	8	6	12	13
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	48	43	112	68
PB	25	13	122	102
Registratie	21	26	53	51
Roerende inkomsten	92	80	104	91
RPB	14	9	18	20
Stock Options	20	21	37	21
Tax Shelter	5	9	9	11
Tonnagetaks	3	3	3	4
Ven.B	30	34	81	72
Verrekenprijzen	73	68	100	85
Vruchtgebruik	9	9	18	25
Andere	7	10	7	11
TOTAAL	1043	1002	2040	1721

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

Tabel 4: Gedetailleerde verdeling beslissingen per hoedanigheid aanvrager – Jaar 2017 (1) Volgens artikel 15 W. Venn

	AANVRAGEN			
	GO (1)	P	KMO (1)	RPB (2)
Aftrek voor risicokapitaal	1			
Auteursrechten		64	9	
Beroepskosten	4	12	2	
Bezoldigingen	28	9	4	10
BNI	10	1	2	
BTW	6	3	51	16
DBI	6		3	
Herstructurerings	51		69	
Meerwaarden op aandelen		66	4	
Kaaimantaks		3		
Kosten eigen aan de werkgever	135		75	27
Kwijtschelding schuld	5		1	
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	30		13	
PB		13		
Registratie	4	10	10	2
Roerende inkomsten	37	5	34	4
RPB				9
Stock Options	17	1	3	
Tax Shelter	2		7	
Tonnagetaks	1		2	
Ven.B	20		14	
Verrekenprijzen	63		5	
Vruchtgebruik			9	
Andere	3	1	3	3
Totaal	423	188	320	71
% hoedanigheid aanvrager	42,22%	18,76%	31,94%	7,08%

(2) Vzw, openbare besturen ...

8.4. BESLISSINGSTERMIJN

Tabel : Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen - Overzicht

JAAR	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
KALENDERDAGEN	83	81	68	71	67	68	64	67	65	67

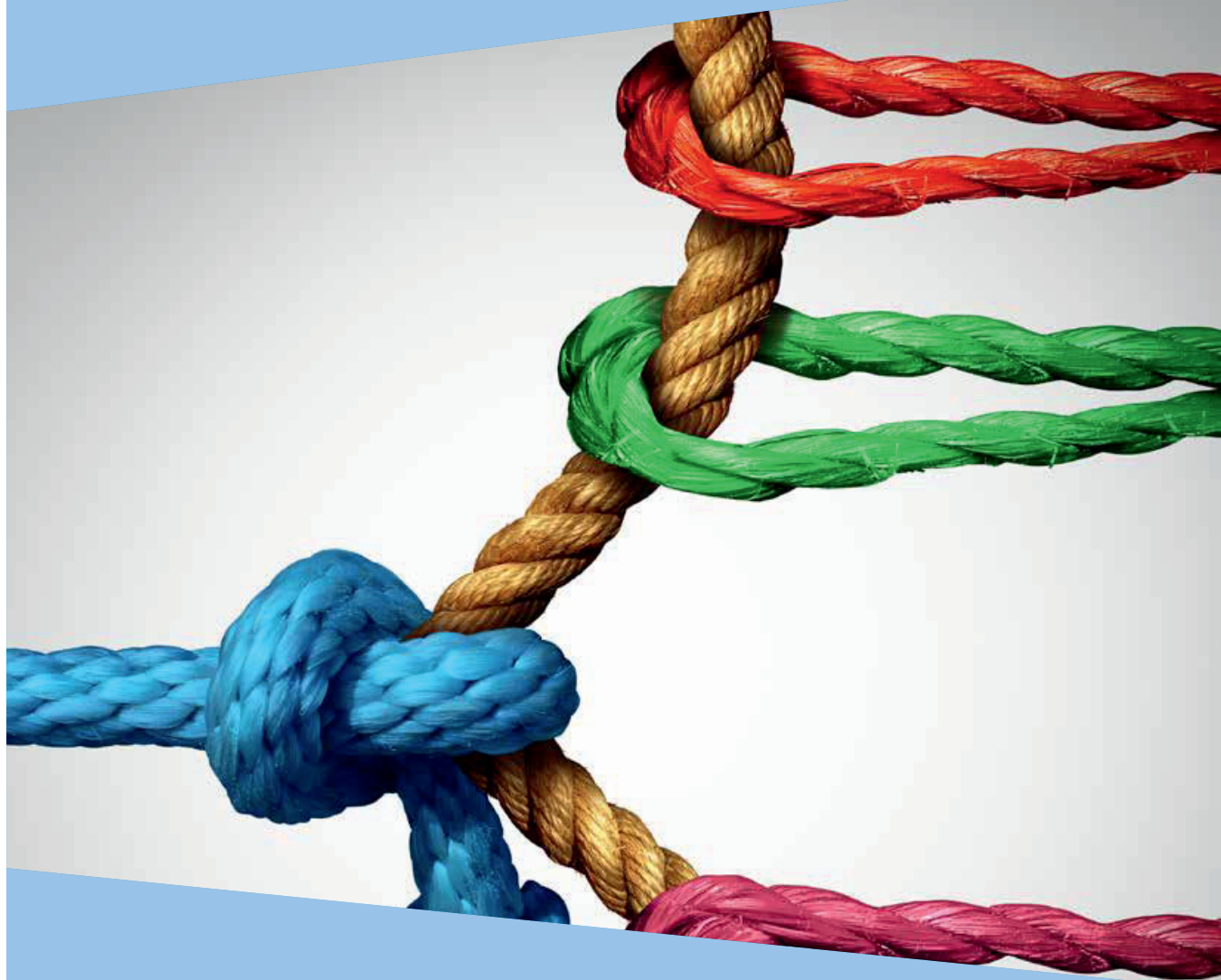
8.5. OVERZICHT UITWISSELING RULINGS IN 2017

In het kader van DAC 3 werden in 2017 488 voorafgaande beslissingen uitgewisseld. Het betreft zowel oude rulings (afgeleverd tussen 01/01/2012 en 31/12/2016) als nieuwe rulings afgeleverd in 2017.

In het kader van BEPS actie 5 vonden er in 2017 794 uitwisselingen plaats, die betrekking hebben op 181 unieke rulings.

DEEL 2

STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES



1. WETGEVEND KADER EBAQUATER

- Wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 29.07.2016).
- KB van 9 augustus 2016 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van de artikelen 7 en 13 van de wet van 21 juli 2016 tot invoering van een permanent systeem inzake fiscale en sociale regularisatie (BS 18.08.2016).
- Wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën (BS 20.12.2016, 3de editie).
- Samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie en gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (BS 18.07.2017).
- Samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18.07.2017).
- Decreet van 1 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en het Waalse Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot uitvoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot invoering van de maatregelen betreffende de overdracht van de eigendom van een onroerend goed van een vennootschap naar een vennoot, afstand van het vruchtgebruik op een onroerend goed gevolgd of voorafgegaan door een schenking, de clausules voor de toekenning van het gezamenlijk gemeenschappelijk vermogen of clausules van ongelijke verdeling van dat gemeenschappelijk vermogen zonder overlevingsvoorwaarde, beter bekend als de "sterfhuisclausule" en de herziening van het bedrag van de geldboetes (BS 10.07.2017).
- Decreet van 16 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18.07.2017).
- Wet van 30 juni 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 18.07.2017).
- Ordonnantie van 13 juli 2017 houdende instemming met het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen, tot invoering van een fiscaal regularisatiesysteem beperkt in de tijd en tot invoering van maatregelen tot bestrijding van misbruik en fiscale fraude (BS 18.07.2017).
- Koninklijk besluit van 18 juli 2017 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken bedoeld in de artikelen 6, § 1 en 7, tweede lid van het samenwerkingsakkoord van 9 mei 2017 tussen de Federale Overheid en het Vlaamse Gewest met betrekking tot de regularisatie van niet uitsplitsbare bedragen (BS 31.07.2017).
- Koninklijk besluit van 21 juli 2017 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 1, 4°, 5° en 6° van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (BS 31.07.2017).

2. STATISTISCHE GEGEVENS EBAQUATER

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

Toestand	IN	OUT	IN	OUT	
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)	Berekende heffing	
31/12/2016	341	59	177.745.377,33	33.458.990,00	13.641.528,73
31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90	149.388.977,40

Tabel 2: Aard van de bedragen van de behandelde aangiften LUIK 1 – Heffingen op de behandelde aangiften – Situatie op 31.12.2017

EBAQuater – 549 behandelde aangiften in 2016 en 2017		
	Bedragen (in EUR)	
	Aangegeven bedragen (in EUR)	Heffingen (in EUR)
Beroepsinkomsten	7.501.812,78	5.279.767,17
Roerende inkomsten	31.568.423,50	13.553.374,02
Onroerende inkomsten	1.942.454,46	496.368,80
Diverse inkomsten	845.257,69	629.833,90
Vennootschapswinsten	8.559.398,05	5.419.816,81
Sommen	23.501,00	5144,80
BTW	1.110.919,35	233.293,05
Fiscaal verjaarde kapitalen	337.980.171,60	123.569.220,90
Sociale bijdragen	1.295.640,48	202.157,98
TOTAAL	390.827.578,90	149.388.977,43

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

Toestand	IN	OUT	IN	OUT	
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)	Berekende heffing	
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19	1.296.351,53

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

Toestand	IN	OUT	IN	OUT	
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)	Berekende heffing	
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30	4.758.167,13

(a) Luik 1 = Federale belastingen

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

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

**Meer informatie:**

FOD Financiën

Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken

Wetstraat 24 - 1000 Brussel

▪ Tel.: +32 (0)257 938 00

▪ E-mail: dvbsda@minfin.fed.be

▪ www.fin.belgium.beWWW.FIN.BELGIUM.BE
FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

.be



Service Public
Fédéral
FINANCES

WWW.FIN.BELGIUM.BE



SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES EN MATIÈRE FISCALE

RAPPORT ANNUEL 2017



WWW.FIN.BELGIUM.BE

SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES

.be

CONTENU

PARTIE I : DÉCISIONS ANTICIPÉES	5
1 INTRODUCTION	6
2 HISTORIQUE	7
2.1 Commission des accords fiscaux préalables	7
2.1.1 Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, § 1, 1er alinéa, CIR 92)	7
2.1.2 Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession	7
2.2 Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)	7
2.3 Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution)	8
3 SYSTEME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES	10
3.1 Définition	10
3.2 Délai d'introduction et de décision	10
3.3 Cas exclus	11
3.4 Matières exclues	11
3.5 Durée de la décision anticipée	12
4 DESCRIPTION FONCTIONNELLE	13
4.1 Service compétent	13
4.2 Pouvoir de décision	13
4.3 Traitement des demandes	13
4.3.1 Généralités	13
4.3.2 Système de "prefiling meetings"	14
4.3.3 Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale	14
4.3.4 Organigramme du SDA	15
4.3.5 Collaborateurs	15
4.3.6 Publication des décisions	15
4.3.7 Avenants	16
5 DÉCISIONS PRÉSENTANT UN INTERÊT PARTICULIER	17
5.1 Contributions directes	17
5.1.1 Droits d'auteur	17
5.1.2 Frais propres à l'employeur	17
5.1.3 Plan de warrants	17
5.1.4 Avantage social	18
5.1.5 Revenu divers	19
5.1.6 Tax shelter	20
5.1.7 Déduction RDT	21
5.1.8 Etablissement stable	21
5.2 TVA	23
5.3 Droits d'enregistrement et droits de succession	24
6 OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES	27
6.1 Contributions directes	27
6.1.1 Taxe Caïman	27
6.1.2 Droits d'auteur	29
6.1.3 Avantage de toute nature véhicule	32

6.1.4 Options sur actions	32
6.1.5 Achat scindé – Usufruit	33
6.1.6 Avantage social	33
6.1.7 Frais professionnels	34
6.1.8 Apport de l'universalité des biens	34
6.1.9 Revenus divers – Plus-value sur la vente de monnaies virtuelles	36
6.1.10 Revenus divers – Qualification	36
6.1.11 Plus-value sur actions – Gestion normale d'un patrimoine privé	37
6.1.12 Restructurations – Scission	38
6.1.13 Transfer pricing	40
6.1.14 Changement de contrôle	40
6.1.15 Conventions préventives de la double imposition	41
6.2 TVA	42
6.3 Droits d'enregistrement et droits de succession	43
7 APERÇU DES RAISONS DE LA RÉNONCIATION	46
8 STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES	47
8.1 Introduction	47
8.2 Présentation quantitative	47
8.3 Présentation par nature des décisions	48
8.4 Délai de décision	50
8.5 Aperçu des échanges de rulings 2017	50
PARTIE II : STATISTIQUES RELATIVES AUX RÉGULARISATIONS	51
1 CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU Quater	52
2 STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU Quater	53

PARTIE 1

DÉCISIONS ANTICIPÉES



1. INTRODUCTION

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

2. HISTORIQUE

2.1 COMMISSION DES ACCORDS FISCAUX PRÉALABLES

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

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

2.1.1 ACCORDS RELATIFS AUX CONTRIBUTIONS DIRECTES (ARTICLE 345, § 1, 1ER ALINÉA, CIR 92)

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

2.1.2 ACCORDS RELATIFS AUX DROITS D'ENREGISTREMENT ET DE SUCCESSION

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

2.2 SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES (APPLICATION AR 3.5.1999)

L'AR du 3.5.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale offrait la possibilité d'obtenir, dans des délais déterminés, une décision anticipée portant sur les matières expressément visées à l'article 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; article 345, CIR 92).

Le Service des décisions anticipées avait donc une triple mission :

- l'examen des demandes de décision anticipée au sens de l'article 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'article 345, CIR 92 ;
- l'examen des demandes qui étaient relatives à l'agrément ou au renouvellement de l'agrément en tant que centre de coordination au sens de l'AR n° 187 du 30.12.1982 concernant la création de centres de coordination.

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

Enfin, le Service devait rédiger les rapports suivants :

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

2.3 SYSTÈME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES (APPLICATION DE LA LOI DU 24.12.2002 ET DE SES ARRÊTÉS D'EXÉCUTION)

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

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

- la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 31.12.2002, 2e édition) – ci-après nommée: « la Loi » ;
- l'AR du 9.1.2003 fixant la date d'entrée en vigueur des articles 20 à 28 de la Loi (MB 15.1.2003, 2e édition) ;
- l'AR du 17.1.2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la Loi (matières exclues) (MB 31.1.2003, 3e édition) ;
- l'AR du 30.1.2003 pris en exécution de l'article 26 de la Loi (organisation des décisions anticipées) (MB 12.2.2003) ;
- l'AM du 15.5.2003 relatif aux fonctionnaires chargés de se prononcer sur les demandes de décisions anticipées en matière fiscale (MB 19.6.2003).

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

- la Commission des accords fiscaux préalables, instaurée par l'AR du 4.4.1995 relatif à la Commission des accords fiscaux préalables ;
- le Service des décisions anticipées, institué par l'article 2 de l'AR du 3.5.1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 19.6.2003).

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

L'AM du 07.09.2004 (MB du 23.09.2004 – 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 (Luc BATSELIER, Véronique TAI, Luc VAN BRANTEGHEM et José VILAIN).

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

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

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

L'AR du 16.04.2015 (MB 17.06.2015) désignant le nouveau Collège (Steven VANDEN BERGHE, Luc SALIEN, Guido GIROULLE, Véronique TAI, Serge RIGA et Matthieu BATAILLE).

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

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

L'AR du 02.07.2017 désignant Véronique TAI, Serge RIGA et Matthieu BATAILLE comme membres du Collège à partir du 1 juillet 2017 (MB 06.07.2017).

3. SYSTÈME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES

3.1 DÉFINITION

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

3.2 DÉLAI D'INTRODUCTION ET DE DÉCISION

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3 CAS EXCLUS

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

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

L'AR du 17.01.2003 (Moniteur belge du 31.01.2003 – 3ème édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'article 22, 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 ;
5. les dispositions ou usages organisant une concertation ou une consultation d'autres autorités et pour lesquelles le Ministre des Finances ou les services de l'administration fiscale ne sont pas habilités à se prononcer isolément ou unilatéralement ;
6. les dispositions qui organisent les sanctions, amendes, accroissements et majorations d'impôt ;
7. les bases forfaitaires de taxation. »

3.5 DURÉE DE LA DÉCISION ANTICIPÉE

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

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

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

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

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

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

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

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

4. DESCRIPTION FONCTIONNELLE

4.1 SERVICE COMPÉTENT

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

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

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

Tél. 0257 938 00

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

site web : www.ruling.be

Une demande peut également être introduite par e-mail.

4.2 POUVOIR DE DÉCISION

Sur la base de l'article 23, 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 la moitié des membres du Collège est présente.

4.3 TRAITEMENT DES DEMANDES

4.3.1 GÉNÉRALITÉS

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

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

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

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

4.3.2 SYSTÈME DE “PREFILING MEETINGS”

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

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

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

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

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

Le SDA souhaite attirer l'attention sur le fait que les prefilings ou les demandes qui ne sont pas précédées d'un pre-filing, concernant des opérations qui produisent des effets fiscaux dans une déclaration à l'impôt des sociétés devant être introduite fin septembre au plus tard, doivent parvenir fin avril au plus tard au SDA de sorte qu'une décision puisse encore être délivrée avant la date limite d'introduction de la déclaration à l'impôt des sociétés.

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

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

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

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

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

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

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

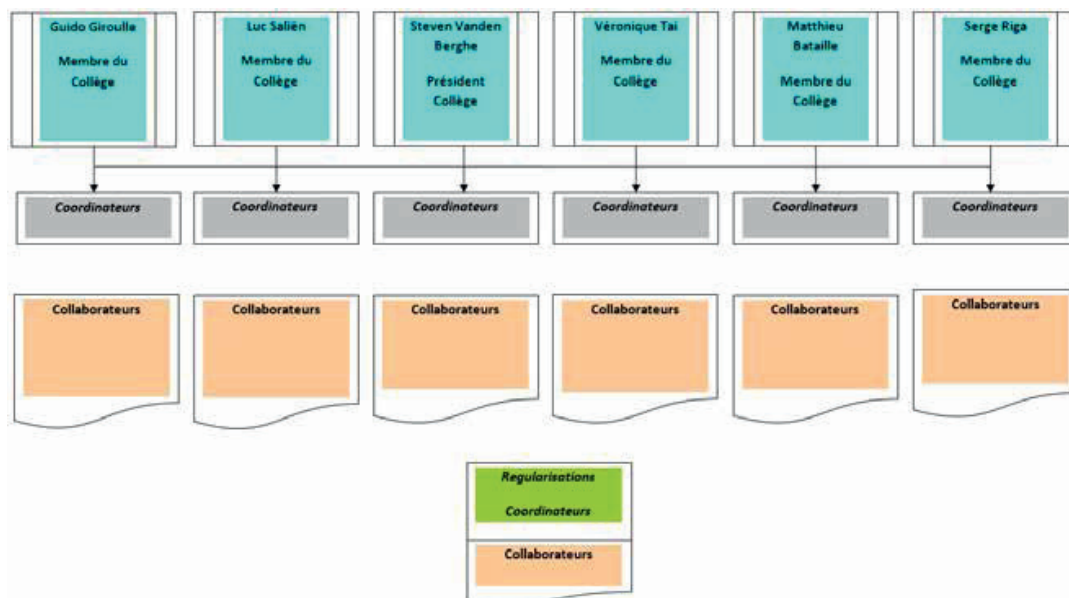
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

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

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

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

4.3.4 ORGANIGRAMME DU SDA



4.3.5 COLLABORATEURS

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

L'effectif du SDA (membres du Collège non inclus) se composait comme suit au 31.12.2017 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	48	Contributions directes	33
TVA	4	TVA	2
Documentation patrimoniale	4	Documentation patrimoniale	2
Douanes et accises	0	Douanes et accises	2
Niveau C	7	Niveau C	5
Total :	63	Total :	42

4.3.6 PUBLICATION DES DÉCISIONS

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

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

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

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

4.3.7 AVENANTS

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

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

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

5. DÉCISIONS PRÉSENTANT UN INTÉRÊT PARTICULIER

5.1 CONTRIBUTIONS DIRECTES

5.1.1 DROITS D'AUTEUR

Droits d'auteur (DA 2016.552)

La demande vise à obtenir la confirmation que les indemnités que la SA X payera à ses employés actuels et futurs et employés indépendants pour la cession des droits d'auteur sur les œuvres qu'ils ont créées, peuvent être considérées comme un revenu mobilier au sens de l'article 17, §1er, 5° CIR92.

La SA X apporte son assistance à sa clientèle lors de la réalisation d'idées novatrices, plus précisément l'outsourcing de R&D pour l'innovation de produit et de procédé.

Vu que la SA X est impliquée dans la phase de recherche préalable sur l'innovation de produit et de procédé, il s'avère que les indemnités que la SA X perçoit de sa clientèle ont plutôt trait à des informations techniques et prototypes qu'à des œuvres protégées par le droit d'auteur qui seraient créées pendant ce processus.

Par conséquent, les indemnités que la SA X payera à ses employés actuels et futurs et employés indépendants pour la cession des droits d'auteur sur les œuvres qu'ils ont créées, ne peuvent pas être considérées comme un revenu mobilier au sens de l'article 17, §1er, 5° CIR92 dans leur chef.

5.1.2 FRAIS PROPRES À L'EMPLOYEUR

Frais propres à l'employeur – Dirigeant d'entreprise (DA 2016.896)

Suite à la constatation de certains « doubles emplois », le SDA décide que les remboursements forfaitaires de frais par une société professionnelle (management ou autre, unipersonnelle ou autre) à son ou ses gérants, actionnaire(s) unique(s) ou majoritaires, se limiteront à :

- pour les frais de parking inférieurs ou égaux à 10 €, à un montant mensuel de 15 € ;
- pour les frais de car wash, et pour autant qu'il s'agisse d'un véhicule de la société, utilisé principalement à usage professionnel, à un montant mensuel de 15 € ;
- pour les frais de représentation inférieurs ou égaux à 5 €, à un montant mensuel de 20 €.

Le remboursement de frais non visés ci-avant peut toujours être octroyé sur base de pièces justificatives, étant bien entendu que les frais forfaitairement fixés ci-avant ne peuvent faire l'objet d'un quelconque remboursement sur base de pièces justificatives.

5.1.3 PLAN DE WARRANTS

Plan de warrants – Indemnité de licenciement (DA 2016.420/avenant)

Des clarifications sont apportées à la décision quant à la question de savoir si l'octroi de warrants dans les situations visées ci-dessous implique ou non un usage impropre:

Première situation: Un travailleur licencié/démissionnaire doit prêter un préavis et, du fait de son occupation, a encore droit à certains bonus après la notification de son licenciement/démission mais avant la fin effective de son contrat de travail.

Deuxième situation: Dans un système de bonus différé, certains travailleurs peuvent encore avoir droit à un bonus (ou à des warrants qui remplacent ce bonus) après la fin effective de leur contrat de travail. Les travailleurs pensionnés ou prépensionnés appartiennent à cette catégorie.

Troisième situation: Un travailleur licencié, à qui une indemnité légale de licenciement a été payée, peut encore percevoir des warrants dans le cadre du licenciement pour autant que ces warrants soient payés « on top of » l'indemnité légale de licenciement par l'employeur et pas en conversion d'une partie de cette indemnité.

Quatrième situation: le contrat de travail se termine autrement que par le licenciement, à savoir :

- une résiliation de commun accord, (qui, par conséquent, s'opère sans indemnité de dédit) ;
- une pension anticipée qui se fait par résiliation de commun accord ou par démission par l'employé ;
- la fin du contrat pour raison médicale. Le contrat prend fin si l'employé est définitivement incapable de poursuivre la relation de travail.

A la lecture de l'exposé des motifs de la loi du 26 mars 1999 (Chambre des Représentants, DOC 1912/1 – 1998/1999 page 7), l'intention initiale du législateur était de « lier davantage les managers ainsi que les collaborateurs à la croissance future de l'entreprise et de les inciter à y contribuer ». La fidélisation de collaborateurs compétents et motivés était donc clairement recherchée.

Le licenciement ou plus généralement la cessation de toute relation professionnelle met un terme à la motivation ou la fidélisation des employés.

En conséquence, l'octroi de warrants dans les 4 situations visées ci-dessus est susceptible d'être constitutif d'un usage impropre.

Néanmoins, dans les 2 premières situations, le refus d'octroyer des warrants pourrait conduire à une discrimination entre employés licenciés/démissionnaires et les autres employés. En effet, l'octroi des warrants constitue une alternative au paiement d'un bonus auquel tant les employés licenciés/démissionnaires que les autres ont droit à la suite de la réalisation d'objectifs déterminés.

Il peut dès lors être admis que ces 2 situations visées ne constituent pas un usage impropre par la société (employeur) qui octroie les warrants.

Les troisième et quatrième situations constituent par contre un usage impropre par la société (employeur) qui octroie les warrants.

5.1.4 AVANTAGE SOCIAL

Cas 1 : Avantage social exonéré – la fourniture gratuite de noix, d'amandes, de graines et de fruits secs (DA 2017.428)

Le demandeur est une société qui vend des noix, des amandes, des graines et des fruits secs et des mélanges de ces fruits via webshop. Les produits sont proposés à la vente dans un panier cadeau rempli de petits emballages. Les employeurs introduisent une commande. La livraison se fera une fois par mois par un service de courrier. Il faut commander le nombre souhaité de paniers pour que l'employeur puisse mettre à disposition de tous les employés un sachet de 40 grammes de noix ou de mélanges de noix par jour ouvrable.

D'après la circulaire n°Ci.RH.242/618.836 du 06.08.2012, la fourniture gratuite de fruits peut être considérée comme un avantage social exonéré conformément à l'article 38, § 1, alinéa premier, 11°, CIR 92.

Dans la circulaire, il s'agit donc de fruits mis à la disposition des employés pour une consommation immédiate pendant les heures de travail et sur le lieu de travail.

Les fruits offerts gratuitement par l'employeur à ses employés sous quelque forme que ce soit (paniers de fruits, grandes quantités de fruits, etc,...) en vue d'être consommés à la maison en famille, ne sont pas visés par ce régime particulier.

D'après certains conseils en matière de santé, les noix (par exemple les amandes, noix de cajou ou les noix) auraient un effet protecteur contre les maladies cardio-vasculaires. Une poignée (30 à 40 grammes) de noix, graines ou de légumineuses par jour suffirait déjà à bénéficier d'effets positifs sur la santé.

La fourniture de noix, d'amandes, de graines, de fruits secs et les mélanges de ces fruits pour une consommation immédiate durant les heures de travail sur le lieu de travail peut être également considérée comme un avantage social exonéré au sens de la circulaire susmentionnée.

En raison du mode d'emballage en portions individuelles, les produits sont toutefois très faciles à transporter. Cela facilite la consommation de ces produits en cercle familial, ce qui ne relève pas du champ d'application de la circulaire précitée. Un même risque n'est toutefois pas non plus à exclure en cas de mise à disposition de « fruit frais ». L'employeur doit en ce sens également veiller à ce que les règles d'application de la circulaire susmentionnée soient respectées.

Un système consistant en des commandes individualisées (ex. emballages hebdomadaires ou mensuels individuels) par employé, ne relève pas du champ d'application de la circulaire précitée.

Conformément aux dispositions de l'article 38, § 1, alinéa premier, 11°, CIR 92, la fourniture gratuite de noix, d'amandes, de graines et de fruits secs par l'employeur au personnel comme en-cas pendant les heures de travail peut être considérée comme un avantage social exonéré si les conditions reprises dans la circulaire n° Ci. RH.242/618.836 (AGFisc n° 27/2012) du 6 août 2012 sont respectées.

Par dérogation à l'article 53, 14°, CIR 92, les frais supportés par l'employeur peuvent être entièrement déduits à titre de frais professionnels.

Cas 2: Avantage social exonéré – Examen médical (DA 2017.365)

Le SDA a confirmé dans le cas présent que :

- l'octroi une fois tous les trois à cinq ans par la société « X », d'un bilan médical (d'une valeur de 350 EUR) à une partie de son personnel, peut être considéré comme un avantage social au sens de l'article 38, § 1er, alinéa 1er, 11°, b CIR92 ;
- en vertu de l'article 53, 14° CIR92, l'octroi de cet avantage social ne constitue pas des frais professionnels déductibles.

5.1.5 REVENUS DIVERS

Revenus divers – Plus-value sur la vente de Bitcoins – Qualification (DA 2017.852)

Dans le cadre de ses études, un étudiant a développé une application informatique pour l'achat et la vente automatiques de Bitcoins. Grâce à ces opérations d'achat et de vente automatiques, il a réalisé des bénéfices.

Le SDA a décidé que les plus-values que le demandeur réalise sur la vente de Bitcoins au moyen d'une application qu'il a lui-même développée, ne doivent pas être considérées comme des revenus professionnels au sens de l'article 23 du CIR 92, mais vu le caractère spéculatif, sont imposables à titre de revenus divers conformément à l'article 90, 1° du CIR 92.

Le SDA évaluera chaque profil ou demande au cas par cas. Sur la base des profilings et des demandes déjà introduits, le SDA estime cependant que les investissements en monnaies virtuelles possèdent généralement un caractère spéculatif et par conséquent, que les revenus provenant de ces investissements constituent des revenus divers conformément à l'article 90, 1°, du CIR 92 (ou des revenus professionnels lorsque les revenus sont réalisés dans le cadre d'une activité professionnelle).

5.1.6 TAX SHELTER

Tax Shelter (DA 2017.050)

Par rapport aux anciennes décisions Tax Shelter dans le secteur audiovisuel, les principales nouveautés sont :

- La répartition entre les dépenses directement liées et non directement liées à la production, des rémunérations des différentes fonctions de producteur :
 - o Constituent notamment des dépenses directement liées à la production et à l'exploitation de l'œuvre éligible les rémunérations payées au manager de la production, au coordinateur post-production et au producteur exécutif ;
 - o Constituent notamment des dépenses non directement liées à la production et à l'exploitation de l'œuvre éligible les rémunérations payées ou attribuées aux producteurs délégués, co-producteurs, producteurs associés ou autres non visées au article 194ter, §1, 8°, CIR 92 tant qu'elles s'inscrivent dans le plafond des 18% ; et qu'elles correspondent à des prestations effectives.

Il y a lieu de remarquer que la fonction de producteur délégué englobe : « la recherche de sources de financement jusqu'à la finalisation de l'œuvre audiovisuelle et la promotion de celle-ci en vue de sa commercialisation ».

Pour cette raison, le Service des décisions anticipées estime que la commission d'intermédiation qui sera payée à l'intermédiaire éligible est visée à l'article 194ter, §1er, al 1er, 9° dernier alinéa et fait dès lors partie de ces rémunérations plafonnées à 18% des dépenses de production et d'exploitation effectuées en Belgique.

- La loi ne prévoit pas une possibilité de recours systématique au délai de 6 mois (visé à l'art. 194ter, §1, dernier al., CIR92) antérieur à la date de signature de la convention cadre, mais un recours justifié.

Le fait de recourir tardivement à la recherche de fonds ne peut être admis comme justification. Ainsi, dans le cas où des conventions cadres ont été conclues pour couvrir des dépenses belges de postproduction, mais que finalement la postproduction ne se réalise pas en Belgique, il n'est pas possible d'utiliser cette rétroactivité pour valider des dépenses belges antérieures qui auraient été éligibles si les conventions cadres avaient été signées plus tôt.

Les exemples ci-après peuvent être admis en tant que justification :

- o disponibilité du réalisateur et/ou de comédiens-clés de chefs de postes importants – comme le réalisateur, le chef-opérateur, le manager de production ;
 - o saison de tournage nécessaire au respect du scénario ;
 - o disponibilités d'installations techniques – comme des studios de tournage – ou de décors importants.
- Le Service des décisions anticipées estime que le principe de remboursement de l'investisseur, dans le cas d'une œuvre éligible qui ne peut se réaliser pour des raisons non couvertes par une assurance, ne pose pas de problème avec l'article 194ter si le remboursement à l'investisseur se limite au remboursement de la totalité des sommes versées par lui et aux intérêts de retard qui lui seront applicables.

L'investisseur devra comptabiliser l'extourne de l'exonération fiscale obtenue temporairement dès le moment où il sera informé par le producteur ou le producteur délégué qui sera repris dans la convention cadre.

L'investisseur devra également avoir égard aux intérêts de retard prévus à l'article 194ter §7, al5 CIR 92.

5.1.7 DÉDUCTION RDT

RDT – La Sicar Luxembourgeoise (DA 2017.184)

Dans ce dossier, nous retiendrons essentiellement que :

- Le demandeur est une SICAR Luxembourgeoise qui qualifie comme une société d'investissement au sens de l'article 2, § 1er, al. 1, 5°, f, du CIR92 ;
- Les règles de distribution et de ventilation de revenus prévues à l'article 203, §2, al.2 du CIR92 peuvent s'apprécier par classe d'action (en l'espèce une classe d'action, spécifiquement créée pour les besoins de la fiscalité belge, privilégiant la distribution des bénéfices via la distribution de dividendes ordinaires).
- La règle de distribution annuelle d'au moins 90% des revenus recueillis, déduction faite des rémunérations, commissions et frais de l'article 203, §2, al.2 du CIR92 porte sur les revenus réellement perçus à l'exclusion des plus-values latentes.
- Sur la qualification de « bons » ou « mauvais » revenus, le texte actuel de l'article 203, §2, al.2 du CIR92, de par sa référence à l'article 192, §1er du CIR92, a pour conséquence que les sociétés d'investissement sont concernées par le délai de détention d'un an qui figure à l'article 192, §1er du CIR92 dans le cadre de la ventilation à fournir entre « bons » et « mauvais » revenus. Conséquences, selon le SDA :
 - o dans le cadre de la politique de distribution annuelle des revenus, il est entendu que les dividendes recueillis sur des participations détenues depuis moins d'un an constituent des « bons » revenus, mais que les plus-values qui auraient été réalisées sur des actions détenues depuis moins d'un an doivent être considérées comme des « mauvais » revenus ;
 - o dans le cadre d'un rachat ou d'une liquidation, il est entendu que les dividendes recueillis de participations détenues depuis moins d'un an constituent des « bons » revenus, mais que les plus-values qui auraient été réalisées sur des actions détenues depuis moins d'un an doivent être considérées comme des « mauvais » revenus. Toutefois, en cas de rachat, il n'est pas tenu compte de la condition de détention d'un an inscrite à l'article 192, § 1er du CIR92, pour les plus-values latentes dès lors que la décision de demander le rachat des actions relève de la seule volonté de l'investisseur.
- La plus-value que l'investisseur soumis à l'ISoc peut réaliser sur les actions de la SICAR Luxembourgeoise demanderesse en les vendant sur le marché secondaire pourra, sur base de l'article 192, §1er du CIR92, faire l'objet d'une exonération proportionnelle à concurrence des « bons » revenus qu'elle contient. La ventilation qui doit être faite à cette occasion est identique à celle prévue à l'article 203, §2, al.2 du CIR92 pour le rachat d'actions propres par la SICAR.

5.1.8 ETABLISSEMENT STABLE

Cas 1: Centralisation des activités opérationnelles et des activités holding régionale dans une société située à Dubaï par une société résidente (DA 2016.791)

Une participation dans une société du groupe établie à Dubaï est transférée par la société mère étrangère à la société résidente et demanderesse X par un apport en nature à la valeur du marché, et est ensuite immédiatement allouée à un établissement stable à Dubaï sur la base d'une décision formelle du conseil d'administration du demandeur.

Il ressort de la motivation fournie par le demandeur que l'établissement stable dispose de suffisamment de personnel et d'espace de bureaux. De plus, suffisamment de « significant people functions » sont regroupées sur place pour pouvoir diriger les activités opérationnelles dans la région concernée, et pour pouvoir exercer les fonctions d'actionnaires relatives aux participations allouées à l'établissement stable.

Pour autant que les autorités fiscales étrangères estiment que les activités susmentionnées donnent aussi lieu à la naissance d'un établissement stable, l'établissement stable peut aussi être reconnu à des fins fiscales belges.

Selon le demandeur, toutes les fonctions ayant trait à la gestion de la participation sont organisées au niveau de l'établissement stable, de sorte que la participation dans l'entité du groupe peut être considérée comme étant effectivement liée à l'établissement stable, et que les futures distributions de dividendes peuvent être imputées à l'établissement stable étranger de la société X conformément aux articles 7, § 1er et 10, § 6 de la convention préventive de la double imposition.

En ce qui concerne les futures distributions de dividendes, l'article 23, §2, a) de la convention préventive de la double imposition exige que le bénéfice qui est attribué à l'établissement stable soit taxé à l'étranger (sur la base du régime généralement applicable à de tels revenus), afin que ce bénéfice puisse être exonéré au niveau du siège principal belge. En l'occurrence et à cet égard, il n'est pas pertinent que ces bénéfices ne sont pas effectivement taxés à l'étranger, étant donné que l'exonération est explicitement prévue par la législation interne de l'État source. Les bénéfices qui sont réalisés au niveau de l'établissement stable à l'étranger, et qui y sont imputables, sont ainsi taxés à l'étranger au sens de l'art. 23, §2 a) de la convention préventive de la double imposition. Dans ces circonstances, la Belgique doit exonérer ces bénéfices au niveau de la société X.

La transaction concernée entre dans le cadre de l'élargissement du rôle de la société X en tant que quartier général de la zone EMEA. De ce fait, le groupe espère éliminer certaines inefficiences qui ont résulté de la direction des différents pays et régions concernés à partir de la société mère A.

Ainsi, il n'y a pas de dérogation en organisant le quartier principal régional, chargé des opérations à l'étranger, via un établissement stable de la société X. En effet, le groupe Y préfère travailler avec des établissements stables là où cela est possible, et on peut s'attendre à ce que l'utilisation de tels établissements augmentera encore à l'avenir. En ce qui concerne les opérations du groupe à l'étranger, les fonctions holding seront centralisées au niveau de l'établissement stable de la société X, tandis que l'entité du groupe locale se chargera de ses activités opérationnelles. Pour autant que cela soit possible, les différentes entités opérationnelles du groupe à l'étranger seront intégrées dans l'entité du groupe locale ou seront poursuivies via un établissement stable de cette entité du groupe, de sorte que l'entreprise ne doive plus détenir de participation dans d'autres entités. De plus, à terme, les « significatif people functions » nécessaires seront regroupées au niveau de l'établissement stable. Ainsi, le pouvoir décisionnel final relatif aux fonctions d'actionnaires sera détenu par le personnel lié à l'établissement stable. Le siège principal de la société X en Belgique dirigera le management régional pour appliquer la stratégie régionale et globale et pour faire rapport des résultats de toutes les régions combinées à la société mère.

Vu ce qui précède, le Collège du SDA décide que :

- l'allocation d'une participation étrangère, par la société X à son établissement stable localisé à Dubaï, ne conduit pas à l'imposition d'une plus-value conformément aux art. 24 et 192 du CIR 92 ;
- pour autant que les autorités fiscales de Dubaï estiment que la succursale à Dubaï peut être qualifiée d'« établissement stable » au sens de l'art. 5 de la Convention entre le Royaume de Belgique et les Émirats arabes unis tendant à éviter la double imposition et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, cette succursale peut être considérée comme un établissement stable à des fins fiscales belges ;
- les futures distributions de dividendes à l'établissement stable à Dubaï font partie du bénéfice de l'établissement stable au sens des art. 7, §1er et 10, §6 de la « convention préventive de la double imposition » ;
- les bénéfices qui sont réalisés par l'établissement stable à Dubaï et qui peuvent être attribués à cet établissement stable, sont exonérés en Belgique dans le chef de la société X, conformément à l'art. 23, §2 a) de la convention préventive de la double imposition ;
- le choix des différentes opérations se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus au sens de l'art. 344, §1er, 3e alinéa du CIR 92.

Cas 2: Convention préventive de la double imposition – Travail à domicile – Absence d'établissement stable (DA 2017.0083)

La demande vise à obtenir la confirmation de l'absence d'établissement stable en Belgique dans le chef des sociétés du groupe Z suite au travail à domicile autorisé à certains travailleurs, résidents fiscaux belges, et ce conformément à la Convention préventive de la double imposition conclue entre la Belgique et le pays de résidence des sociétés (ci-après P).

Dans la situation présentée par le groupe Z, les employés de ces sociétés ne pourront travailler à domicile qu'un jour par semaine avec un maximum de 45 jours par an. Ces travailleurs disposeront toujours d'un bureau en P où leur activité devrait être majoritairement exercée. Les employés peuvent travailler pour leurs clients à domicile mais il est strictement interdit par la charte de travail à domicile de travailler sur / ou de conclure des contrats à domicile. Il est également fait expressément mention de cette interdiction sur l'addendum au contrat de travail qui doit être signé par l'employé qui souhaite volontairement adhérer à la politique de travail à domicile.

Dans un tel scénario (activité accessoire et intermittente au domicile du travailleur en Belgique et réel bureau en P où l'activité principale du travailleur est exercée), il peut être conclu que les sociétés n'auront pas d'établissement stable en Belgique.

5.2 TVA

Cas 1: Irrecevabilité (DA 2015.729)

L'autorité publique compétente a lancé un marché public pour l'assainissement et la reconversion de terrains en friche. Le demandeur du dossier de ruling s'est porté candidat et a introduit une offre. Pendant le traitement du dossier de ruling, le projet a été attribué à une autre partie. De ce fait, la demande de ruling est devenue théorique. Le demandeur souhaite contester l'attribution et utilisera éventuellement la décision anticipée dans la discussion juridique.

Le Collège du SDA décide qu'aucune décision anticipée ne peut être prise étant donné le caractère hypothétique de la demande de ruling. En raison de l'attribution du projet à une autre partie, le demandeur ne dispose plus d'un intérêt suffisant. Une décision anticipée ne peut pas être délivrée lorsqu'elle n'a pas d'autre but que de contester l'attribution d'un projet.

Cas 2: Taux de 12% pour le logement social (DA 2017.701)

La rubrique X, § 1er, A), du tableau B de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 prévoit notamment l'application du taux réduit de 12 % aux livraisons de biens visés à l'article 1er, § 9, du CTVA, qui ne sont pas exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 1°, du CTVA, lorsque ces biens sont destinés au logement dans le cadre de la politique sociale. Les livraisons de biens visées concernent entre autres les logements privés qui sont livrés et facturés aux provinces, aux sociétés intercommunales, aux communes, aux centres publics intercommunaux d'action sociale, aux centres publics d'action sociale et aux sociétés holding mixtes à majorité publique et qui sont destinés à être donnés en location par ces institutions ou ces sociétés.

Lorsqu'un centre public d'action sociale achète un appartement pour l'affecter au logement de candidats réfugiés et qu'il perçoit pour ce faire une intervention financière forfaitaire de FEDASIL qui est fonction de la (ou des) personne(s) hébergée(s) (adulte, mineur accompagné ou mineur non accompagné), du nombre de personnes hébergées et de l'occupation effective ou non du logement, le SDA estime que les conditions de la rubrique X, § 1er, A), précitée sont satisfaites et que la livraison de cet appartement au CPAS peut bénéficier du taux réduit de 12 %.

Cas 3: Constitution de droits réels – Droit à déduction (DA 2017.942)

Lorsqu'il constitue un droit réel sur un bâtiment neuf, un assujetti bénéficie de la déduction totale de la TVA grevant les frais de construction ou le prix d'acquisition du bâtiment si le prix réclamé pour ce droit réel atteint au moins 97,5% du prix de construction en pleine propriété/ou du prix d'achat, en ce compris, le cas échéant, la valeur vénale des constructions existantes et le coût de leur démolition éventuelle, hors prix d'acquisition du terrain, dans la mesure où le droit réel est établi pour une période égale ou supérieure à 10 ans. Lorsque le prix réclamé pour le droit réel n'atteint pas ce pourcentage, la déduction de la taxe en amont est fixée en fonction du rapport entre ce prix de vente et le prix de construction ou le prix d'acquisition du bâtiment en pleine propriété (v. Manuel de la TVA, n° 161).

En application de cette pratique administrative, une institution publique souhaitait constituer un droit réel sur un bâtiment qu'elle venait de rénover, au profit d'une autre institution publique qui lui est liée, pour un prix atteignant plusieurs fois la valeur vénale du bâtiment après rénovation. Dans la mesure où ce prix ne se justifiait pas économiquement (en toute logique, le prix d'un droit réel d'une durée limitée ne peut qu'être inférieur à la valeur de la pleine propriété du bien sur lequel le droit est concédé) et que ce prix n'était donc motivé que par des considérations fiscales (la déduction totale des taxes ayant grevé les travaux de rénovation effectués au bien concerné), le SDA a estimé que pour pouvoir rendre une décision positive, le prix du droit réel ne pouvait dépasser la valeur vénale du bien concerné telle que déterminée par les services compétents en la matière et que le droit à déduction de l'institution publique concédant le droit réel serait limité en fonction du rapport existant entre le prix du droit réel (au maximum, la valeur vénale de la pleine propriété) et la somme du prix d'acquisition du bâtiment avant travaux majoré du coût des travaux de rénovation effectués à ce bâtiment.

5.3 DROITS D'ENREGISTREMENT ET DROITS DE SUCCESSION

Cas 1: Constitution d'une joint-venture immobilière (DA 2017.851)

Une société immobilière réglementée (ci-après S.I.R.) souhaite poursuivre la croissance de son portefeuille immobilier.

En vue de dégager les moyens nécessaires à cette croissance, cette S.I.R. envisage la création d'une joint-venture.

La mise en place de cette joint-venture implique les étapes consécutives suivantes :

- l'apport (ordinaire) par la S.I.R. d'un ou de plusieurs immeuble(s) en faveur d'une nouvelle entité prenant la forme d'une S.I.R.I. (société immobilière réglementée institutionnelle) ;
- la cession par la S.I.R. d'une participation de 50 % dans la S.I.R.I. en faveur d'un tiers investisseur.

Les objectifs économiques de la joint-venture sont les suivants :

- assurer le financement de la croissance du portefeuille immobilier sans devoir nécessairement revendre certains actifs immobiliers ;
- maintenir la croissance du résultat distribuable à l'actionnaire.

Dans son ensemble, l'opération projetée pose principalement la question de l'application éventuelle de la mesure anti-abus prévue à l'article 18, § 2 du C. enreg.

Analyse et décision du SDA

Le SDA décide que l'opération projetée se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éluder les droits d'enregistrement au sens de l'article 18, § 2 du C. enreg.

En l'espèce, des éléments concrets tirés du dossier font apparaître des motifs non fiscaux incontestables qui sont :

- on peut déceler un véritable « affectio societatis » dans le chef de la S.I.R. En effet, la S.I.R. – qui détiendra toujours 50 % des actions de la S.I.R.I. – continuera à partager le risque lié aux immeubles concernés ;

- La mise en place d'une joint-venture immobilière découle indirectement de la loi du 22 octobre 2017 modifiant la loi du 12 mai 2014 relative aux sociétés immobilières réglementées. En effet, constituer une joint-venture immobilière rencontre l'intention du législateur qui est d'appuyer l'organisation de partenariats avec des tiers investisseurs;
- La joint-venture en projet devrait permettre à la S.I.R. de conserver une gestion pleine et entière de son portefeuille immobilier ;
- Il n'est pas question pour la S.I.R. de constituer un véhicule lui permettant de se défaire de certains de ses immeubles. Au contraire, ce dernier continuera – via sa participation dans la S.I.R.I. (50 %) à partager les risques quant aux actifs concernés.
- Il apparaît que la S.I.R. conservera certaines tâches relatives à la gestion immobilière (qu'il accomplira d'ailleurs avec ses équipes de professionnels). Ceci est d'autant plus important s'il s'avère que la gestion immobilière n'est pas le « core business » du tiers investisseur qui entrera en relation avec la S.I.R.

La décision du SDA est subordonnée à l'obligation pour le demandeur de solliciter un avenant du SDA, en cas de cession – postérieurement à l'opération envisagée – du solde ou d'une partie de ses participations dans la S.I.R.I.

Cas 2: Donations de contrats d'assurance-vie (DA 2016.813)

Des époux (résidents wallons) sont mariés sous le régime de la communauté réduite aux acquêts.

L'épouse a souscrit en 2004 deux contrats d'assurance-vie, selon la configuration suivante :

- preneur d'assurance : l'épouse ;
- assuré : l'épouse ;
- bénéficiaires : les deux enfants des époux, chacun pour une moitié indivise en pleine propriété.

L'épouse désire faire une donation de la pleine propriété desdits contrats à ses deux enfants. Cette donation porterait sur tous les droits et obligations qui découlent de sa qualité de preneur d'assurance tels qu'ils résultent des articles 169 et suivants de la loi du 4 avril 2014 relative aux assurances.

La donation porterait sur des biens propres à l'épouse mais l'époux interviendrait à l'acte dans le cadre de l'article 224 du Code civil.

Analyse et décision du SDA

La transmission à titre gratuit desdits contrats du vivant du preneur consiste en une donation de tous les droits et obligations que celui-ci détient en sa qualité de souscripteur/preneur.

Les droits et obligations du preneur d'assurance ont une valeur patrimoniale.

La donation de ces droits et obligations est soumise aux droits proportionnels de donation prévus à l'article 131bis du C. enreg. wallon.

Les droits de donation seront liquidés – conformément à l'article 133 du C. enreg. wallon – sur la valeur vénale des biens donnés, étant – en l'espèce – la valeur de rachat des contrats au jour de la donation.

Les biens donnés ayant quitté le patrimoine du donateur irrévocablement, les articles 1, 2 et 15 du C. succ. wallon ne seront pas d'application lors de l'ouverture de la succession de la tête assurée/donatrice.

Alors que les contrats initiaux contenaient une stipulation pour autrui, la donation aura pour effet de transformer cette dernière en stipulation pour soi-même. Par conséquent, lors du décès de la tête assurée/donatrice, le donataire (devenu le nouveau preneur d'assurance suite à la donation) recueillera la prestation d'assurance en vertu d'une stipulation pour soi-même, laquelle n'est pas visée par l'article 8 du C. succ. wallon.

En outre, il n'y aura pas lieu de revoir la taxation opérée lors de cette donation dans l'hypothèse d'une différence de valeur des contrats entre le jour de la donation et le jour du décès de la tête assurée/donatrice.

6. OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES

6.1 CONTRIBUTIONS DIRECTES

6.1.1 TAXE CAÏMAN

Cas 1: Taxe Caïman – Qualification de fondateur héritier

Problématique

L'objet du « prefilling » concerne la question de savoir si X est qualifié ou pas de fondateur-héritier d'une « Stiftung » de droit liechtensteinois (article 2, §1er, 14°, troisième tiret CIR92).

Faits

X est un résident belge qui a été désigné légataire universel de la succession « belge » de A dans le testament de ce dernier qui n'était ni belge, ni résident belge au moment de son décès 20 ans plus tôt. X ne sait pas ce que contenait l'intégralité de la succession et à qui celle-ci était attribuée.

Il y a 30 ans, A a laissé l'établissement liechtensteinois (Anstalt) « Y » créer la « Stiftung » de droit liechtensteinois « Z ». Peu de temps après la création, A a cédé le patrimoine à cette « Stiftung ». Ce patrimoine est uniquement constitué d'un compte/portefeuille auprès d'une banque étrangère. X est l'un des bénéficiaires de cette « Stiftung ». Chaque année, X a droit à une rente viagère d'un montant fixe indexé à payer par la « Stiftung ». Cette rente viagère est effectivement payée depuis le décès de A.

La première année après le décès de A, X a reçu pour la première fois un paiement de la rente viagère, qui a ensuite eu lieu chaque année jusqu'à l'année de revenus 2013 incluse. Le paiement a à chaque fois trait à l'année qui précède l'année pendant laquelle ces paiements sont effectués (en appliquant et en calculant l'indice des prix). Les paiements susmentionnés ont fait l'objet d'une restitution auprès de l'Inspection spéciale des impôts. Ces paiements ont été qualifiés de rente viagère au sens de l'article 17, §1er, 4° du CIR 92. Pendant l'année de revenus 2014, aucun paiement effectif n'a eu lieu étant donné que le « Stiftungsrat » attendait que la restitution soit arrondie.

Opération envisagée

En 2015, un certain nombre de paiements, sur lesquels le précompte mobilier a été retenu à hauteur de 25 %, ont eu lieu (via un compte en banque belge).

Point de vue du SDA

La « Stiftung » est qualifiée de construction juridique de type 2 au sens de l'article 2, §1er, 13°, b) du CIR92.

Conformément à l'article 2, §1er, 14°, troisième tiret du CIR 92, les personnes physiques héritant directement ou indirectement après le décès de personnes qualifiées de fondateur d'une construction juridique - en l'espèce A - seront également qualifiées de fondateurs de cette construction juridique. L'exposé des motifs du projet de loi-programme (projet de loi-programme, Doc. parl. Chambre, 2015, n° 1125/001, 40) stipule ce qui suit en la matière : « On attire l'attention sur le fait que par héritiers au sens de la définition de fondateur visé à l'article 2, § 1er, 14°, troisième tiret, du CIR 92, on entend toutes les personnes physiques présentes à la succession du fondateur originaire, que ces personnes soient héritières réservataires, légataires universels ou légataires particuliers d'un héritage. ».

Étant donné qu'A a institué X comme légataire universel de sa succession « belge » par testament international, il y a lieu de conclure que X est qualifié de fondateur-héritier (art. 2, §1er, 14°, troisième tiret du CIR92).

Conformément à l'article 5/1, §1er, 5e alinéa du CIR 92 « chaque fondateur visé à l'article 2, § 1er, 14°, troisième tiret, est imposable en proportion de sa part dans la construction juridique ou, à défaut de pouvoir établir celle-ci, en proportion de ses droits dans la succession du fondateur auquel il se substitue ». « Les présomptions de répartition de revenus opérées conformément aux dispositions du présent paragraphe peuvent être réfutées par tout fondateur pour autant qu'il soit démontré à quelle autre personne et dans quelle proportion le revenu perçu par la construction juridique doit être attribué. Si ces preuves ne peuvent pas être fournies à suffisance, les revenus

de cette construction juridique restent imposables dans le chef des fondateurs et le cas échéant, des tiers bénéficiaires » (article 5/1, §1er, 6e alinéa du CIR92). Cependant, étant donné que X ignore à qui la succession étrangère (autrement dit, universelle à l'exception de la Belgique) de A a été attribuée ni de quoi elle était constituée, X ne peut fournir cette preuve contraire.

Le SDA estime que X est qualifié de fondateur-héritier de la « Stiftung » et que tous les revenus de la construction juridique sont imposables dans le chef de X pour défaut de preuve contraire.

Cas 2: Taxe Caïman – Intérêts capitalisés

Madame X est bénéficiaire des rentes viagères périodiques d'une société BVI (British Virgin Islands) déjà créée de fait dans le Jersey (« Jersey-Co ») dont un « irrevocable discretionary trust » à Jersey possède toutes les actions (et l'unique patrimoine).

Madame X et ses fils A et B (non-résidents) sont les uniques bénéficiaires de ce trust, ainsi qu'un organisme caritatif. Selon les statuts, ils n'ont aucun droit aux distributions issues du trust, ni aux distributions issues de la Jersey-Co. Aucune distribution n'a encore été faite pour le trust.

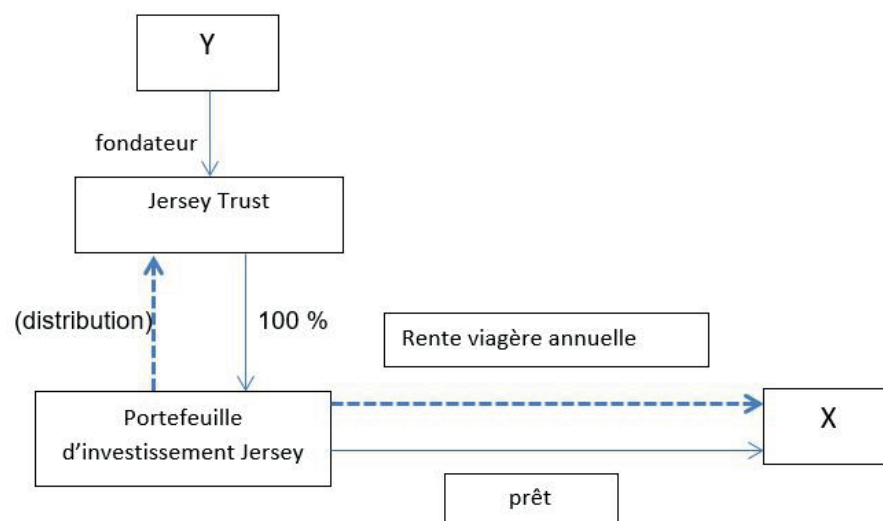
L'ex-conjoint de madame X, monsieur Y (décédé), a conclu trois contrats de rente viagère avec la Jersey-Co.

Le trust a été créé par une société (service provider) établie à Jersey, qui agit également comme fiduciaire. Cette fiduciaire a acheté une société BVI qui était déjà établie de fait à Jersey (la Jersey-Co) dont les actions ont ensuite été apportées dans le trust. Madame X et ses fils n'ont jamais introduit d'argent ou d'actifs dans le trust ou dans la Jersey-Co.

Dans le cadre des contrats de rentes viagères, monsieur Y a transféré certaines primes uniques à la Jersey-Co. Monsieur Y a déjà déclaré les rentes viagères à l'impôt des personnes physiques.

Par testament, l'usufruit de la succession de Y a été légué à X, et la nue-propriété de la succession a été léguée aux fils. À la suite du décès de Y, les rentes viagères ont fait l'objet d'une transmission intégrale à X. Elle les a également déjà déclarées à l'impôt des personnes physiques.

Depuis le décès de Y, la Jersey-Co a octroyé un certain nombre de prêts à X. Ces intérêts n'ont pas été payés de manière effective et ont été capitalisés annuellement par la Jersey-Co.



Le SDA estime que monsieur X a créé le trust, et ce, via ce trust la Jersey-Co. Étant donné que Y est marié sous le régime de la communauté universelle de droit néerlandais, X doit être considérée comme fondateur pour la moitié du trust. Étant donné que le trust est propriétaire de 100 % des actions de la Jersey-Co, X est aussi automatiquement propriétaire de la moitié de la Jersey-Co. D'une part, X est fondateur du trust et, par extension, de la Jersey-Co, et d'autre part, contractant de la Jersey-Co pour la rente viagère.

X est pour la moitié fondateur du trust et de la Jersey-Co (art. 2, §1er, 14°, premier tiret du CIR92) et pour la moitié fondateur-héritier de l'usufruit (art. 2, §1er, 14°, troisième tiret du CIR92). Les fils A et B sont pour la moitié fondateur-héritier de la nue-propriété (art. 2, §1er, 14°, troisième tiret du CIR92).

Les revenus perçus par le biais de la construction juridique sont uniquement imposables dans le chef de l'usufruitière, à savoir madame X.

Les frais de la Jersey-Co peuvent être imputés aux distributions.

Le fondateur-héritier (l'usufruitière) du trust sera imposé sur les revenus de la Jersey-Co sans déduction du montant des rentes viagères.

En ce qui concerne les intérêts non payés et capitalisés sur les prêts et la remise de celui-ci, il faut partir du principe que ces intérêts apparaissent effectivement sur un compte (7) auprès de la Ltd. La rente doit être imposée qu'elle ait été perçue ou non. Par conséquent, on effectuera un prélèvement sur les revenus qui ne sont pas recueillis par la Ltd., car ils n'ont pas été payés non plus par l'emprunteur.

6.1.2 DROITS D'AUTEUR

Cas 1

Opération envisagée

Monsieur « X » exerce la profession de notaire. Il a réalisé un programme « Excel » permettant d'établir des décomptes de frais relatifs aux différentes opérations dans lesquelles un notaire intervient.

De nombreux notaires utilisent déjà cette application « Excel ».

Monsieur « X » souhaite obtenir l'avis du SDA afin de savoir s'il peut bénéficier du régime des revenus de droits d'auteur visé à l'article 17, §1er, 5° CIR92.

Avis du SDA

Il a été considéré lors de l'analyse de ce dossier que ce type de programmes ne réunissait pas la condition d'originalité afin de pouvoir bénéficier de la protection sur les droits d'auteur reprise dans le Code de droit économique.

Cas 2

Opération envisagée

Les demandeurs ont interrogé le SDA afin de savoir si les montants qui seraient attribués par des clubs de football à des footballeurs amateurs, via une plateforme internet, pour la cession de leurs droits à l'image résultant de la captation des matches, pourraient être considérés comme des revenus mobiliers pouvant bénéficier du régime fiscal prévu à l'article 17, §1er, 5° du CIR92.

Avis du SDA

Il ressort de l'analyse effectuée par le SDA que :

- le droit à l'image est un droit distinct du droit d'auteur et du droit voisin ;
- les prestations exclusivement sportives ne sont pas protégeables par le droit d'auteur. Ces prestations sportives ne permettent dès lors pas aux footballeurs d'être titulaires de droits d'auteur ou de droits voisins relativement à ces prestations.

Par conséquent, les footballeurs ne peuvent bénéficier du régime fiscal prévu à l'article 17, §1er, 5° du CIR92 pour la cession de leurs droits à l'image.

A noter que ladite cession des droits à l'image n'a pas été examinée par le SDA.

Cas 3

Monsieur X, gérant de la société Y, est spécialisé dans les travaux de restauration. Préalablement à la restauration, M. X rédige une méthodologie décrivant précisément les actions qui vont être entreprises par la société Y concernant l'ouvrage à restaurer.

Chaque méthodologie adaptée à 100% aux besoins du client.

La société Y souhaite rétribuer M. X pour la cession des droits d'auteur sous la forme d'un pourcentage bien précis du chiffre d'affaires, et ce, en plus de ses rémunérations de dirigeant d'entreprise. La demande tend à obtenir confirmation que cette rétribution peut être considérée, dans le chef de M. X., comme un revenu mobilier au sens de l'article 17, §1er, 5° CIR 92.

Lors de la restauration, les ouvrages seront démontés, restaurés et remontés. À cet effet, les ouvrages sont restaurés dans leur état d'origine, ce qui, d'après le SDA, ne donne pas suffisamment de liberté de création propre pour qu'il soit question d'un style reconnaissable, original et propre au demandeur. En outre, lors d'une restauration, on est souvent tenu à certaines exigences fonctionnelles/techniques. Enfin, on peut affirmer que la méthodologie même, constituée d'une visite sur place, d'un reportage photographique, d'une analyse et de l'élaboration d'une méthode de restauration sur mesure, représente plutôt un reflet de la réalité.

Sur la base de l'argumentation ci-dessus, le SDA estime que la méthodologie susmentionnée est de nature technique et non artistique. Les rémunérations que M. X perçoit pour la cession, à sa société, des droits sur l'ouvrage, ne peuvent par conséquent pas être considérées comme des revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1er, 5° CIR 92.

Cas 4

Faits

Un bureau comptable souhaite payer une indemnité à un de ses travailleurs pour la conception de documents et d'écrits fiscaux. Le gérant lui-même souhaite également percevoir une indemnité pour la cession de ses droits d'auteur à la société.

Le fichier clients se compose principalement de petites entreprises individuelles et de PME.

Un des deux travailleurs effectuera des tâches qui, selon le demandeur, peuvent être considérées comme une oeuvre protégée par des droits d'auteur. Le travailleur en question possède un diplôme de Bachelier en Comptabilité-Fiscalité.

Les tâches suivantes ont été énumérées par le demandeur dans le cadre des oeuvres protégées par le droit d'auteur :

- La rédaction de résumés destinés aux formations internes hebdomadaires
- Le fait de donner des formations externes
- L'élaboration de modules de calcul
- La rédaction d'avis fiscaux / comptables

Le travailleur vient d'entrer en service, des timesheets ne sont par conséquent pas encore disponibles. Cependant, 12 heures par semaine sont prévues pour que le travailleur puisse exécuter les tâches précitées.

Le gérant estime lui-même à 30% de son temps de travail, son temps d'occupation aux activités protégées par le droit d'auteur.

Analyse

Après avoir analysé les informations reçues, la SDA estime qu'il ne peut donner son accord sur le projet de demande.

En ce qui concerne le travail consistant à donner un avis, établi pour les clients du bureau (comme notamment l'avis concernant une certaine opération, l'établissement d'un business plan, l'établissement de rapports financiers, etc.), qui est généralement facturé au client concerné, le SDA estime que cela ne permet pas de bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur.

Il ressort des données fournies et de la motivation, que cela semble également être le cas pour l'élaboration des modules de calcul qui concernent généralement des calculs en Excel pour des matières pouvant également être considérées comme une fourniture d'avis spécifiques aux clients (p.ex. calcul du cashflow, rapports financiers, etc.).

En ce qui concerne les autres activités également – qui ne représentent plus qu'une fraction du temps d'activité des personnes concernées – le SDA n'est pas convaincu de la revendication de protection par des droits d'auteur.

Pour ce qui est de l'écriture de textes destinés aux formations internes hebdomadaires, il s'agit de la tenue à jour des nouveautés fiscales et comptables apparaissant dans des circulaires, des AR, les rulings, les textes de loi, les avis de la CNC, ... et pour lesquels une synthèse est effectuée ou un récapitulatif des points les plus importants. L'occupation susmentionnée doit plutôt être considérée comme une reproduction de la réalité, pour laquelle la créativité propre laissant l'empreinte personnelle de la personne concernée, est insuffisante.

En ce qui concerne le temps d'activité en matière de formations externes, le demandeur précise qu'il s'agit de formations axées sur l'enseignement des techniques de comptabilité, de précisions d'ordre général sur la comptabilisation dans le compte adéquat, le droit à déduction de la TVA, ... Ces formations peuvent être purement d'ordre pratique comme par exemple l'apprentissage du fonctionnement d'un programme choisi. La plupart du temps, aucun document n'est mis à disposition, mais les clients qui en font la demande, peuvent prendre des notes. Chez les clients ayant une comptabilité interne et qui le souhaitent, des mises à jour fiscales peuvent être prévues. Le SDA estime que le temps susmentionné consacré aux formations externes, ne peut être qualifié d'activité de création d'une œuvre protégée par des droits d'auteur, à cause de l'absence de support matériel reflétant la liberté créatrice des personnes concernées.

Le SDA estime par conséquent ne pas pouvoir adhérer à l'opération envisagée, octroyant une indemnité pour l'obtention de droits d'auteur aux personnes concernées (gérant et travailleur) sous le régime fiscal des droits d'auteur visé à l'article 17, §1er, 5° CIR 92.

Cas 5

Monsieur X, avocat, est le gérant d'un cabinet d'avocats.

Il établit des modèles juridiques et fournit aussi bien des avis écrits que juridiques dans le cadre de questions juridiques posées par ses clients. Les modèles juridiques concernent l'établissement et l'adaptation de modèles comme par exemple des baux, des accords de souscription d'actions, des transactions, des divorces par consentement mutuel, etc.

Le demandeur estime que les modèles de convention peuvent être considérés comme des œuvres protégées par le droit d'auteur et souhaite être indemnisé à cet effet sous forme de droits d'auteur, et ce, à concurrence de 20% de sa rémunération brute annuelle actuelle en tant que dirigeant d'entreprise.

Le SDA souligne qu'il existe déjà pratiquement pour chaque contrat, document de procédure, acte ou clause, un modèle juridique (avec référence à la législation, jurisprudence et doctrine). Certaines maisons d'édition proposent déjà dans des dizaines de domaines juridiques, des modèles juridiques et contrats.

On ne peut établir, à partir des informations obtenues, que les modèles de convention énumérés reflètent un apport créatif suffisant pour être considérés comme œuvre protégée par le droit d'auteur. En outre, on ne sait pas clairement quelle valeur de tels modèles de convention – le cas échéant, protégés par le droit d'auteur – représenteraient dans le chiffre d'affaires de la société.

Par conséquent, la SDA ne peut être d'accord avec l'indemnité envisagée.

Cas 6

La demande concerne une société d'édition active dans l'édition de livres. Tant le gérant que certains travailleurs, contribuent aux travaux constitués par la lecture de manuscrits, la concertation avec les auteurs de livres, le feed-back en matière de grammaire, de tournures de phrases, de style d'écriture, etc., de tours de rédaction et de corrections, la composition des livres, et autres. Les auteurs des ouvrages, qui sont des tiers vis-à-vis de la société d'édition travaillant comme pigiste, perçoivent des indemnités de la part de la société en compensation du transfert de leurs droits d'auteur et sont mentionnés par leur nom et leur surnom sur les œuvres.

Les indemnités octroyées par la société d'édition aux gérants et aux travailleurs pour les activités propres à une société d'édition, ne peuvent pas entrer en ligne de compte pour le régime de taxation de l'article 17, §1er, 5°, CIR 92.

6.1.3 AVANTAGE DE TOUTE NATURE VÉHICULE

Dans le prefilling présenté au SDA, le demandeur souhaite savoir si une révision du calcul de l'avantage de toute nature véhicule pourrait être obtenue pour des vendeurs de véhicules.

Le demandeur en question est un garage dont les travailleurs circulent avec des véhicules de service et de démonstration pour promouvoir ces véhicules et les présenter au public. Ces voitures sont aussi importantes pour la vente de véhicules d'occasion. Les travailleurs concernés ne peuvent pas composer les véhicules de service et de démonstration librement étant donné que ces véhicules doivent être équipés de manière la plus complète possible pour garantir une valeur de revente la plus optimale possible.

Ces véhicules de service et de démonstration ne sont actuellement pas utilisés comme des véhicules de service en raison de leur forte teneur en CO₂, ce qui résulte en un avantage élevé de toute nature imposable dans le chef des travailleurs. Pour éviter cela, le garage prévoit des véhicules de service avec une teneur en CO₂ plus faible, mais cela entraîne naturellement des frais supplémentaires.

Pour optimiser le parc automobile, le garage souhaite quand même utiliser les véhicules de démonstration comme véhicules de service. D'où le souhait du demandeur de tenir compte de leur activité économique spécifique pour le calcul de l'avantage de toute nature dans le chef des travailleurs.

Le demandeur a renvoyé à un certain nombre de catégories professionnelles pour lesquelles la loi prévoit déjà une exception. Par exemple, les représentants du secteur alimentaire qui sont exclus de la limitation à 69 % de la déduction en matière de frais de restaurant.

Pour l'instant, la loi ne prévoit pas d'exception au calcul de l'avantage de toute nature des véhicules pour certaines catégories professionnelles. Le SDA n'est cependant pas habilité à autoriser des exceptions à la loi ou à adapter la réglementation existante. En effet, le SDA délivre des décisions anticipées précisant comment la législation existante doit être appliquée dans certaines situations spécifiques.

6.1.4 OPTIONS SUR ACTIONS

En 2006, un demandeur a octroyé des options sur actions à ses travailleurs avec une période d'exercice de 10 ans. Les options sur actions ont été acceptées dans les 60 jours et taxées conformément aux dispositions de la loi du 26 mars 1999.

L'intention du demandeur - dans le cadre d'une reprise possible de l'entreprise - est de prolonger la période d'exercice d'un an, jusqu'en 2017. Selon le demandeur, la prolongation du plan a pour objectif de motiver les travailleurs du demandeur à rester en service auprès du repreneur.

Le demandeur demande au SDA de bien vouloir confirmer que la modification du plan proposée ne constitue pas un nouvel octroi d'options sur actions au sens de l'article 41, 4° de la loi du 26 mars 1999.

Conformément aux travaux parlementaires de la loi précitée, le SDA estime que lorsque les conditions d'exercice d'une option prévues initialement sont modifiées postérieurement à la date d'attribution de l'option, il y a lieu de considérer qu'il y a attribution d'une nouvelle option.

Sur la base d'une tolérance administrative, certaines modifications aux conditions d'exercice ne peuvent pas être censées constituer l'octroi de nouvelles options, entre autres :

1. Les modifications n'ont pas pour effet que la période d'exercice dans les cas déterminés excède la période d'exercice normalement prévue ;
2. L'avantage imposable fixé initialement résultant de l'octroi des options n'aurait pas été supérieur si les conditions d'exercice avaient déjà été fixées dès le début sur la base des modifications envisagées.

Sur cette base, le SDA a déjà accordé, par le passé, quelques exceptions au principe précité qu'une modification des conditions d'exercice après l'octroi entraîne la naissance d'une nouvelle offre telle que définie à l'article 41, 4° de la loi du 26 mars 1999. Dans les précédents existants, le SDA s'est toujours assuré que les options sur actions ne seront en aucun cas exercées postérieurement à la date d'expiration initiale et aussi que l'avantage imposable initial résultant de l'octroi des options sur actions n'aurait pas été supérieur si les conditions d'exercice avaient déjà été fixées dès le début sur la base de la modification proposée.

Attendu qu'en l'occurrence, la tolérance administrative n'est pas d'application, la requête du demandeur ne peut pas être confirmée.

6.1.5 ACHAT SCINDÉ – USUFRUIT

L'opération porte sur l'achat scindé d'un bien immobilier, dans le cadre duquel la société acquiert le droit d'usufruit pour une période de 15 ans, tandis que les gérants en acquièrent la nue-propriété.

Il s'agit d'un immeuble d'exploitation que la société occupera à terme dans le cadre de ses activités et qui pourra être loué dans l'intervalle.

Pour l'heure, le demandeur ne peut pas encore se prononcer sur la nécessité d'effectuer d'éventuels travaux d'aménagement ou d'amélioration.

Concernant la motivation de la durée de l'usufruit, le demandeur soutient qu'il s'agit de la solution la moins onéreuse pour la société. L'objectif n'est toutefois pas que la société arrête ses activités après 15 ans.

Le demandeur déclare qu'il ne peut souscrire, pour diverses raisons, à la méthode de calcul proposée par le SDA pour valoriser l'usufruit.

Les arguments avancés par le demandeur ne sont cependant pas convaincants. Si l'on calculait la valeur de l'usufruit sur 20 ans en utilisant la méthode proposée par le demandeur, on avoisinerait déjà la valeur de la pleine propriété du bien immobilier.

La méthodologie adaptée utilisée pour calculer la valeur de l'usufruit, telle que proposée par le SDA, vise à apporter une solution aux valorisations irréalistes à la suite de l'utilisation de trop faible taux d'actualisation, donnant ainsi un usufruit proche, voire même supérieur à la valeur de la pleine propriété.

6.1.6 AVANTAGE SOCIAL

Une société (X) souhaite obtenir la confirmation que l'octroi d'une prime unique d'une valeur de 500 euros à tous les travailleurs actifs à l'occasion des 50 ans d'existence de l'activité de la société sur le lieu où elle est située et aux 5 ans d'existence de la société X en tant que telle, peut être considéré comme un avantage social exonéré conformément à l'article 38, §1er, alinéa premier, 11°, c), CIR 92.

Les travailleurs de la société X ont cependant déjà reçu, il y a quelques années, une prime similaire en raison des 50 ans d'existence de la société Y en Belgique. L'activité de X était auparavant intégrée dans cette société, avant d'avoir été dissociée il y a 5 ans et reprise par X. Les travailleurs concernés ont été repris par X en application de la CCT 32bis.

Le SDA estime qu'il ne s'agit pas en l'espèce d'une prime unique dans le chef des travailleurs vu qu'ils ont déjà reçu une prime en raison des 50 ans de présence de la société Y sur le lieu concerné. Les 50 ans d'existence de l'activité ont par ailleurs un lien limité avec la société X même.

Les 5 ans d'existence de la société X sont en soi trop courts pour pouvoir parler d'un événement exceptionnel qui peut justifier l'octroi d'une telle prime conformément aux dispositions de l'article 38, §1er, alinéa premier, 11°, CIR 92 de sorte que la prime ne peut pas être considérée comme un avantage social exonéré.

6.1.7 FRAIS PROFESSIONNELS

Cas 1: Intervention en chirurgie esthétique

Une société de management qui gère la carrière d'un artiste souhaite prendre en charge les frais relatifs à une intervention en chirurgie esthétique à la place de ce dernier.

S'agissant d'une opération chirurgicale de pure convenance qui doit être qualifiée de dépenses privées, la prise en charge par la société de management de ces dépenses privées induit la taxation d'un avantage de toute nature dans le chef de l'artiste.

Cas 2: Prime de backservice

La question est de savoir si le versement, par une SPRL, d'une importante prime de backservice dans le cadre d'un engagement individuel de pension (EIP) au bénéfice du gérant, ayant entre-temps déjà 65 ans, constituerait des frais professionnels déductibles pour la société.

Le contrat d'assurance a été conclu le 31.12.2012 auprès d'une compagnie d'assurance et prend fin le 31.12.2017. Avant la fin du contrat, la société souhaite encore payer une prime de backservice, vu qu'au cours de sa carrière professionnelle, le gérant aurait constitué une pension insuffisante et souhaiterait obtenir une sécurité suffisante grâce à la constitution de cette pension supplémentaire.

La règle des 80 % serait respectée. L'assureur pourrait fournir une attestation sur demande.

Cependant, pour être déductibles en tant que frais professionnels, les cotisations ne doivent pas seulement satisfaire aux dispositions de l'article 59 CIR 92 (la règle des 80%), mais également aux conditions générales de déductibilité de l'article 49 CIR 92. Les primes doivent être payées par la société pour acquérir ou conserver des revenus imposables.

Il semble difficilement défendable qu'un engagement supplémentaire important (backservice) pris aussi près de la mise à la retraite et quelques mois avant la fin du contrat EIP puisse permettre d'acquérir ou conserver des revenus professionnels.

6.1.8 APPORT DE L'UNIVERSALITÉ DES BIENS

Cessation d'une entreprise unipersonnelle - apport de l'universalité de biens - donation des actions ou parts aux enfants (avec rente viagère) - rachat des actions ou parts des enfants non actifs

Aperçu de la situation

Madame X exerce depuis plus de 30 ans une exploitation propre sous la forme d'une entreprise unipersonnelle et a acheté, durant cette période, un bien immobilier affecté à cette exploitation (en propriété privée).

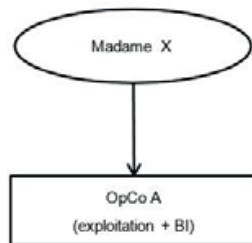
Madame X souhaite cesser son entreprise unipersonnelle. Un de ses 3 enfants reprendra l'exploitation (et a déjà créé sa propre société de management) ; les 2 autres enfants ne seront pas impliqués dans l'exploitation.

En vue de la poursuite suivie de l'entreprise, elle garde à l'esprit les objectifs suivants : (i) l'égalité de traitement pour les 3 enfants ; (ii) la faisabilité financière de la reprise de l'exploitation par l'enfant 1 et (iii) le maintien du niveau de vie et de la sécurité financière. Pour y parvenir, les opérations suivantes sont proposées.

Organigramme après l'étape 1 (apport d'une universalité des biens)

Madame X apportera intégralement l'exploitation intégrale, y compris le bien immobilier (libre de dettes), dans le capital de la société opérationnelle nouvellement créée moyennant l'attribution d'actions ou parts.

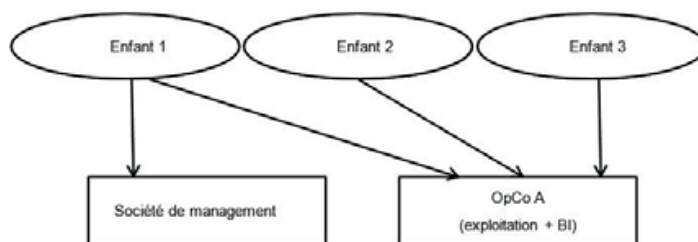
Madame X souhaite que cette opération soit qualifiée d'apport d'une universalité de biens en exemption des impôts sur les revenus, des droits d'enregistrement et de la TVA (en continuité comptable et fiscale).



Organigramme après l'étape 2 (donation des actions ou parts aux 3 enfants avec rente viagère)

Après l'apport, Madame X donnera directement les actions ou parts obtenues en échange de l'apport à ses 3 enfants (chacun un tiers) à charge (i) du paiement d'une rente viagère à la mère et (ii) de la vente des actions ou parts données à la société de management de l'enfant 1 moyennant un prix préalablement convenu.

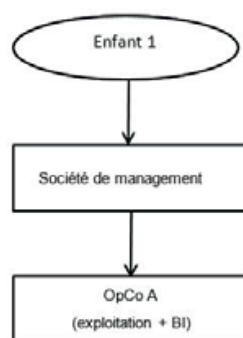
À la suite de cette donation, Madame X souhaite qu'aucun revenu (imposable) ne soit réalisé dans son chef (aucune réalisation d'une plus-value et la rente viagère ne constitue pas un revenu mobilier, de pension ou autre revenu professionnel).



Organigramme après les étapes 3 et 4 (cession des actions ou parts données à l'holding de reprise)

En fonction de la faisabilité financière, l'enfant 1 reprendra les actions ou parts des enfants 2 et 3 (étalé dans le temps) via sa propre société de management, et y apportera sa partie.

Ici, se pose la question de savoir si la cession (la vente et l'apport) des actions ou parts entre dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé, et si elle est indépendante de toute activité professionnelle (des enfants).



Avis du SDA

Si Madame X omet de calculer le montant des plus-values de cessation, les actions ou parts de la société opérationnelle ne seront pas qualifiées d'actions ou parts privées, mais bien d'actions ou parts professionnelles (avec exonération temporaire). La donation simultanée (moyennant le paiement d'une rente viagère) constitue effective-

ment une aliénation entraînant l'imposition des plus-values. En l'occurrence, il n'y a pas de période de continuation (intégrale) de l'activité, ce qui implique que l'opération d'apport d'une universalité de biens est considérée comme artificielle et que des motifs fiscaux sont principalement à la base du choix des opérations envisagées. En effet, l'ensemble de la construction mise sur pied a pour objectif d'échapper à l'imposition des plus-values de cessation.

6.1.9 REVENUS DIVERS – PLUS-VALUE SUR LA VENTE DE MONNAIES VIRTUELLES

La question a été posée de savoir si la plus-value qui sera réalisée sur la vente de monnaies virtuelles (notamment des Bitcoins) sera imposable à titre de revenus divers sur la base de l'art. 90, 1° CIR 92.

Au cours de la période 2014-2016, des monnaies virtuelles ont régulièrement été achetées. En 2017, ces monnaies virtuelles sont ou seront vendues avec une importante plus-value.

La Cour de cassation définit la spéculation comme l'acquisition de biens avec le risque de subir une perte, mais en espérant les revendre et en retirant un bénéfice grâce à l'accroissement de la valeur marchande.

Il n'est pas indispensable que la revente suive immédiatement l'acquisition.

La jurisprudence met l'accent sur le fait d'agir avec un risque élevé en espérant obtenir un avantage.

En résumé, la spéculation répond à deux conditions :

- Au moment de l'acquisition, le contribuable doit prendre un risque important ; et
- L'intention de réaliser des bénéfices importants doit être clairement présente à ce même moment.

Les opérations visées sont spéculatives. Les conditions susmentionnées ont été remplies :

- En l'espèce, il y avait un risque de subir une perte au moment de l'acquisition des monnaies virtuelles. La BNB, la FSMA, l'ABE ont averti le public quant au risque lié aux monnaies virtuelles. Ces avertissements ont fréquemment été repris par la presse nationale. Un organe de contrôle et donc toute surveillance prudentielle fait défaut. En outre, la protection par les pouvoirs publics à concurrence de 100.000 € ne vaut pas pour la monnaie virtuelle. L'absence de contrôle sur les plateformes commerciales comporte un risque important.
- En l'occurrence, il y avait déjà au moment de l'acquisition, l'anticipation d'un accroissement rapide de la valeur à court terme. L'acquisition a été faite dans ce but et dans l'attente de pouvoir les revendre à court ou plus long terme en retirant un bénéfice suite à l'accroissement de la valeur marchande.

L'exception prévue à l'art. 90, 1° du CIR 92, stipulant que les revenus provenant de la gestion normale du patrimoine privé ne sont pas imposables, constitue une exception à la règle générale.

Les opérations présentées ne peuvent pas être considérées comme une gestion normale du patrimoine privé. Il n'est en effet pas question de gestion en bon père de famille dans les dossiers soumis, vu l'importance des montants investis, la fréquence des achats et le risque inhérent aux monnaies virtuelles et aux plateformes sur lesquelles ces monnaies sont négociées.

Vu le caractère spéculatif, la plus-value sur la vente des monnaies virtuelles est considérée comme un revenu divers sur la base de l'art. 90, 1° CIR 92.

6.1.10 REVENUS DIVERS – QUALIFICATION

Dans le profiling présenté au SDA, le demandeur souhaite savoir comment les revenus reçus à la suite de la vente de livres doivent être repris dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques, à titre de revenus professionnels ou à titre de revenus divers, à savoir des revenus provenant de prestations ou opérations occasionnelles ou de spéculations.

Le demandeur en question est un couple pensionné, tous deux auparavant actifs en tant qu'enseignants. Ils souhaitent désormais commercialiser un manuel d'études dans l'enseignement secondaire, et ensuite offrir cet ouvrage aux écoles. Les demandeurs commercialiseront cet ouvrage en gestion propre étant donné que les éditeurs ne sont pas intéressés par cet ouvrage en raison de son caractère insuffisamment commercial.

Il s'agit d'un projet qui compte un total de 4 livres. Le couple susmentionné travaille actuellement sur le premier livre destiné à l'année d'études 1. L'année suivante, ils écriront une suite pour l'année d'études 2, etc.

Le couple pensionné a déjà écrit 2 à 3 livres quelques années auparavant. Pour ces ouvrages, ils avaient toutefois travaillé avec un éditeur.

Par occupation lucrative il y a lieu d'entendre, lorsqu'elle est exercée par une personne physique, un ensemble d'opérations qui sont suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle et qui, débordant les limites de la gestion normale du patrimoine privé, présentent un caractère professionnel.

Pour apprécier si des opérations lucratives ont un caractère professionnel, on peut tenir compte de l'ensemble des opérations lorsqu'elles s'étendent sur plusieurs années.

La question de savoir si une opération constitue une occupation lucrative gît en fait. Peuvent être retenus comme éléments de fait pouvant révéler l'exercice d'une occupation lucrative à caractère professionnel, outre le nombre, la nature et la succession rapide des opérations réalisées, le rapport existant entre elles, leur importance, l'organisation qu'elles impliquent, le fait qu'elles ont été réalisées à l'aide de fonds empruntés et en association avec deux ou plusieurs personnes, le fait qu'une activité accessoire soit étroitement liée à l'activité principale ou se situe dans le prolongement de l'activité professionnelle.

Étant donné que les demandeurs ont déjà écrit 2 à 3 livres via un éditeur par le passé, qu'ils envisagent d'écrire encore 4 livres d'études dans les 4 années à venir, qu'ils travaillaient tous les deux comme enseignants par le passé et qu'ils souhaitent offrir les livres aux écoles, le SDA estime que les revenus reçus doivent être considérés comme des revenus professionnels (profits) et non comme des revenus divers (bénéfices ou profits provenant de prestations ou opérations occasionnelles ou de spéculations).

6.1.11 PLUS-VALUES SUR ACTIONS – GESTION NORMALE D'UN PATRIMOINE PRIVÉ

Cas 1: Apport à un holding – Gestion anormale du patrimoine privé

Le demandeur détient de nombreuses participations dans des sociétés de droit belge et français. L'opération envisagée est l'apport par le demandeur de deux de ses participations, A (90%) et B (52%), à son holding de tête belge.

De la sorte, le demandeur n'apporte pas au holding de tête l'entière de ses participations dans le groupe, ce qui contredit le motif avancé par le demandeur qui est celui de la rationalisation et de la centralisation.

Considérant que l'apport des sociétés A et B à la holding fait en sorte que la société holding devient seule bénéficiaire des distributions ultérieures de dividendes, l'opération envisagée vise à améliorer la situation bilantaire du holding par une remontée de dividendes depuis les sociétés apportées pour apurer son endettement à l'égard de ces mêmes sociétés apportées, endettement destiné à financer les autres sociétés filiales du holding, dont la SPRL Z qui est une société belge immobilière détenant presque exclusivement l'immeuble d'habitation du demandeur.

Les liquidités importantes des sociétés apportées vont être distribuées au holding bénéficiaire de l'apport afin d'apurer ses dettes en grande partie générées par la construction de l'habitation privée du demandeur dans une autre société filiale du holding.

Le SDA considère qu'il ne s'agit pas là d'une gestion normale du patrimoine privé.

Cas 2: Apport sous condition suspensive

Le demandeur a effectué en 2016 un apport, sous condition suspensive d'obtention d'un ruling favorable, des actions de ses sociétés opérationnelles dans un holding créé à cet effet. Il estime que la condition suspensive rétroagit au jour de l'apport (en 2016).

Si en matière civile, la condition suspensive rétroagit au jour de la conclusion du contrat, le SDA estime qu'il n'en est pas de même en matière fiscale. Le principe de l'annualité de l'impôt mis en œuvre par l'article 360 du CIR 92 s'oppose à l'effet rétroactif de l'article 1179 du Code Civil.

Cette position est soutenue par la majorité de la doctrine et de la jurisprudence. On peut, à cet égard, renvoyer utilement à l'arrêt C – 399/99 de la CJCE où la Cour a dit pour droit que « des apports effectués sous réserve de la réalisation d'une condition suspensive ne constituent des apports au sens de l'article 4, paragraphe 1, sous c) de la directive 69/335 (relative aux droits d'apport) qu'après que la dite condition s'est réalisée. ».

Si un ruling favorable peut être donné en 2017 quant à la l'application des articles 90, 1° et 9° du CIR 92, c'est le nouvel article 184 du CIR 92, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, qui déterminera le montant du capital libéré.

Cas 3: Vente d'actions

Monsieur X possède toutes les actions ou parts de la société A. La société A est une société holding qui possède des participations dans des sociétés d'exploitation. Les enfants de monsieur A possèdent les actions ou parts de la société holding B.

Monsieur X a atteint un âge auquel il souhaite transférer ses actions ou parts dans la société A à la génération suivante. Monsieur X souhaite vendre les actions ou parts de la société A à la société B.

La société A a une créance importante sur la société B, la société acquéreuse. Le contrat d'emprunt a été prolongé très récemment, et le montant a été augmenté. Pour la société A, il s'agit de liquidités excédentaires qui sont prêtées à la société holding acquéreuse, la société B. La société B n'a pas investi ces liquidités, mais ils restent disponibles à la banque.

Cette créance est intégralement imputée dans le prix de vente qui augmente ainsi considérablement. Les liquidités prêtées par la société A à la société B seront utilisées pour payer une partie du prix de vente et passent ainsi à monsieur X.

Vu le fait que la société A a prêté des liquidités considérables à la société B, faisant ainsi considérablement augmenter le prix des actions ou parts, et vu le fait que la société B n'a pas investi les liquidités distribuées, mais qu'elle les a utilisées pour payer une partie du prix, ce prêt doit être considéré comme un prêt accordé par la société A à la société B pour payer le (une grande partie du) prix de vente à monsieur X.

Une telle transaction est inspirée par des motivations fiscales. Un remboursement préalable de l'emprunt suivi par une distribution de dividendes des liquidités excédentaires est dès lors recommandé.

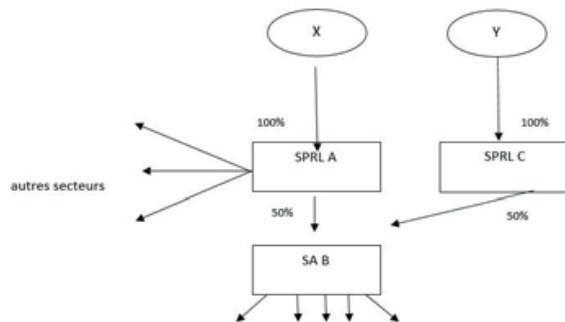
En tenant compte des éléments susmentionnés, nous arrivons à la conclusion que monsieur X obtiendra indirectement des liquidités par la vente des actions ou part de la société A de la part de cette dernière. Par conséquent, la créance que possède la société A sur la société B peut être considérée comme « des liquidités excédentaires » qui doivent être distribuées préalablement à la vente.

6.1.12 RESTRUCTURATIONS – SCISSION

Aperçu de la situation

La SPRL A est une société holding détenant des participations dans différentes sociétés pouvant être réparties en deux groupes, à savoir des sociétés exerçant des activités dans le secteur Z (ayant comme élément essentiel une participation de 50% dans la SA B) et des sociétés exerçant d'autres activités (« autres secteurs »). Monsieur X possède les parts de la SPRL A. La SPRL C, société holding de monsieur Y, est co-actionnaire de la SA B.

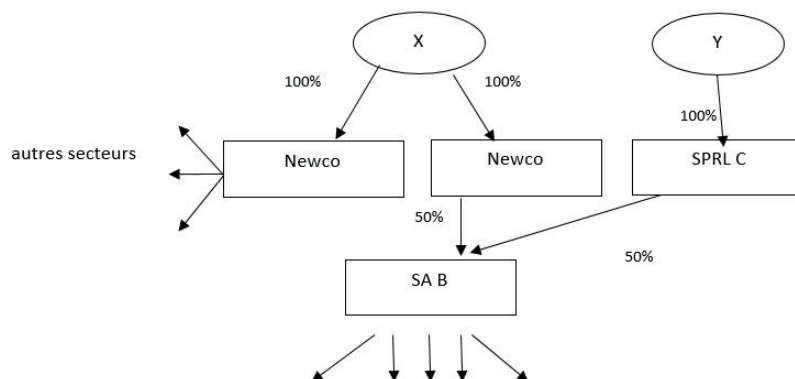
Organigramme avant l'opération



Opération présentée

Étant donné que Monsieur X s'est récemment retiré de la gestion journalière de la SA B, une réorganisation à moyen terme du groupe autour de la SA B est nécessaire. Pour avoir, à l'avenir, une liberté de mouvement maximale dans le cas de négociations éventuelles avec la SPRL C et/ou des investisseurs tiers, l'opération envisagée consiste en la scission de la SPRL A. Par cette scission, la SA B et les autres participations relatives au secteur Z seront placées dans la Newco-secteur Z, alors que les participations n'étant pas liées au secteur Z seraient placées dans la Newco-autres secteurs.

Organigramme après l'opération



Avis du SDA

Bien que le demandeur ait déclaré qu'il n'y a à ce jour aucun plan concret pour aliéner les actions ou parts de la Newco-secteur Z, le SDA signale que les circonstances de fait indiquent que l'opération envisagée vise tout de même à rendre le groupe autour de la SA B vendable.

La SPRL A est en effet une société holding qui dispose déjà en soi d'une liberté de mouvement maximale dans le cas d'éventuelles négociations avec des tiers dans le cadre de la réorganisation du groupe autour de la SA B. Il suffit qu'elle vende ses participations ayant trait au secteur Z ou qu'elle les vende en partie si elle souhaite quitter le groupe ou faire entrer des tiers. Une scission n'est pas nécessaire à cet effet. Seul le prix de vente d'éventuelles cessions d'actions ou de parts se retrouvera dans la SPRL A. Si la SPRL A est scindée en 2 Newco, le produit d'une éventuelle vente du groupe autour de la SA B reviendra à Monsieur X en exemption d'impôt. Le SDA était d'avis qu'il n'y avait pas de motifs économiques valables à la base de l'opération présentée, mais plutôt des motifs fiscaux.

6.1.13 TRANSFER PRICING

Aperçu de la situation

Après la scission partielle par laquelle la société belge X a transféré ses activités de production vers une entité belge Y nouvellement créée, le demandeur souhaite notamment obtenir la certitude que l'alignement du modèle opérationnel et la future méthode de prix de transfert, en conséquence de quoi X fonctionnera pour la société étrangère Z en tant que 'limited risk distributor' et Y en tant que 'contract manufacturer' pour Z, seront conformes au principe de pleine concurrence au sens des articles 26, 79, 185, §2 a et 207 CIR 92. X aurait droit à une OM (operating margin) garantie, alors que Y serait indemnisée par Z sur la base de la méthode cost plus.

Opération(s) envisagée(s)

Il a été constaté que X fournirait, d'une part, encore des services à Y comme les finances, la logistique, les RH, l'IT et mettrait encore, d'autre part, un bâtiment à disposition pour lequel un loyer serait compté.

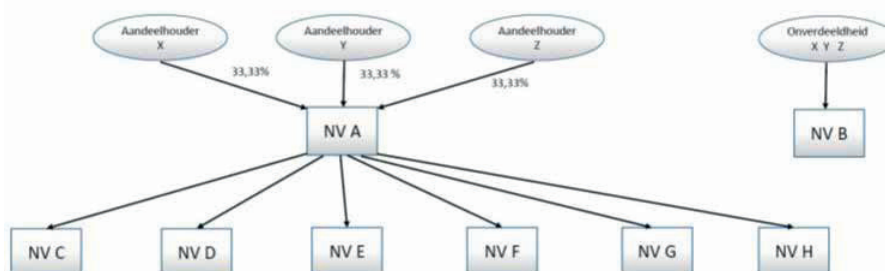
D'après le demandeur, les frais qu'Y supporte en conséquence du contrat-cadre avec X devaient être considérés comme des frais qui sont répercutés à Z sans mark-up.

Avis du SDA

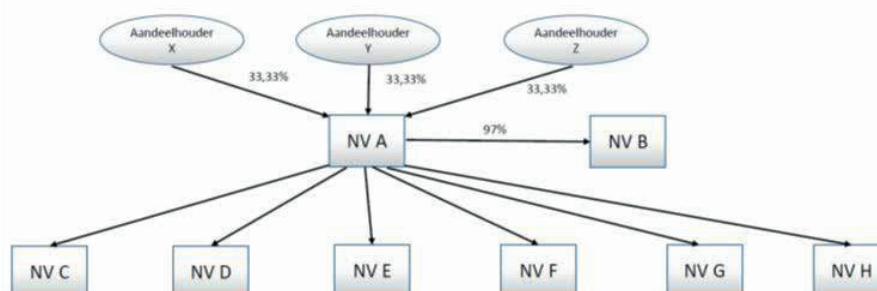
Y devait, selon l'avis du SDA, calculer un mark up sur les matières premières et sur ses frais opérationnels y compris la facturation de X. Les coûts imputés par X devaient être considérés comme frais de fonctionnement de Y et ne pouvaient donc pas être qualifiés de frais d'acompte.

6.1.14 CHANGEMENT DE CONTRÔLE

Situation avant l'opération



Situation après l'opération



La demande concerne un changement de contrôle dans le cadre d'une restructuration familiale.

Ces dernières années, les activités et par conséquent les résultats de la SA B n'ont cessé de diminuer. Le magasin a finalement été liquidé et il n'y a plus de personnel actif.

Après le décès du père, ses activités ont été reprises par les 3 enfants.

Les enfants souhaitent faire renaître la SA B. En outre, ils souhaitent incorporer des activités de la société dans leur structure sociale familiale déjà existante au sein de laquelle les enfants collaborent étroitement.

Le nom de la SA B sera modifié.

Le changement de contrôle ne répond pas à des besoins financiers ou économiques légitimes, mais a une visée fiscale. L'opération vise à affecter les pertes fiscalement reportables d'une société vide sans activité en détournant artificiellement des bénéfices imposables de nouvelles activités performantes vers une société déficitaire. Par conséquent, le SDA estime que conformément à l'article 207, troisième alinéa CIR 92, les pertes fiscalement reportables de la SA A ne sont pas déductibles du bénéfice de la période pendant laquelle l'activité indépendante a été introduite, ni du bénéfice d'aucune période imposable ultérieure.

6.1.15 CONVENTIONS PRÉVENTIVES DE LA DOUBLE IMPOSITION

Cas 1: La convention préventive de la double imposition avec les États Unis

Belco détient une participation dans une société américaine ayant la forme juridique d'une LLC, qui détient à son tour une participation dans une société établie dans un pays tiers (Opcio). La LLC est imposée de manière transparente aux États-Unis (« disregarded entity »), de sorte que la société Belco y est en principe soumise à l'impôt des non-résidents.

En vertu de l'article 22.1.B de la convention préventive de la double imposition entre la Belgique et les États-Unis, le demandeur souhaite obtenir une exonération en Belgique pour les dividendes versés par la LLC.

Conformément à l'article 22.1.B précité, la Belgique exonère les revenus qui sont qualifiés de dividendes par l'article 18 du CIR 92 et qui sont recueillis par un résident de Belgique, une personne physique ou une société en sa qualité d'associé d'une entité, qui a été constituée conformément à la législation américaine, et qui n'est pas imposée en tant que telle aux États-Unis (c'est-à-dire en tant que « corporation »), et à condition que les revenus soient imposés aux États-Unis dans le chef du résident de Belgique au prorata de sa part dans les revenus de l'entité (c'est-à-dire conformément au régime de la transparence fiscale). Selon le demandeur, les revenus sont exonérés aux États-Unis, soit imposés.

Sont visés les dividendes octroyés par des entités hybrides qui ont été constituées conformément à la législation en vigueur aux États-Unis, et qui sont considérées comme des entités fiscalement transparentes par les États-Unis et comme des sociétés soumises en tant que telles à l'impôt par la Belgique.

Après avoir analysé la législation fiscale américaine, le SDA estime que les revenus ne font pas l'objet d'une exonération aux États-Unis, mais ne relèvent tout simplement pas du champ d'application de l'impôt (local) des non-résidents. Par conséquent, on ne peut considérer que les revenus sont imposés aux États-Unis dans le chef d'un résident de Belgique.

Cas 2: La convention préventive de la double imposition avec l'Inde

Belco fait appel aux services d'une entreprise faisant partie du groupe établie en Inde. Ces services relèvent en principe du champ d'application de l'article 228, § 3 du CIR 92 (« catch all »), étant donné que l'article 12 de la convention préventive de la double imposition avec l'Inde confère également un pouvoir d'imposition à la Belgique pour les « rémunérations d'assistance technique » dues à des résidents indiens. En l'espèce, les services peuvent être considérés comme des rémunérations d'assistance technique.

Le point 1 du Protocole à la convention préventive de la double imposition avec l'Inde contient une clause de la nation la plus favorisée, selon laquelle : « Si, en vertu d'une Convention ou d'un Accord conclu entre l'Inde et un État tiers membre de l'OCDE et entrant en vigueur après le 1er janvier 1990, l'Inde limite son imposition sur les redevances ou rémunérations d'assistance technique à un taux plus bas ou à un champ d'application plus restreint que le taux et le champ d'application prévus dans la présente Convention pour ces éléments de revenu, les mêmes taux et champ d'application que ceux prévus dans cette Convention ou cet Accord pour lesdits éléments de revenu seront aussi applicables en vertu de la présente Convention. »

Le demandeur se réfère concrètement au Protocole à la Convention entre l'Inde et la Finlande, qui prévoit un régime dérogatoire à la disposition de l'État de la source (selon ce Protocole, l'État dans lequel les services sont prestés). Le SDA estime que ce régime ne doit pas être assimilé à une disposition plus favorable en termes de « taux ou de champ d'application ». Or, seule une disposition plus favorable en termes de « taux ou de champ d'application » permet d'invoquer la clause de la nation la plus favorisée précitée.

6.2 TVA

Cas 1 : Mise à disposition d'appartements pour de courts séjours avec services complémentaires - location immobilière exemptée conformément à l'article 44, §3, 2° du Code de la TVA

Par le biais de sa plateforme, une société X offre la possibilité aux propriétaires d'appartements totalement meublés et aménagés, de les mettre à disposition de touristes, d'hommes d'affaires, etc. pour de courtes périodes et en particulier à des fins non résidentielles.

Un taux d'occupation des appartements n'est pas garanti par X. En outre, le propriétaire garde la possibilité de louer lui-même l'appartement pour une courte durée.

Le prestataire de services X n'intervient pas dans la location, mais fournit à l'utilisateur de l'appartement - à sa demande - des services complémentaires, comme des services de nettoyage complémentaires, etc.

X s'engage vis-à-vis du propriétaire d'appartement à se charger de la remise de la clé et du nettoyage final, uniquement pour les réservations faites par le biais de la plateforme.

Dans le chef du bailleur, l'intention d'exercer une activité économique de manière durable, autre que la mise à disposition simplement passive de son bien immobilier, fait défaut. Pour les motifs précités, le SDA estime que la mise à disposition établie du bien immobilier qui lie le propriétaire d'appartement et l'utilisateur doit être considérée comme une location immobilière exonérée conformément aux dispositions de l'article 44, §3, 2° du Code de la TVA.

Cas 2: Taux réduit de 6 %

Le demandeur avait un projet de transformation et d'agrandissement d'une habitation située en Région wallonne. Les travaux de transformation devaient être soumis au taux réduit de 6% visé par les rubriques XXXI et XXXVIII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20. Au cours des travaux, l'effondrement involontaire d'une partie de l'ancienne structure a contraint le demandeur à revoir ses projets et à introduire une demande de permis de démolition de la maison existante et de reconstruction d'une maison reposant partiellement sur les fondations de l'ancienne. Le demandeur souhaite avoir la confirmation que la facturation des travaux de démolition/reconstruction pourra se faire avec application du taux réduit de 6% visé par une des rubriques précitées. Sa motivation tient essentiellement dans le fait que la démolition résulte de circonstances indépendantes de sa volonté (cas de force majeure).

Indépendamment de la survenance de cet évènement, le SDA ne peut confirmer l'application du taux de 6% prévu par les rubriques XXXI et XXXVIII précitées. En effet, le projet envisagé ne consiste plus en la transformation d'un immeuble existant puisque les travaux exécutés ne reposent pas d'une manière significative sur les anciens murs portants et, plus généralement, sur la structure essentielle du bâtiment existant (seules les caves et certaines fondations sont conservées) et qu'en outre, la superficie totale de la partie ancienne qui subsiste après l'exécution des travaux est dérisoire par rapport à la superficie totale de l'habitation après la réalisation des travaux.

Par ailleurs, la rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, qui vise spécifiquement la démolition d'une habitation ancienne et la reconstruction conjointe d'une habitation neuve, ne peut pas non plus être revendiquée par le demandeur puisque la commune concernée par son projet ne figure pas parmi les communes visées par cette disposition.

Cas 3: Opérations de lease and lease back – Pratique abusive au sens de l'article 1er, § 10, du CTVA

Une institution publique envisage de constituer, au profit d'une seconde institution publique qui lui est liée, un droit d'emphytéose sur un bâtiment scolaire. La constitution de ce droit d'emphytéose se ferait avec application de la TVA au taux de 6% conformément à la rubrique XL du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20. La seconde institution publique, bénéficiaire du droit d'emphytéose, remettra ensuite le bâtiment scolaire à la disposition de la première institution publique via un bail exempté de la TVA en vertu de l'article 44, § 3, 2°, du CTVA. Selon les informations fournies, le prix total du droit d'emphytéose avoisinera le total des loyers à payer en vertu du bail. L'intérêt prépondérant de cette opération de « lease & lease back » est de récupérer le différentiel de TVA (15%) entre la TVA, au taux de 21%, acquittée à l'époque sur la construction du bâtiment scolaire et qui serait totalement récupérée par la première institution publique lors de la constitution du droit d'emphytéose avec application de la TVA et la TVA, au taux de 6%, qui devrait être payée, en vertu de la nouvelle rubrique XL du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20, relatif aux taux, par la seconde institution publique sur le droit d'emphytéose et qui serait non déductible dans son chef puisque le bâtiment scolaire est remis à la disposition de la première institution publique via une location immobilière exemptée de la TVA.

Dans la mesure où l'opération n'a que peu d'impact financier pour les deux institutions publiques concernées, que l'opération est effectuée entre des parties étroitement liées et contrôlées par les mêmes personnes, que l'opération ne se fait pas à des conditions de marché, et que le demandeur n'a pas été en mesure de justifier cette opération par des motifs économiques et financiers valables, le SDA a estimé que l'opération de « lease & lease back » entre ces deux institutions publiques avait pour objet essentiel ou principal l'obtention d'un avantage fiscal (la réduction du taux de TVA) et devait donc être qualifiée de pratique abusive conformément à l'article 1er, § 10, du CTVA.

6.3 DROITS D'ENREGISTREMENT ET DROITS DE SUCCESSION

Cas 1: L'emphytéote renonce à ses droits en faveur du tréfoncier

Le demandeur, une société qui est propriétaire d'un immeuble de bureaux dans la Région de Bruxelles-capitale (via deux filiales ; X pour l'emphytéose et Y pour le tréfonds), souhaite transformer ce bâtiment en immeuble à appartements. L'objectif est de vendre ces appartements lot par lot à des parties tierces en pleine propriété, et ce, sous le régime des droits d'enregistrement.

Une question importante dans le dossier était de savoir quels droits d'enregistrement (et sur quelle base) seraient précisément d'application en tenant compte du fait que pour l'instant, le droit d'emphytéose d'une part et le tréfonds d'autre part, encore séparés, seront réunifiés dans les mains d'une seule partie et que des travaux de transformation (sont ou) seront entre-temps effectués.

Préalablement à la question du point n° 2, le collège s'est cependant penché sur la façon dont le demandeur a acquis le bien immobilier dans son portefeuille en 2015. À ce moment-là, elle a d'une part acquis les actions de la société dans laquelle se trouvait l'emphytéose via la filiale X et d'autre part, elle a acheté le tréfonds (avec paiement des droits d'enregistrement à hauteur de 12,5 %) via la filiale Y. De cette manière, le demandeur a conservé une construction emphytéotique existante (2006, ruling 600.384), et ce, sur la base d'un acte juridique après le 1er juin 2012. Le collège estime qu'il n'est pas question d'abus tant que la création (et/ou le maintien) du split sale est antérieur au 1er juin 2012 et la reconstitution postérieure au 1er juin 2012. En l'occurrence, on ne satisfait pas à cette condition, et le collège a ainsi estimé qu'il était question d'abus. Le demandeur n'a pas donné suite à la proposition du collège de faire renoncer l'emphytéote à ses droits en faveur du tréfoncier, et ce, avant le début des travaux.

Cas 2: Rachat partiel d'un contrat d'assurance-vie – Abus de droit

Opération envisagée

Monsieur X et Madame Y étaient mariés sous le régime de la communauté de biens réduite aux acquêts.

Durant leur mariage, Monsieur X et Madame Y ont souscrit un contrat d'assurance-vie structuré de la manière suivante :

- Preneurs d'assurance : Monsieur X et Madame Y
- Tête assurée : Monsieur X
- Bénéficiaires : les enfants de Monsieur X et de Madame Y

Les conditions générales dudit contrat stipulent qu'en cas de décès de l'un des preneurs, le preneur survivant et capable deviendra seul titulaire de tous les droits et obligations dudit contrat.

Madame Y étant décédée, Monsieur X est devenu seul titulaire du contrat.

Il souhaite obtenir confirmation du SDA qu'en cas de rachat total ou partiel dudit contrat, il ne devra pas effectuer de déclaration complémentaire à la déclaration de succession de son épouse, Madame Y et que ces rachats ne peuvent être considérés comme abusifs au sens de l'article 106 § 2 du Code des droits de succession.

Pour justifier l'absence d'abus de droit, le demandeur avance trois arguments :

- Lorsqu'il a appris que son épouse était condamnée, il a envisagé de mettre fin au contrat en vue d'anticiper son déménagement afin de se rapprocher du seul de ses deux enfants vivant en Belgique. Toutefois, en raison d'un manque de temps, il n'a pu procéder à la résiliation dudit contrat du vivant de son épouse.
- Il n'est pas à l'origine de la transmission des droits et obligations du contrat dans son chef et il subit simplement les effets du décès de son épouse.
- Enfin, depuis le décès de son épouse, il doit faire face à de nombreuses dépenses et réorganiser sa vie (acheter un logement et déménager). Pour ce faire, il se verrait obliger de racheter le contrat.

De plus, par le placement d'une partie de ses fonds dans l'immobilier, le demandeur invoque que ces sommes resteront donc dans son patrimoine jusqu'à son décès et s'engage pour ce faire à ne procéder à aucune donation.

Position du SDA

En l'espèce, le SDA estime qu'il ne faut pas se limiter à la question de savoir si les rachats sont susceptibles d'être taxés ou de constituer un abus fiscal mais qu'il faut au contraire se demander si l'ensemble des opérations réalisées et envisagées sont constitutives d'un abus fiscal.

Il convient de noter que le demandeur a transféré avec son épouse tous leurs avoirs communs liquides (comptes en banque et comptes-titres) dans un contrat d'assurance-vie un an avant le décès de Madame, avec pour effet que le demandeur se retrouve seul preneur et tête assurée du contrat sans payer de droits de succession (l'article 8 du Code des droits de succession étant inapplicable au décès du premier conjoint).

La volonté du demandeur par la suite de racheter partiellement ou totalement le contrat aura pour effet d'anéantir l'application de l'article 8 du Code des droits de succession à son décès.

Le SDA estime que les motifs avancés par le demandeur ne sont donc pas pertinents pour renverser la notion d'abus fiscal.

Ses besoins de liquidités actuels ne sont que la conséquence des opérations réalisées en vue d'éluder l'application de l'article 8 du Code des droits de succession au moment du décès de son épouse.

En conséquence, le SDA considère qu'il y a abus fiscal et que l'article 106 § 2 du Code des droits de succession s'applique à l'ensemble des opérations.

La présente position est par ailleurs conforme aux différentes décisions déjà rendues dans ce type de dossier où systématiquement, il a été introduit un warning visant à empêcher tout rachat par le cessionnaire des droits sous peine de rendre applicable l'article 106 § 2 du Code des droits de succession.

7. APERÇU DES RAISONS DE LA RÉNONCIATION

2013.053, 2013.072, 2014.584, 2014.636, 2015.468, 2015.562, 2015.729, 2016.144, 2016.262, 2016.310, 2016.343, 2016.428, 2016.471, 2016.552, 2016.574, 2016.597, 2016.632, 2016.679, 2016.681, 2016.718, 2016.739, 2016.771, 2016.819, 2016.864, 2016.868, 2016.869, 2016.878, 2016.879, 2017.119, 2017.143, 2017.179, 2017.196, 2017.233, 2017.265, 2017.309, 2017.375, 2017.389, 2017.396, 2017.416, 2017.570, 2017.620, 2017.629, 2017.674, 2017.697

Il a été renoncé aux demandes susmentionnées d'obtention d'une décision anticipée pour les raisons suivantes :

- avant que le collège ait pris une décision concernant l'irrecevabilité, il a été renoncé à la demande;
- opération(s) modifiée(s);
- renonciation sans mention d'une (de) raison(s) explicite(s);
- pas d'accord avec la personne effectuant l'introduction de la demande, raison pour laquelle il y a renonciation;
- la question ne relevait pas de la compétence du SDA.

8. STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES

8.1. INTRODUCTION

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

8.2. PRÉSENTATION QUANTITATIVE

Tableau : Nombre de demandes et prefilings introduits et traités – Aperçu

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

8.3. PRÉSENTATION PAR NATURE DES DÉCISIONS

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

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

Tableau 2: Nature des clôtures des prefilings – Aperçu

PREFILING							
ANNEE	NATURE CLÔTURE						TOTAL
	DEMANDES		SANS SUITE		AVENANT		
	TOTAL	%	TOTAL	%	TOTAL	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%	64	3,7%	1721

L'attention du lecteur est attirée sur le fait que les clôtures de prefilings ne donnant pas lieu à une demande ne s'explique qu'en partie pour les raisons déjà évoquées pour les renoncements à demande (notamment irrecevabilité, modification ou renonciation à l'opération, opération pour laquelle la position du SDA diverge de celle du demandeur).

Il faut en effet signaler que dans un nombre non négligeable de cas, le demandeur, après avoir reçu l'aval sans réserve de l'équipe pour introduire une demande (soit en raison de l'évidence de la réponse parce que celle-ci est clairement exprimée dans les dispositions légales, les commentaires administratifs publiés, ou une réponse à une question parlementaire), estime superflu de passer en demande, les informations ou références reçues du SDA lui paraissant suffisamment claires et "rassurantes" quant au régime fiscal applicable à la situation ou à l'opération envisagée.

Tableau 3: Répartition détaillée – Année 2017

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Déduction pour capital à risqué	0	1	0	1
Droits d'auteur	96	73	200	103
Frais professionnels	22	18	91	83
Rémunérations (1)	41	51	74	72
INR	10	13	32	26
TVA	83	76	265	224
RDT	8	9	14	9
Restructurations	110	120	243	210
Plus-values sur actions	51	70	64	106
Taxe Caïman	5	3	16	24
Frais propres à l'employeur	262	237	365	289
Abandons de créances	8	6	12	13
Déduction pour revenus de brevets/d'innovation	48	43	112	68
IPP	25	13	122	102
Enregistrement	21	26	53	51
Revenus mobiliers	92	80	104	91
IPM	14	9	18	20
Stock Options	20	21	37	21
Tax Shelter	5	9	9	11
Taxe au tonnage	3	3	3	4
ISOC	30	34	81	72
Prix de transfert	73	68	100	85
Usufruit	9	9	18	25
Autres	7	10	7	11
TOTAL	1043	1002	2040	1721

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

Tabel 4: Répartition détaillée des décisions par qualité du demandeur – Année 2017

	DEMANDES			
	GE (1)	P	PME (1)	IPM (2)
Déduction pour capital à risqué	1			
Droits d'auteur		64	9	
Frais professionnels	4	12	2	
Rémunérations	28	9	4	10
INR	10	1	2	
TVA	6	3	51	16
RDT	6		3	
Restructurations	51		69	
Plus-values sur actions		66	4	
Taxe Caïman		3		
Frais propres à l'employeur	135		75	27
Abandons de créances	5		1	
Déduction pour revenus de brevets/d'innovation	30		13	
IPP		13		
Enregistrement	4	10	10	2
Revenus mobiliers	37	5	34	4
IPM				9
Stock Options	17	1	3	
Tax Shelter	2		7	
Taxe aut tonnage	1		2	
ISOC	20		14	
Prix de transfert	63		5	
Usufruit			9	
Autres	3	1	3	3
Total	423	188	320	71
% qualité du demandeur	42,22%	18,76%	31,94%	7,08%

(1) Selon l'article 15 C.soc.

(2) Asbl, pouvoirs publics ...

8.4. DÉLAI DE DÉCISION

Tableau: Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Aperçu

Année	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
JOURS CALENDRIER	83	81	68	71	67	68	64	67	65	67

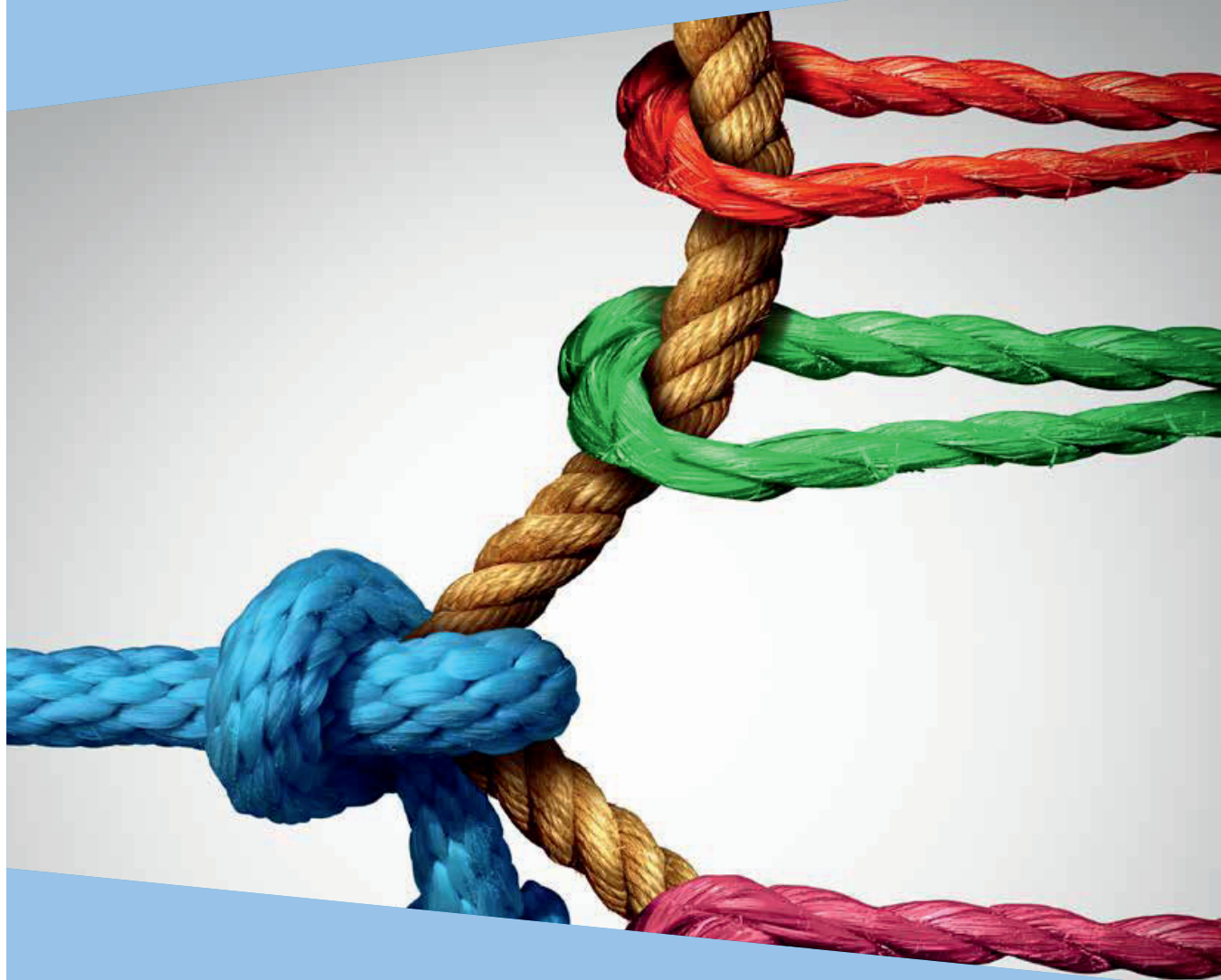
8.5. APERÇU DES ÉCHANGES DE RULINGS 2017

Dans le cadre de DAC 3, 488 décisions anticipées ont été échangées en 2017. Tant les «anciens» rulings (délivrés entre le 01/01/2012 et le 31/12/2016) que les «nouveaux» rulings pris en 2017 sont concernés.

Dans le cadre de l'Action 5 du plan BEPS, 794 échanges se rapportant à 181 décisions anticipées ont eu lieu.

PARTIE 2

STATISTIQUES CONCERNANT LA RÉGULARISATION



1. CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLU QUATER

- Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B 29.07.2016).
- AR du 9 août 2016 fixant les modèles des formulaires à utiliser visés dans les articles 7 et 13 de la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B 18.08.2016).
- Loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances, (M.B 20.12.2016, 3ème édition).
- Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés (M.B 18.07.2017).
- Accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région Flandre relatif à la régularisation de montants non scindés (M.B. 18.07.2017).
- Décret du 1er juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures concernant le transfert de la propriété d'un immeuble d'une société à un associé, la renonciation à l'usufruit sur un bien immobilier suivie ou précédée par une donation, les clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, sans condition de survie, mieux connues sous les termes de « clause de la maison mortuaire » et la révision du montant des amendes. (M.B. 10.07.2017).
- Décret du 16 juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région flamande relatif à la régularisation des montants non scindés (M.B. 18.07.2017).
- Loi du 30 juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à l'accord de coopération entre l'Etat fédéral et la Région Flamande relatif à la régularisation des montants non scindés. (M.B. 18.07.2017).
- Ordonnance du 13 juillet 2017 portant assentiment à l'Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures en vue de lutter contre les abus et les fraudes fiscales. (M.B. 18.07.2017).
- Arrêté royal du 18 juillet 2017 fixant les modèles des formulaires à utiliser visés dans les articles 6, § 1er et 7, alinéa 2, de l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région Flamande relatif à la régularisation des montants non scindés. (M.B. 31.07.2017).
- Arrêté royal du 21 juillet 2017 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 1, 4°, 5° et 6° de l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés. (M.B. 31.07.2017).

2. STATISTIQUES CONCERNANT LA DLU QUATER

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

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants 57ecision (EUR)	Prélèvement	
31/12/2016	341	59	177.745.377,33	33.458.990,00	13.641.528,73
31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90	149.388.977,40

Tableau 2: catégorie des montants des déclarations traitées VOLET 1 – Prélèvements sur les déclarations traitées – Situation au 31.12.2017

DLU Quater – 549 déclarations traitées en 2016 et 2017		
	Montants (EUR)	
	Montants 57ecision (EUR)	Prélèvements (EUR)
Revenus professionnels	7.501.812,78	5.279.767,17
Revenus mobiliers	31.568.423,50	13.553.374,02
Revenus immobiliers	1.942.454,46	496.368,80
Revenus divers	845.257,69	629.833,90
Bénéfices	8.559.398,05	5.419.816,81
Sommes	23.501,00	5144,80
T.V.A	1.110.919,35	233.293,05
Capitaux prescrit	337.980.171,60	123.569.220,90
Cotisations sociales	1.295.640,48	202.157,98
TOTAAL	390.827.578,90	149.388.977,43

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

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants 57ecision (EUR)	Prélèvement	
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19	1.296.351,53

Tableau 4: nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 3 controle – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2017

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants 57ecision (EUR)	Prélèvement	
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30	4.758.167,13

(a) Volet 1 = Impôts fédéraux

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

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

**Plus d'information :**

SPF Finances

Service des Décisions Anticipées en matière fiscale

Rue de la Loi 24 - 1000 Bruxelles

▪ Tel.: +32 (0)257 938 00

▪ E-mail: dvbsda@minfin.fed.be

▪ www.fin.belgium.beWWW.FIN.BELGIUM.BE
SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES

.be