

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

8 mai 2023

**Service des décisions anticipées
en matière fiscale**

Rapport annuel 2022

Sommaire

Pages

Service des décisions anticipées en matière fiscale.....3

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

8 mei 2023

**Dienst voorafgaande beslissingen
in fiscale zaken**

Jaarverslag 2022

Inhoud

Blz.

Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.....59

09470

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

<i>Abréviations dans la numérotation des publications:</i>		<i>Afkorting bij de nummering van de publicaties:</i>	
DOC 55 0000/000	Document de la 55 ^e législature, suivi du numéro de base et numéro de suivi	DOC 55 0000/000	Parlementair document van de 55 ^e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer
QRVA	Questions et Réponses écrites	QRVA	Schriftelijke Vragen en Antwoorden
CRIV	Version provisoire du Compte Rendu Intégral	CRIV	Voorlopige versie van het Integraal Verslag
CRABV	Compte Rendu Analytique	CRABV	Beknopt Verslag
CRIV	Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes)	CRIV	Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaalde beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen)
PLEN	Séance plénière	PLEN	Plenum
COM	Réunion de commission	COM	Commissievergadering
MOT	Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)	MOT	Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)



Service Public
Fédéral
FINANCES

WWW.FIN.BELGIUM.BE



SERVICE DES DÉCISIONS ANTICIPÉES EN MATIÈRE FISCALE

RAPPORT ANNUEL 2022



WWW.FIN.BELGIUM.BE
SERVICE PUBLIC FÉDÉRAL FINANCES

.be

CONTENU

PARTIE 1 : DÉCISIONS ANTICIPÉES	5
1 INTRODUCTION	6
2 HISTORIQUE	7
2.1 <i>Commission des accords fiscaux préalables</i>	7
2.1.1 <i>Accords relatifs aux contributions directes (art. 345, § 1, 1^{er} alinéa, CIR 92)</i>	7
2.1.2 <i>Accords relatifs aux droits d'enregistrement et de succession</i>	7
2.2 <i>Service des décisions anticipées (application AR 3.5.1999)</i>	7
2.3 <i>Système généralisé de décisions anticipées (application de la Loi du 24.12.2002 et ses arrêtés d'exécution)</i>	8
3 SYSTÈME GÉNÉRALISÉ DE DÉCISIONS ANTICIPÉES	10
3.1 <i>Définition</i>	10
3.2 <i>Délai d'introduction et de décision</i>	10
3.3 <i>Cas exclus</i>	11
3.4 <i>Matières exclues</i>	11
3.5 <i>Durée de la décision anticipée</i>	12
4 DESCRIPTION FONCTIONNELLE	13
4.1 <i>Service compétent</i>	13
4.2 <i>Pouvoir de décision</i>	13
4.3 <i>Traitement des demandes</i>	13
4.3.1 <i>Généralités</i>	13
4.3.2 <i>Système de "prefiling meetings"</i>	14
4.3.3 <i>Les demandes d'obtention d'une décision anticipée en matière fiscale</i>	14
4.3.4 <i>Organigramme du SDA</i>	15
4.3.5 <i>Collaborateurs</i>	16
4.3.6 <i>Publication des décisions</i>	16
4.3.7 <i>Avenants</i>	16
5 PROBLÈMES DANS LE DROIT BELGE DÉTERMINÉ PAR LE SDA	18
5.1 <i>Rémunérations</i>	18
5.2 <i>Enregistrement</i>	18
6 DÉCISIONS PRÉSENTANT UN INTÉRÊT PARTICULIER	19
6.1 <i>Déductions pour revenus d'innovation</i>	19
6.2 <i>Restructurations</i>	20
6.3 <i>TVA</i>	21
7 OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES	24
7.1 <i>Contributions directes</i>	24
7.1.1 <i>Droits d'auteur</i>	24
7.1.2 <i>Rémunérations</i>	26
7.1.3 <i>Avantage social</i>	27
7.1.4 <i>Frais professionnels</i>	28
7.1.5 <i>Qualification des revenus immobiliers</i>	28
7.1.6 <i>Qualification des plus-values sur actions</i>	29
7.1.7 <i>Qualification des plus-values sur crypto-monnaies</i>	31
7.1.8 <i>Tax Shelter pour entreprises débutantes</i>	32
7.1.9 <i>Restructurations</i>	33
7.1.10 <i>Prix de transfert</i>	34

7.1.11 Revenus mobiliers	36
7.1.12 Taxation étalée	37
7.1.13 Déductions pour revenus d'innovation	37
7.1.14 Taxe Caïman	39
7.1.15 Economie collaborative	39
7.1.16 Stock options	39
7.2 TVA	41
8 APERÇU DES RAISONS DE LA RENONCIATION	43
9 STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES	44
9.1 Introduction	44
9.2 Présentation quantitative	44
9.3 Présentation par nature des décisions	45
9.4 Délai de décision	48
PARTIE 2 : STATISTIQUES CONCERNANT LA RÉGULARISATION	49
1 CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLUQuater	50
2 POSSIBILITÉ DE 'PREFILING'	52
3 STATISTIQUES CONCERNANT LA DLUQuater	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.

Ce rapport annuel couvre l'année civile 2022 au cours de laquelle les nouveaux membres du Collège ont été nommés à partir du 1^{er} septembre 2022. Ceci conclut une période avec l'application de l'AR du 3 juillet 2018, qui prévoit un renouvellement d'office des membres respectifs du Collège sous certaines conditions. Les périodes de fin et d'introduction des membres respectifs est l'explication logique de l'évolution des chiffres.

2. HISTORIQUE

2.1 COMMISSION DES ACCORDS FISCAUX PRÉALABLES

Depuis 1993, conformément à l'article 250*bis*, 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, 1^{ER} ALINÉA, CIR 92)

- les opérations visées aux article 46, § 1, 1^{er} alinéa, CIR 92, article 211, § 1, 1^{er} alinéa, CIR 92, article 269, § 1, 6^{ème} 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 1^{er}, § 1^{er} de cet arrêté.

En outre, un Service des décisions anticipées (SDA) a été constitué et a été chargé, selon le rapport au Roi annexé à l'AR du 3.5.1999 précité, de préparer et de publier par résumé, à la fois les décisions anticipées prises à la demande d'un contribuable et les accords préalables octroyés dans le cadre de procédures légales existantes (AR n° 187 relatif à la création de centres de coordination; 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 1^{er}, § 1^{er}, AR 3.5.1999; ces demandes portaient essentiellement sur :

- les conséquences sur le plan des impôts directs et indirects des investissements en immobilisations corporelles et incorporelles ;
 - les régimes particuliers en matière de centres de distribution et de services ;
 - les rémunérations entre des entreprises liées (prix de transfert) ;
- l'examen des demandes qui étaient basées sur l'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 règlent le nouveau système sont les suivantes :

- la Loi du 24.12.2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale (MB 31.12.2002, 2^e édition) - ci-après nommée: « la Loi » ;
- l'AR du 9.1.2003 fixant la date d'entrée en vigueur des articles 20 à 28 de la Loi (MB 15.1.2003, 2^e édition) ;
- l'AR du 17.1.2003 pris en exécution de l'article 22, alinéa 2, de la Loi (matières exclues) (MB 31.1.2003, 3^e édition) ;
- l'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 – 2^{ème} édition) a fixé la procédure de sélection des agents du SDA.

L'AR du 04.10.2004 (MB du 12.10.2004) a nommé les membres du Collège des dirigeants du SDA (Luc BATSELIER, Véronique TAI, Luc VAN BRANTEGEM 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 DEDOBBELEER).

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

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^{er} 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^{er} juillet 2017 (MB 06.07.2017). Monsieur Serge RIGA est pensionné depuis le 1^{er} janvier 2020.

L'AR du 03.07.2018 arrête que, lorsque la désignation d'un membre ou de plusieurs membres a été annulée par le Conseil d'Etat, la désignation de l'autre membre ou des autres membres qui n'a pas été annulée est d'office prolongée jusqu'à la date de fin de désignation du nouveau membre ou des nouveaux membres. Si la désignation du nouveau membre ou des nouveaux membres qui a donné lieu à la prolongation d'office est annulé par le Conseil d'Etat, les prolongations d'office se terminent à la date de la notification de ce nouvel arrêt en annulation.

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

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

L'AR du 26.06.2022 (MB 05.07.2022) portant sur la nomination du nouveau Collège avec effet au 1^{er} septembre 2022 (Pieter DAENS, Steven VANDEN BERGHE, Bart VAN HUMBEECK, Dominique DARTE, Aymeric JUNGBLUTH, Véronique TAI).

L'AR du 13 août 2022 par laquelle M. Dominique Dartte est dispensé de l'exercice de son mandat de membre du Collège de dirigeants du Service décisions anticipées en matière fiscale au sein du Service public fédéral Finances.

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 demandées, 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 – 3^{ème} édition) a fixé les matières et les dispositions dont question à l'article 22, alinéa 1^{er}, 2 (voir point 3.4).

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

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

3.4 MATIÈRES EXCLUES

Conformément à l'article 22, alinéa 1^{er}, 2^o de la Loi, 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
Boulevard du Roi Albert II 33 – boîte 026
1030 Bruxelles

Tél. 02 579 38 00

e-mail: dvbsda@minfin.fed.be

website: www.ruling.be

Une demande peut également être introduite par e-mail.

4.2 POUVOIR DE DÉCISION

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

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

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

4.3 TRAITEMENT DES DEMANDES

4.3.1 GÉNÉRALITÉS

Contrairement à la situation prévalant avant le 1^{er} 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 (rulings) qui n'ont pas été précédées d'un prefiling, relatives aux prix de transfert ou à la déduction des revenus d'innovation (ou des revenus de brevets), et qui concernent l'année civile 2021 (année d'imposition 2022), doivent parvenir au SDA au plus tard le 31 janvier 2022 afin qu'une décision puisse encore être rendue avant la date limite de dépôt de la déclaration à l'impôt des sociétés (ou INR/ISOC).

Afin d'assurer un traitement efficace de ces demandes/prefilings, le SDA souhaite pouvoir disposer rapidement d'un document reprenant la présentation de l'entreprise concernée et de ses activités, une motivation relative à l'opération envisagée et une description de la méthode utilisée avec les calculs y afférents.

Dans le même but, les demandes de prefilings ou les demandes qui n'ont pas été précédées d'un prefiling, relatives aux prix de transfert ou à la déduction pour revenus d'innovation (ou revenus de brevets) se rapportant à l'année civile 2022 (exercice d'imposition 2023), devaient parvenir au SDA au plus tard le 30 novembre 2022 afin qu'une décision puisse encore être rendue avant la date limite de dépôt de la déclaration à l'impôt des sociétés (ou BNI/ISOC).

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

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

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.

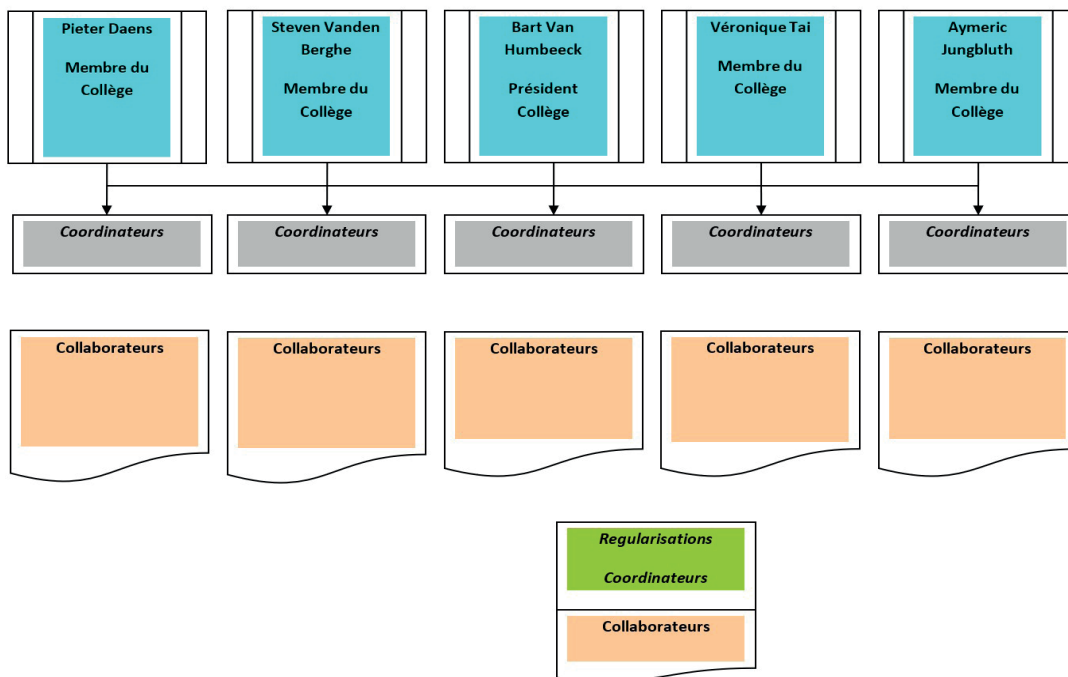
Il se peut que plusieurs réunions soient nécessaires ou que des informations complémentaires doivent être fournies au SDA.

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 et discuté.

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

4.3.4 ORGANIGRAMME DU SDA



4.3.5 COLLABORATEURS

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

L'effectif du SDA (membres du Collège non inclus) se composait comme suit au 31.12.2020 :

Néerlandophones		Francophones	
Contributions directes	45	Contributions directes	32
TVA	6	TVA	3
Documentation patrimoniale	0	Documentation patrimoniale	2
Douanes et accises	0	Douanes et accises	0
Niveau C	5	Niveau C	6
Total :	56	Total :	43

4.3.6 PUBLICATION DES DÉCISIONS

Conformément à l'article 24 de la Loi, les décisions anticipées doivent être publiées. Cette publication doit être faite sous la forme de synthèse individuelles ou sous la forme de synthèses collectives lorsqu'il s'agit de décisions identiques (article 5, AR 30.1.2003 et l'article 26, 1° et 2°, Loi du 16 mars 2021).

Les décisions prises à compter du 01.01.2005 par le Collège du Service des décisions anticipées sont publiées sur Internet de manière analogue à celle utilisée actuellement pour la jurisprudence (Fisconet*plus* <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 la loi du 16 mars 2021, les décisions antérieures identiques peuvent être publiées sous la forme de résumés collectifs. Aucun résumé collectif n'a été publié en 2022.

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

Depuis 2019, le SDA publie aussi sur son site internet des newflashes.

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.

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

Conformément à l'exposé des motifs de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, la décision anticipée doit précéder la phase d'établissement de l'impôt. Appliqué, à titre d'exemple, à l'impôt sur les revenus, l'article 353 du Code des impôts sur les revenus prévoit que l'impôt dû sur la base des revenus et des autres éléments mentionnés dans la formule de déclaration, est établi dans un certain délai après l'introduction de la déclaration. Cela signifie qu'après le dépôt de la déclaration à l'impôt sur les revenus, le SDA ne peut plus se prononcer sur l'avenant.

5. PROBLÈMES DANS LE DROIT BELGE DETERMINÉ PAR LE SDA

5.1 RÉMUNÉRATIONS

Exonération de pension complémentaire résultant d'un contrat individuel d'assurance vie - cotisations personnelles déduites des revenus professionnels - article 39, §2, 2°, a) du CIR92

Dans une demande soumise au SDA, il est constaté que l'exonération de l'article 39, §2, 2°, a) du CIR92 s'applique aux prestations qui résultent d'un contrat individuel d'assurance-vie constitué en 2002 alors même que les cotisations et primes ayant alimenté ce contrat individuel d'assurance-vie ont été déduites des revenus professionnels du bénéficiaire (imposables à l'étranger et exonérés en Belgique sous réserve de progressivité).

En effet, conformément à l'article 39, §2, 2°, a) CIR 92, les prestations qui résultent d'un contrat individuel d'assurance-vie conclu en faveur du contribuable ou de la personne dont il est l'ayant droit sont exonérées pour autant :

- qu'aucune exonération n'a été opérée en vertu des dispositions applicables antérieurement à l'exercice d'imposition 1993 ;
- qu'aucune réduction d'impôt prévue à l'article 1451, 2°, CIR 92, n'a été accordée et ;
- qu'aucune réduction d'impôt régionale ni aucun crédit d'impôt régional n'a été accordé.

S'agissant d'un contrat individuel d'assurance-vie constitué en 2002, le fait d'avoir déduit les cotisations à titre de frais professionnels ne fait pas, sur la base du texte légal, obstacle à l'exonération susvisée.

5.2 ENREGISTREMENT

Cas : Lacune dans la législation

X est une société patrimoniale ayant comme actif principal un immeuble. Il s'agit d'un terrain avec un bâtiment industriel. Pour le reste, il y a quelques liquidités.

Toutes les actions de X sont détenues par une fondation privée dont le but principal est de fournir des logements aux établissements d'enseignement.

Plus précisément, la question se pose de savoir si la transformation d'une S.A. en A.S.B.L. donne lieu à l'exonération des droits d'enregistrement conformément aux articles 121, 1° et 161, 1° du C. enreg.

Conformément à l'article 14:31, alinéa 1^{er} du Code des sociétés et des associations (CSA), une société dotée de la personnalité juridique peut en effet être transformée en A.S.B.L.

À la suite de l'introduction du CSA, l'article 121 du C. enreg. – entre autre - a été modifié (article 92 de la loi du 17 mars 2019 adaptant certaines dispositions fiscales fédérales au nouveau Code des sociétés et associations, Moniteur belge du 10 mai 2019).

Vu que les exonérations fiscales doivent être de stricte interprétation et qu'il appartient au seul législateur d'introduire des exonérations (article 172, alinéa 2 de la Constitution), il ne peut qu'être constaté que l'article 121, alinéa 1^{er}, 1° du C. enreg. ne peut actuellement pas s'appliquer à la transformation ou conversion d'une société dotée de la personnalité juridique en A.S.B.L. puisque cet article ne prévoit pas la situation de transformation/conversion d'une société en une ASBL.

La transformation ou conversion relative aux biens immeubles sera toutefois soumise à la réglementation régionale du droit de vente proportionnel. Étant donné que l'immeuble est situé en Flandre, les dispositions de cette région sont d'application et il appartient à Vlabel de prendre une décision sur ce point quant à l'application des dispositions concernées du Code fiscal flamand.

6. DÉCISIONS PRÉSENTANT UN INTÉRÊT PARTICULIER

6.1 DÉDUCTIONS POUR REVENUS D'INNOVATION

Cas 1 :

Le service a été confronté à différentes demandes en ce qui concerne l'application de l'article 205/1, § 2, 2°, deuxième tiret du CIR 92 (redevance incluse).

L'article 205/1, § 2, 2°, deuxième tiret du CIR 92 stipule en particulier ce qui suit :

« 2° revenus d'innovation à prendre en considération : les revenus ci-dessous, qui lorsqu'il existe des relations spéciales entre le débiteur des redevances et la société bénéficiaire, ne sont pris en considération que dans la mesure où ils ne sont pas plus élevés que ceux qui auraient été convenus entre entreprises non liées :

des redevances qui seraient dues à la société pour la période imposable si les biens produits par ou pour le compte de la société ou les services prestés par ou pour le compte de la société étaient produits ou prestés par un tiers en vertu d'une licence concédée par la société et dans la mesure où ces redevances se retrouveraient dans le résultat imposable en Belgique de la période imposable ; »

Ces demandes concernaient chaque fois une société belge (principal) qui souhaitait appliquer la déduction pour revenus d'innovation sur des produits brevetés. Ces produits sont vendus en Belgique et à l'étranger. Dans la mesure où la vente se déroule à l'étranger, elle est effectuée dans ce cas au moyen de sociétés étrangères du groupe (« limited risk distributors », ci-après : « LRD ») qui reçoivent une indemnité de routine à cet égard.

En vertu de l'accord de collaboration, une concertation a été menée à cet égard avec les services centraux de l'AGFisc.

En tenant compte du texte clair de la loi, pour le calcul de la « redevance incluse » visée à l'article 205/1, § 2, 2°, deuxième tiret du CIR 92, la société belge doit se baser sur le chiffre d'affaires repris dans ses comptes annuels qui fait partie de la base imposable à l'impôt des sociétés et non sur le chiffre d'affaires réalisé par les LRD étrangers (même dans le cas où un CUP interne est disponible ou une étude CUP (« comparable uncontrolled price method » – OCDE) externe a été réalisée pour déterminer la « redevance incluse »).

Ce point de vue découle également des dispositions figurant actuellement dans la FAQ 11, comme indiqué dans la circulaire 2020/C/95 FAQ relative à la déduction pour revenus d'innovation du 8 juillet 2020.

Cas 2 :

Les articles 205/1 à 205/4, CIR92 (déduction pour revenus d'innovation - brevet - méthode du bénéfice résiduel avec limitation à 2/3)

Particularités

X est active dans le commerce de gros de matériaux de construction. En tant qu'opérateur économique, X est bien au fait du marché de la construction et des besoins et exigences de ses clients. En effet, X avait identifié une demande pour un produit à la fois durable et résistant au feu, à utiliser dans le secteur de la construction.

X a développé un tel produit et a déposé entre autres une demande de brevet belge pour celui-ci. Le demandeur commercialisera donc aussi des produits qui seront protégés par les brevets demandés.

X a également déposé une demande de brevet européen. Ce brevet européen est davantage axé sur l'innovation en matière de résistance au feu. La demande européenne a été déposée en invoquant la priorité. Cela signifie que la demande européenne sera traitée comme si elle avait été déposée à la date de la demande belge.

X a reçu la recherche de nouveauté pour sa demande de brevet belge qui a été effectuée en une seule fois par l'Office Européen des Brevets (l'OEB). Bien que la recherche de nouveauté pour le brevet belge ait été assez négative en termes d'inventivité, la recherche de nouveauté déposée pour le brevet européen abordera les points sensibles de la recherche de nouveauté pour la demande de brevet belge.

Le service est d'avis que, compte tenu du fait que la recherche de nouveauté sera à nouveau effectuée et que la correspondance entre l'OEB et le demandeur est possible et a lieu, ainsi que de la méthode de travail de l'OEB, la recherche de nouveauté plutôt négative pour la demande de brevet belge ne doit pas être prise en compte pour déterminer le montant des revenus d'innovation bruts.

La méthodologie utilisée pour déterminer les revenus d'innovation bruts est une méthode du bénéfice résiduel où le chiffre d'affaires éligible (hors subsides régionaux et dispense de précompte professionnel pour Recherche & Développement) est diminué des coûts directs et indirects.

Une marge de routine de t % calculée sur le chiffre d'affaires éligible et de t % sur le chiffre d'affaires éligible pour la marque déposée et l'autre propriété intellectuelle non éligible sont ensuite déduits.

Ce qui reste est limité à 2/3, ce qui est une méthode fréquemment utilisée par le SDA pour calculer les indemnités qui seraient dues à la société pour la période imposable si les biens produits par ou pour le compte de la société ou les services fournis par ou pour le compte de la société étaient produits ou fournis par un tiers en vertu d'une licence octroyée par la société.

6.2 RESTRUCTURATIONS

Cas : Traitement du surplus de frais de financement en cas de scission (partielle) en neutralité fiscale

Aperçu de la situation

Le surplus de frais de financement qui n'a pas été considéré comme une dépense professionnelle au cours d'une des périodes imposables précédentes en application de l'article 198/1, §1^{er}, du CIR 92, peut être reporté indéfiniment afin d'être imputé sur les bénéficiaires d'une période imposable ultérieure conformément à l'article 194^{sexies}, du CIR 92. La question a été posée au SDA de savoir comment traiter ce surplus de frais de financement à reporter dans le cadre d'une scission (partielle) qui a lieu sous le régime de la neutralité fiscale tel que visé à l'article 211, §1^{er}, du CIR 92.

Position du SDA

L'article 212, §1^{er} du CIR 92 stipule que dans le cas d'une opération de fusion ou de scission fiscalement neutre, le surplus de frais de financement qui n'a pas été considéré comme une dépense professionnelle au cours de l'une des périodes imposables précédentes et qui est pris en compte dans le chef des sociétés absorbantes ou bénéficiaires proportionnellement aux éléments qui leur ont été apportés, est déterminé comme si l'opération n'avait pas eu lieu. Cela signifie qu'en cas de scission (partielle) fiscalement neutre, le surplus de frais de financement à reporter doit en principe être attribué à la société qui se voit attribuer les dettes et créances, dont les coûts et revenus sont pris en compte pour le calcul du surplus de frais de financement.

Toutefois, lorsqu'à la suite d'une scission (partielle), ces dettes et créances peuvent être rattachées aux différentes sociétés impliquées dans l'opération, le surplus de frais de financement ne pouvant être spécifiquement lié à certaines dettes et créances ou lorsque ces dettes et créances n'existent plus au moment de la scission (partielle), le SDA peut dans ce cas marquer son accord sur le fait que le surplus de frais de financement à reporter soit réparti entre les sociétés concernées par la scission (partielle) proportionnellement à la valeur fiscale nette des éléments qui leur ont été apportés. En aucun cas, le demandeur n'est libre de déterminer le mode de répartition du surplus de frais de financement à transférer.

6.3 TVA

Cas 1 : Financement d'un bâtiment par une opération de sale and lease back – Régime de révision – Arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne dans l'affaire Mydibel (CJUE, 27.03.2019, C-201/18, Mydibel)

La société anonyme X a conclu un contrat de concession à long terme avec l'entreprise Y pour l'utilisation d'une partie du domaine public.

Dans le cadre de son activité, X a construit un bâtiment dont la première utilisation remonte à l'année x.

Le site est situé sur le terrain qui fait l'objet du contrat de concession conclu entre Y et X.

Pour améliorer ses liquidités, X met en place avec une institution financière Z une structure de sale and lease back concernant le bâtiment.

Pour la durée du contrat de concession, X est propriétaire des bâtiments qu'elle construit elle-même (droit de superficie conséquence via le contrat de concession), y compris le bâtiment en question, qui a été construit durant l'année x-1 et dont la première utilisation remonte à l'année x.

Z organisera un refinancement en faveur de X sur la base du bâtiment en question.

À cette fin, X accordera à Z un droit d'emphytéose, X restant le propriétaire du « tréfonds », et Z deviendra co-concessionnaire avec X en ce qui concerne l'entreprise Y.

Après l'établissement de l'emphytéose par X en faveur de Z, cette dernière confèrera immédiatement la jouissance du bâtiment à X pendant 10 ans, cette période pouvant être prolongée.

À la fin du contrat, X dispose d'une option d'achat pour à nouveau acquérir le bâtiment en pleine propriété.

Z acquerra le bâtiment à un certain pourcentage de la valeur vénale du bâtiment, lequel a été présenté au SDA.

La mise à disposition prend la forme d'un financement classique où le loyer correspond au remboursement de l'investissement majoré des intérêts.

Position du SDA

Des informations et de la documentation fournies, qui reflètent l'intention des parties concernées, il ressort selon le SDA, que les circonstances de fait sous-jacentes sont similaires à celles de l'affaire Mydibel :

- un droit d'emphytéose est octroyé par X à Z. Cet octroi se fait par l'établissement d'un contrat de (co-)concession solidaire, dans lequel l'entreprise Y donne le terrain en concession et X les bâtiments (biens immobiliers) ;
- le bien immobilier est remis en location à X pour une période de 10 ans, avec possibilité de prolongation. *Il est nécessaire que ce contrat prenne effet en même temps que l'établissement du droit d'emphytéose ;*
- au cours de la période de 10 ans, les loyers correspondront au remboursement de l'investissement majoré d'une composante d'intérêts. *Pour déterminer le remboursement de l'investissement, ni les loyers payés pendant la période de location prolongée ni l'option d'achat ne seront pris en compte. Les contrats finaux devront l'étayer ;*
- à la fin du contrat, une option d'achat réelle est prévue.

Les enseignements de l'arrêt Mydibel de la Cour de justice de l'Union européenne sont applicables au cas de X, selon le SDA, si les circonstances visées se produisent et qu'elles sont confirmées par les contrats sous-jacents.

Selon le SDA, l'opération de *sale and lease back* envisagée ne peut alors être considérée comme une modification ultérieure des éléments pris en compte pour déterminer la déduction de la TVA initialement opérée par X sur l'investissement.

En outre, il n'y a pas de « livraison » en l'espèce, en ce sens que le bénéficiaire n'acquiert pas le droit de disposer effectivement du bien en question en tant que propriétaire.

Sous réserve du respect des modalités spécifiques de l'opération de *sale and lease back* envisagée (voir supra, en particulier les deuxième et troisième points), et compte tenu de la constatation selon laquelle le bien immobilier en question sera utilisé *intégralement (c'est-à-dire à l'exclusion de toute possibilité de colocation, de co-leasing ou de sous-location)*, tant avant qu'après l'opération visée, de manière ininterrompue et permanente pour les activités soumises à la TVA de X et que le bien immobilier sera réacquis en pleine propriété après la période de leasing, le SDA accepte dans ces circonstances que :

- X ne doit pas procéder à une révision négative au sens de l'article 48, § 2, du C.TVA et de l'article 10, § 1^{er}, de l'AR TVA n° 3 pour la TVA ayant grevé les frais de construction ;
- dans le chef du co-contractant qui acquiert le droit réel sur le bien immobilier (c'est-à-dire Z), et qui met ensuite ce bien immobilier immédiatement à la disposition de l'assujetti qui a constitué le droit réel au moyen d'un contrat de location, une prestation de service exemptée est fournie conformément à l'article 44, § 3, 5°, du C.TVA ;
- du point de vue de la TVA, le bâtiment en question reste un bien d'investissement de X et sera donc soumis à la TVA dans son chef si des causes de révision de la déduction de la TVA devaient se présenter en dehors de l'opération envisagée.

Dès qu'une des conditions ou modalités précitées n'est pas (ou plus) remplie, des révisions de la déduction de la TVA initialement opérée devront être effectuées dans le chef de X. Le point de départ de ces révisions sera alors le moment de la cession du droit réel et non le moment où la ou les conditions ou modalités ne seront pas (ou plus) remplies.

Le fait que Z acquerra le bâtiment à un certain pourcentage de la valeur vénale soumis au SDA (et donc pas à la valeur de construction ou à la valeur de marché comme initialement envisagé) ne porte pas préjudice, selon le SDA, à l'application de Mydibel au cas de X.

Le fait qu'il soit question d'un contrat de (co-)concession solidaire, par lequel l'entreprise Y donne le terrain en concession et X les bâtiments (biens immobiliers), n'a pas pour conséquence, selon le SDA, que les circonstances sous-jacentes ne sont pas suffisamment similaires aux circonstances de l'arrêt Mydibel et ne met pas davantage en péril l'application de Mydibel à cette affaire.

Cas 2 : Les opérations relatives aux pièces en argent qui ne sont pas normalement utilisées dans leur fonction comme moyen de paiement légal et/ou qui présentent un intérêt numismatique conformément à l'article 44, § 3, 9° du CTVA

La demande de décision anticipée est introduite au nom de X, un commerçant en métaux précieux en ligne établi dans l'UE en dehors de la Belgique et qui y est identifié à la TVA.

X n'est actuellement pas identifié à la TVA en Belgique.

X effectue actuellement des ventes de pièces en argent qui sont considérées comme moyen de paiement légal dans le pays d'émission et qui, pour l'application de la TVA, sont réputées avoir lieu dans l'État membre de l'UE où X est établi.

Cette entreprise a également l'intention de vendre sous peu ces pièces en argent à des acquéreurs belges, la vente étant considérée avoir lieu en Belgique pour l'application de la TVA. Les pièces auxquelles la demande de ruling se rapporte sont toujours considérées comme moyen de paiement légal dans les pays où elles sont frappées.

Le demandeur a donné des exemples au SDA anticipées en ce qui concerne ces pièces en argent qui seront proposées à la vente par X, comme par exemple la pièce d'argent Philharmonique autrichienne (viennoise) 2022, d'1 once (1,50 euros) avec un thème musical, qui est considérée comme l'une des plus belles pièces au monde, ou la pièce d'argent Britannia 2022 d'1 once (2 livres).

Dès lors qu'il a été constaté que différents fournisseurs de pièces en Belgique proposent de vendre des pièces en argent, considérées comme moyen de paiement légal dans le pays d'émission, à un prix exempté de TVA, X estime que ses cessions (ventes) prévues de telles pièces devraient être exemptées de TVA en Belgique conformément à l'article 44, § 3, 9° du CTVA.

La demande de ruling vise à recevoir la confirmation du SDA que, dans ces circonstances, la cession (la vente) de ces pièces en argent, notamment les exemples mentionnés ci-avant de telles monnaies, est exemptée de TVA en Belgique, conformément à l'article 44, § 3, 9° du CTVA.

Position du SDA

Les pièces en argent visées qui seront proposées à la vente en Belgique par X, sont des pièces qui sont considérées comme objets de collection au sens de l'article 44, § 3, 9° du CTVA, de sorte que leur cession (vente) n'est pas exemptée de la TVA en vertu de cette disposition légale, car ces pièces ne sont pas normalement utilisées dans leur fonction comme moyen de paiement légal, même si elles sont considérées comme moyen de paiement légal dans le pays où elles sont frappées, et indépendamment du fait que ces pièces présentent ou non un intérêt numismatique visé à l'article 44, § 3, 9° du CTVA.

À cet égard, le SDA considère que, en principe, l'acheteur moyen ne paiera pas un prix supérieur à la valeur faciale (souvent un multiple de celle-ci), pour ensuite utiliser les pièces de monnaie comme un moyen de paiement à leur valeur faciale.

Même si ces pièces en argent étaient normalement utilisées comme moyen de paiement légal – *quod certe non in casu* –, ces pièces seraient quand même considérées, dans les cas présents, comme objets de collection au sens de l'article 44, § 3, 9° du CTVA et leur cession (vente) seraient toujours soumise à la TVA, car ces pièces présentent en l'espèce une valeur numismatique au sens de l'article 44, § 3, 9° du CTVA.

De telles pièces en argent sont frappées pour être mises en circulation, mais n'ont pas été mises en circulation (UNC). Il s'agit de l'une des caractéristiques qui figurent sur la liste non exhaustive des caractéristiques que présentent généralement les pièces de collection, selon l'administration centrale de la TVA. La constatation (i) qu'il s'agit de pièces en argent présentant un dessin particulier et un label de qualité UNC (Uncirculated) et (ii) que ces pièces sont vendues (via un webshop) à un prix supérieur à la valeur faciale, justifie, étant donné les circonstances, la conclusion du Service des Décisions anticipées selon laquelle ces pièces présentent un intérêt numismatique au sens de l'article 44, § 3, 9° du CTVA. Le seul fait que ces pièces ne soient pas proposées à la vente dans un emballage spécialement conçu pour elles, n'implique pas en l'espèce qu'une autre conclusion s'impose.

Par conséquent, étant donné les circonstances, les cessions (ventes) prévues en Belgique par X de ces pièces en argent sont considérées comme des livraisons de biens au sens de l'article 10 du CTVA et elles sont soumises à la TVA (sous le régime normal ou, le cas échéant, sous le régime de la marge bénéficiaire facultative de l'article 58, § 4 du CTVA) au taux standard de 21 %.

7. OPÉRATIONS SOUMISES AU SDA MAIS NON ACCEPTÉES

7.1 CONTRIBUTIONS DIRECTES

7.1.1 DROITS D'AUTEUR

Cas 1 : Article 17, §1^{er}, 5^o CIR92 : revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur

La société « X » effectuent notamment des prestations de service de caractérisation et de modélisation de composants électroniques.

Selon le mandataire, le dirigeant de la société « X » (Monsieur « A » – Ingénieur en électronique) est l'auteur de créations (un logiciel et un banc d'essais) pouvant bénéficier de la protection des droits d'auteur reprise dans le Livre XI, Titres 5 et 6 du Code droit économique.

Il est à noter que la société « X » emploie de nombreux salariés réalisant différentes analyses sur les composants électroniques (amélioration et utilisation du logiciel et du banc d'essais), réalisant également d'autres missions non créatives de mesurage, de reporting et d'analyse de résultats.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation du SDA que les montants qui seront attribués par la société « X » à son gérant (sur base d'un pourcentage du chiffre d'affaires de la société « X ») en contrepartie de la cession de ses droits d'auteur, seront bien qualifiés de revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR92.

Après analyse, le SDA n'est pas en mesure de confirmer que les revenus en question puissent être considérés comme des revenus de droit d'auteur au sens de l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR92.

Si le SDA ne peut écarter catégoriquement l'existence d'une œuvre protégée (un logiciel qui aurait été créé par le dirigeant), force est de constater que le chiffre d'affaires de la société est le résultat du travail des nombreux salariés et ne résulte pas (ou de façon indéterminable et infime) de l'exploitation du logiciel qu'aurait créé le dirigeant.

Le SDA note également que le banc d'essai (invention essentiellement technique et résultat d'un processus purement technique) constitue la pierre angulaire du dispositif et ne constitue pas une œuvre protégée pouvant bénéficier de la protection des droits d'auteur.

Le SDA rejette en conséquence la méthodologie proposée par le Demandeur.

Cas 2 : Droits d'auteur – vidéos promotionnelles diffusées via les réseaux sociaux par une compagnie d'assurance/crédit

La société X est une compagnie d'assurance qui génère également des vidéos via les réseaux sociaux (au sens large) afin d'attirer la clientèle.

La société X a demandé au SDA si les montants qui seront attribués par la société à ses quatre fondateurs « créatifs » pour la cession de leurs droits d'auteur sur les œuvres créées (les vidéos) pouvaient être considérés comme revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR92.

Selon les demandeurs, l'activité crédits et assurances-vie dépend à 80-90% du contenu digital, les vidéos en l'occurrence.

Les demandeurs souhaitent répartir 15 % de 80 % du chiffre d'affaires (CA) de la société X à titre de droits d'auteur (montant réparti de manière égalitaire entre les 4 fondateurs qui participeraient de la même façon au processus créatif).

Le CA étant généré par les activités de conseil en assurances et crédits et non par les vidéos, le SDA estime que l'opération proposée ne peut pas être validée.

Un faible montant de DA pourrait néanmoins être envisagé pour autant qu'il corresponde au prix du marché pratiqué pour la réalisation de vidéos promotionnelles par un tiers et non à un pourcentage du CA réalisé par la compagnie d'assurance/de crédit. Ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

Cas 3 : Article 17, §1^{er}, 5^o CIR92 : revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur

Le demandeur, Monsieur « A », est l'administrateur de la société « X », son métier consiste à améliorer la cyber security dans les entreprises et de s'assurer que ces dernières sont en conformité avec les différentes réglementations pertinentes.

Le demandeur estime que dans le cadre de ses missions, il est amené à créer des œuvres (essentiellement des tableaux Excel) pouvant bénéficier de la protection reprise dans le Livre XI, Titres 5 et 6 du Code de droit économique (ci-après « CDE »).

Le demandeur souhaiterait obtenir la confirmation du SDA que :

- les montants qui lui seront attribués (sur la base du CA de sa société), pour la cession de ses droits d'auteur, seront bien qualifiés de revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1^{er}, 5^o CIR92 ;
- la cession de droits d'auteur est justifiée par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus (art. 344, §1^{er} CIR 92).

Après analyse, le SDA n'est pas en mesure de confirmer que les revenus en question puissent être considérés comme des revenus de droit d'auteur au sens de l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR92.

En effet, les « tableaux Excel » ne réunissent pas en l'espèce la condition d'originalité requise (il s'agit de documents purement techniques non destinés à être communiqués au public) afin de pouvoir bénéficier de la protection sur les droits d'auteur reprise dans le « CDE », les montants versés à l'administrateur par sa société pour l'élaboration des différents tableaux rémunèrent dans les faits exclusivement un travail technique non protégé par le droit d'auteur. Les montants qui sont attribués à l'administrateur ne peuvent donc être qualifiés de revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR 92.

Le SDA rejette en conséquence la méthodologie proposée par le Demandeur.

Cas 4 : Article 17, §1^{er}, 5^o CIR92 : revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur.

Le demandeur, la société « X », est venue interroger le SDA sur la possibilité d'ajouter un nouveau profil créatif (« Compliance & Legal Officer ») à une ancienne décision obtenue précédemment.

Le demandeur estime que ce nouveau profil dans le cadre de ses missions, est amené à créer des œuvres pouvant bénéficier de la protection reprise dans le Livre XI, Titres 5 et 6 du Code de droit économique (ci-après « CDE »).

Le demandeur souhaiterait obtenir la confirmation du SDA que :

- les montants qui seront attribués au nouveau profil, pour la cession de ses droits d'auteur, seront bien qualifiés de revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1^{er}, 5^o CIR92 ;
- la cession de droits d'auteur est justifiée par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus (art. 344, §1^{er} CIR 92).

Après analyse, le SDA n'est pas en mesure de confirmer que les revenus en question puissent être considérés comme des revenus de droit d'auteur au sens de l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR92.

En effet, les différents documents présentés au SDA (il s'agit ici essentiellement de documents internes et externes que l'on peut retrouver généralement dans le fonctionnement journalier de n'importe quelle société) ne réunissent pas en l'espèce la condition d'originalité requise afin de pouvoir bénéficier de la protection sur les droits d'auteur reprise dans le « CDE ». De plus, la majorité des documents ne feront pas l'objet d'une communication au public.

Les montants qui sont attribués au « Compliance & Legal Officer » ne peuvent donc être qualifiés de revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92.

Le SDA rejette en conséquence le nouveau profil proposé par le Demandeur.

7.1.2 RÉMUNÉRATIONS

Cas 1 : Détermination forfaitaire des avantages de toute nature résultant de l'utilisation à des fins personnelles d'un PC (...) (Arrêté royal du 02.11.2017)

Les collaborateurs d'une organisation régionale X auront à l'avenir un ordinateur portable (laptop) en lieu et place de leur ordinateur fixe. Ce faisant, plus aucun collaborateur n'aura donc deux ordinateurs comme c'est parfois le cas actuellement.

Compte tenu du renforcement du contrôle de l'utilisation des ordinateurs portables (Règlement de travail), l'organisation régionale X souhaite déroger au régime fiscal applicable aux ordinateurs portables en ne prenant pas en compte un avantage de toute nature (ATN) lié à l'utilisation d'un ordinateur portable.

Les conditions strictes d'utilisation permettent donc une remise en question du régime fiscal applicable (ATN), selon l'organisation régionale X. Celle-ci estime qu'il n'est pas raisonnable de valoriser une prétendue utilisation privée d'un ordinateur portable sachant que cette éventuelle utilisation est entravée par de nombreuses conditions d'utilisation et un contrôle de l'activité anéantissant toute possibilité d'utiliser l'ordinateur librement. L'ordinateur devrait donc être uniquement considéré comme un outil de travail et non comme un avantage.

La position défendue (absence d'ATN) par l'organisation régionale X ne peut pas être validée par le SDA.

En effet, l'article 18, § 3, 10, AR/CIR 92, inséré par l'arrêté royal du 25 mars 2003, est remplacé par ce qui suit :

« 10. Utilisation à des fins personnelles d'un PC, d'une tablette, d'une connexion internet, d'un téléphone mobile ou d'un abonnement de téléphonie fixe ou mobile mis gratuitement à disposition :

L'avantage est fixé forfaitairement à :

- 72 EUR par an pour un PC, fixe ou portable, mis gratuitement à disposition; (...) » (Arrêté royal du 02.11.2017).

En outre, la circulaire 2017/C/82 du 13 décembre 2017 prévoit notamment que, pour la détermination d'un avantage de toute nature, n'est pas visée la situation où un PC (...) est utilisé occasionnellement par un travailleur à des fins privées, dans les locaux professionnels de l'employeur.

Afin de tenir compte également de l'évolution des conditions de travail, la disposition actuelle est étendue comme suit : *« Ne sont pas visés non plus, le PC (...) qu'un travailleur peut utiliser occasionnellement à des fins privées, exclusivement pendant son temps de travail. » (circulaire 2018/C/63).*

L'organisation régionale X souligne aussi que l'absence d'utilisation privée du laptop en dehors des heures de travail ne peut pas être garantie étant donné son organisation du travail. De même, l'organisation régionale X ne propose pas une limitation technique applicable en dehors du temps de travail pour qu'aucune connexion ne soit possible avec le World Wide Web.

Cas 2 : Actions à prix réduit

Une entreprise, cotée en bourse en Belgique, souhaite lier ses travailleurs et dirigeants sur le long terme par l'achat d'actions propres de l'entreprise.

Conformément à la circulaire Ci.RH.241/467.450 du 21 juin 1995, la valeur des actions cotées en bourse octroyées avec une réduction aux travailleurs ou dirigeants est égale à la différence entre :

- les 100/120 de la valeur boursière des actions acquises et
- le prix effectivement payé par le bénéficiaire,

lorsque ces actions sont rendues « indisponibles » dans le chef des bénéficiaires, pendant au moins deux ans, de par la volonté des parties.

Il s'agit d'une entreprise relativement petite avec un nombre restreint de travailleurs, ce qui rend trop lourde la procédure de rachat de ses propres actions pour ensuite les céder aux collaborateurs. Le demandeur souhaite dès lors appliquer une méthode alternative, qui est la suivante :

- l'entreprise octroie un bonus en espèces aux collaborateurs ;
- avec l'obligation de l'utiliser immédiatement pour acheter en bourse des actions de l'entreprise ;
- avec l'accord mutuel que ces actions seront indisponibles pendant au moins deux ans.

Il est demandé de confirmer que la « règle des 100/120 » est bien appliquée pour la base imposable du bonus.

La circulaire Ci.RH.241/467.450 du 21 juin 1995 traite de la détermination de l'avantage de toute nature imposable lorsqu'une société de capitaux cède à prix réduit un certain nombre de ses actions propres ou des actions de la société-mère à ses travailleurs ou dirigeants.

La détermination forfaitaire de la partie exonérée fiscalement de la réduction du prix des actions selon la « règle 100/120 » requiert le respect de quelques conditions spécifiques :

- lorsque la société rachète ses propres actions et les cède de manière tellement massive que l'on peut envisager une chute du cours en bourse de ces actions ;
- lorsque les titres sont rendus « indisponibles » dans le chef des bénéficiaires, pendant au moins deux ans, de par la volonté des parties.

La méthode proposée ne remplit pas les conditions énoncées dans la circulaire Ci.RH.241/467.450 du 21 juin 1995. Il ne s'agit pas en l'espèce d'une cession d'actions par l'employeur. Par conséquent, la « règle des 100/120 » n'est pas applicable sur le bonus en espèces.

7.1.3. AVANTAGE SOCIAL

Cas : Octroi d'une prime unique

Le demandeur fête son 50^{ème} anniversaire en 2022 et il souhaite donner un éclat particulier à cet événement en versant, outre l'organisation de plusieurs célébrations, une prime unique aux membres du personnel, dont une partie sera considérée comme un avantage social exonéré au sens de l'article 38, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o, c) CIR 92 et une partie sera considérée comme une prime imposable.

L'article 38, §1^{er}, alinéa 1^{er}, 11^o, c) CIR 92 précise que les menus avantages ou cadeaux d'usage obtenus à l'occasion ou en raison d'événements sans rapport direct avec l'activité professionnelle sont exonérés d'impôts dans le chef des personnes qui ont perçu des rémunérations visées à l'article 30 CIR 92. La pratique constante du SDA considère qu'il doit s'agir de toutes les personnes, sans distinction, qui perçoivent ou qui ont perçu ladite rémunération chez le demandeur.

Toutefois, dans la demande, le demandeur émet expressément une réserve : plusieurs catégories de collaborateurs ne recevraient pas la prime. Le SDA a fait savoir qu'il juge cela comme problématique, du moins en ce qui concerne l'avantage social exonéré conformément à l'article 38, §1, alinéa 1^{er}, 11^o c) CIR 92.

7.1.4. FRAIS PROFESSIONNELS

Cas : frais de formation de conduite et d'examen relatifs à l'obtention du permis de conduire

Le demandeur est avocat et dans le cadre de son activité professionnelle, il lui est régulièrement demandé de se déplacer (rendez-vous clientèle, réunion d'expertise, audience, etc.).

Le demandeur n'a pas de permis de conduire et se déplace actuellement à pied ou en transport en commun. Le fait de passer son permis de conduire faciliterait ses trajets professionnels.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation que les frais qu'il engagerait pour la formation de conduite ainsi que les frais relatifs à l'examen du permis de conduire remplissent bien les conditions reprises à l'article 49 CIR 92 et que dès lors ces dépenses sont déductibles à titre de frais professionnels.

L'article 53, 1° CIR 92 dispose que : « *ne constituent pas des frais professionnels les dépenses ayant un caractère personnel, telles que le loyer et les charges locatives afférents aux biens immobiliers ou parties de biens immobiliers affectés à l'habitation, les frais d'entretien et de ménage, d'instruction ou d'éducation et toutes autres dépenses non nécessités par l'exercice de la profession* ».

Le SDA estime que les frais liés à l'obtention du permis de conduire relèvent du cadre de la vie privée et que ces dépenses doivent en l'espèce être rangées parmi les dépenses ayant un caractère purement personnel.

Par conséquent, ces frais ne sont pas déductibles à titre de frais professionnels (art. 49 et 53, 1°, CIR 92).

7.1.5. QUALIFICATION DES REVENUS IMMOBILIERS

Cas 1 :

Aperçu de la situation

Le demandeur et son épouse sont ensemble propriétaires d'un bien immobilier qui est partiellement utilisé à des fins privées, partiellement pour l'activité professionnelle indépendante du demandeur et partiellement loué à la société d'exploitation de son épouse.

Le demandeur souhaite constituer une newco au sein de laquelle il effectuera à l'avenir son activité professionnelle. À cet effet, il transférera son fonds de commerce à la newco et mettra la partie concernée du bien immobilier à la disposition de la newco pour un loyer conforme au marché.

Opération soumise

Le demandeur et son épouse souhaitent obtenir la confirmation que le loyer qu'ils percevront de la newco et de la société de l'épouse constituera dans leur chef un revenu professionnel au sens de l'article 23, § 1^{er} du CIR 92.

Position du SDA

Il peut être déduit de la présentation des faits que l'activité de location conduira à une perte structurelle qui, dans la mesure où il s'agit d'une perte professionnelle, pourra être portée en déduction des autres revenus professionnels du demandeur. Cependant, la simple location d'une partie d'une habitation peut difficilement être considérée comme une activité professionnelle, de sorte que les revenus qui en découlent doivent être considérés comme des revenus immobiliers.

Une partie de l'habitation a déjà été louée auparavant à la société de l'épouse, de sorte qu'il n'est plus possible de se prononcer sur la qualification de cette partie des revenus locatifs perçus.

Cas 2 : Qualification des revenus

Aperçu de la situation

Le demandeur est pensionné et actionnaire et seul gérant de la société dans laquelle il exerçait sa profession libérale jusqu'à récemment. La société a dernièrement fait l'acquisition d'un bien immobilier (un terrain avec une maison) et, quelques mois plus tard, a accordé un droit de superficie gratuit au demandeur afin de réaliser un nouveau projet de construction sur le terrain avec un nombre limité d'unités d'habitation.

Opération soumise

À la fin des travaux de construction, les unités d'habitation seront vendues séparément à des tiers, le terrain étant vendu par la société et les unités d'habitation par le demandeur. La question se pose de connaître la qualification des plus-values réalisées par le demandeur.

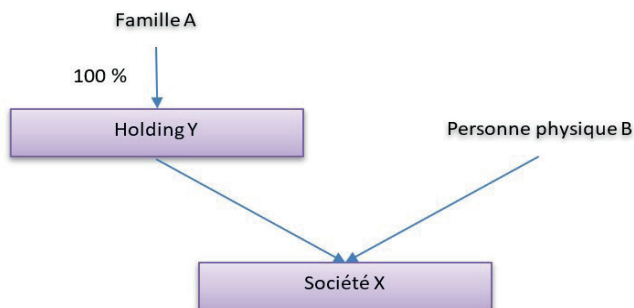
Position du SDA

Le SDA considère l'opération soumise comme un abus fiscal. L'opération soumise a pour effet de maintenir la plus-value potentielle sur la vente des unités d'habitation en dehors de la société, évitant ainsi l'impôt des sociétés sur la plus-value et, par la suite, le précompte mobilier lors de la distribution de la plus-value à l'actionnaire. L'opération soumise n'a pas été suffisamment justifiée par des motifs autres que la volonté d'éviter les impôts.

7.1.6. QUALIFICATIONS DES PLUS-VALUES SUR ACTIONS

Cas 1 : entrée d'un CEO dans un société opérationnelle

La structure de l'actionariat de la société d'exploitation X se présente comme suit :

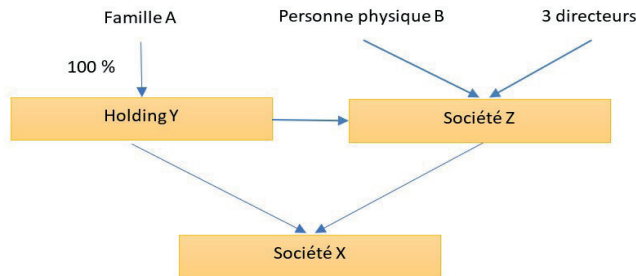


La personne physique B, CEO du groupe depuis des années, a rejoint par le passé le capital de la société X et détient une participation minoritaire. La majorité des actions de la société X se trouve entre les mains de la holding Y, détenue par la famille A.

Afin de permettre à trois membres clés de la direction de participer de façon financièrement viable au capital social et aux bénéfices de la société X, les opérations suivantes sont envisagées :

- 1) Constitution de la holding Z par la holding Y, Monsieur B et les trois autres membres de la direction.
- 2) Cession d'actions de la société X par la société Y et Monsieur B à la holding Z nouvellement constituée. Paiement par le biais d'un crédit vendeur (vendor loan) qui sera remboursé dans 10 ans au plus tard.

Après la mise en œuvre de ces opérations, la structure du groupe se présente comme suit :



La demande vise à obtenir la confirmation que la cession envisagée par la personne physique B de sa participation au capital dans la société X à la holding Z à constituer s'inscrit dans la gestion normale du patrimoine privé et que la plus-value éventuelle découlant de cette opération ne donne pas lieu à une taxation sur la base de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o, en combinaison avec l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, premier tiret, du CIR 92.

Il n'existait pas de doute quant à l'intention de permettre aux directeurs de participer.

Il a toutefois pu être constaté que la personne physique B détenait indirectement, après la mise en œuvre des transactions, un pourcentage d'actions dans la société X égal à celui qu'il détenait préalablement aux transactions.

Partant de cette constatation, on pouvait s'interroger sur la raison pour laquelle les trois directeurs ne constituaient pas la nouvelle holding sans la personne physique B et sur la raison pour laquelle la holding Y ne cédait pas directement un certain nombre d'actions à la nouvelle holding Z à constituer. Dans ce cas précis, le prix de vente des actions de la société X serait significativement plus faible, ce qui entraînerait une réduction des coûts pour la nouvelle holding Z à constituer étant donné le montant inférieur à financer. Aussi le scénario alternatif atteint-il les objectifs envisagés et est-il même plus logique en ce sens. Le demandeur reste, certes, la seule personne physique dans l'actionnariat de la société X, mais il pourrait apporter ses actions au sein d'une holding personnelle.

Il peut dès lors être conclu que les opérations envisagées ne constituent pas une gestion normale au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o, en combinaison avec l'article 90, alinéa 1^{er}, 9^o, premier tiret, du CIR 92.

Cas 2 :

Monsieur A possède 30 % des actions de la SRL Y, son père possédant les 70 % restants. Par ailleurs, Monsieur A détient également 100 % des actions de la SRL X.

Vu son grand âge, le père souhaite se retirer de l'actionnariat de la SRL Y. À cette fin, il vendra ses actions ou parts à la SRL X. Le prix à payer au père sera financé presque entièrement par un prêt bancaire.

Suite aux entretiens avec la banque, il apparaît que, pour obtenir le financement au niveau de la SRL X, Monsieur A devrait également transférer sa participation de 30 % dans la SRL Y à la SRL X.

Par conséquent, Monsieur A souhaite également vendre sa participation de 30 % dans la SRL Y à la SRL X. Le prix d'achat sera subordonné au prêt bancaire et restera ouvert sous la forme d'un crédit vendeur (vendor loan).

Le transfert par Monsieur A de sa participation dans la SRL Y vers sa holding personnelle SRL X, peut également être obtenu via un apport des actions qui permettrait d'atteindre le même résultat. Le SDA estime dès lors que la vente par Monsieur A de sa participation dans la SRL Y à la SRL X n'entre pas dans le cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé et que la plus-value est, par conséquent, imposable au titre de revenus divers.

7.1.7. QUALIFICATIONS DES PLUS-VALUES SUR CRYPTO-MONNAIES

Cas 1 :

Ces dernières années, le demandeur a investi plus de 40 % de son patrimoine mobilier dans des cryptomonnaies et souhaite avoir la confirmation du SDA que les plus-values qu'il réalisera à l'occasion de la vente d'une partie de ses cryptomonnaies ne seront pas imposables à titre de revenus divers ni à titre de revenu professionnel.

Le SDA estime qu'un investissement de plus de 40 % du patrimoine mobilier dans des cryptomonnaies ne constitue pas une opération de gestion normale d'un patrimoine privé et, partant, que les plus-values constituent des revenus divers au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92.

En outre, le demandeur a déjà réalisé des plus-values sur ses cryptomonnaies par le passé, de sorte que le caractère anticipé a été enfreint et qu'une décision valable ne peut plus être rendue.

Cas 2 :

Le Demandeur est diplômé en sciences appliquées et ingénieur en électronique.

Il a une longue expérience professionnelle comme consultant dans le domaine des télécoms et exerce également depuis 2011 une activité de recherche en sciences physiques.

S'intéressant aux nouvelles technologies, le Demandeur a acquis par vagues successives des Bitcoins (2013 à 2017) pour un montant total de XXXX,XX EUR représentant un part raisonnable de son patrimoine.

Outre ces acquisitions, il a également procédé à des opérations de mining.

Le Demandeur a par ailleurs constitué avec deux autres fondateurs une société ayant pour objet de développer des terminaux de vente de crypto monnaies (vente ou location de ces terminaux), société dans laquelle il a été désigné gérant non statutaire.

Cette Société, au vu de son objet social, a acquis XXXX,XX Bitcoins en 2014 (soit une valeur approximative de XXXX,XX EUR).

La Société n'étant pas parvenue à convaincre des partenaires de son projet de développement des terminaux de vente de crypto monnaies, ses actionnaires ont décidé de la dissoudre en 2017.

Avant la Dissolution, la Société a décidé de céder les XXXX,XX Bitcoins au Demandeur, cryptomonnaies toujours détenues à ce jour par celui-ci. Le prix de cession pratiqué était très inférieur au taux du bitcoin à cette période.

Le Demandeur souhaite que le SDA confirme que les éventuelles plus-values réalisées lors de la vente des dites cryptomonnaies ne seront pas imposables ni au titre de revenus professionnels ni au titre de revenus divers au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92.

De l'analyse approfondie à laquelle s'est livrée le SDA et nonobstant le fait que le dossier doive être considéré comme irrecevable en raison des nombreuses opérations similaires de ventes et de conversions intervenues dans le passé, le SDA estime, au vu du caractère spéculatif indéniable des différentes opérations réalisées que la qualification de gestion en bon père de famille ne peut être défendue en l'espèce.

Au vu de l'ensemble des éléments du dossier (minage, activité professionnelle liée, rachat à des conditions avantageuses de crypto-monnaies détenues par sa propre société, nombre d'opérations, flou entourant certaines opérations...), le SDA estime en l'espèce qu'une qualification en revenus professionnels pourrait être retenue.

Cas 3 :

Le demandeur a investi un montant relativement faible dans les cryptomonnaies, mais effectuait des opérations d'achat et de vente plusieurs fois par jour. Le SDA estime dès lors que, vu la fréquence des opérations d'achat et de vente, les plus-values sont le résultat d'opérations sortant du cadre de la gestion normale d'un patrimoine privé, et sont dès lors imposables à titre de revenus divers sur la base de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o, du CIR 92.

Cas 4 :

Depuis 2020, le demandeur a investi environ XX.XXX euros dans des cryptomonnaies. Au moment de cet investissement, le demandeur était encore étudiant et habitait toujours chez ses parents. Le demandeur a investi la quasi-totalité de son patrimoine mobilier dans des cryptomonnaies. Fin 2021, il a vendu des cryptomonnaies et réalisé des plus-values.

Le SDA est d'avis qu'un investissement de la quasi-totalité d'un patrimoine mobilier dans des cryptomonnaies ne constitue pas une opération de gestion normale d'un patrimoine privé et, partant, que les plus-values constituent des revenus divers au sens de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92.

7.1.8. TAX SHELTER POUR ENTREPRISES DÉBUTANTES**Cas 1 : Continuation d'une activité**

Le Demandeur a démarré une activité sous le statut d'indépendant personne physique en juillet 2016.

Son activité principale consistait en la distribution en gros et au détail de boissons commercialisées sous la seule et unique marque « X » détenue en son nom propre.

En septembre 2021, le Demandeur fonde avec d'autres associés une nouvelle société dont l'objet social principal est « la fabrication, la distribution et la vente de bières artisanales locales (biologiques ou non) ».

La bière « X » serait alors, au sein de la coopérative, une bière produite et commercialisée parmi d'autres.

Pour financer l'outil de production, la société coopérative souhaiterait effectuer une augmentation de capital au moyen d'un appel public à l'épargne en faisant bénéficier aux investisseurs de l'incitant fiscal « Tax Shelter entreprises débutantes ».

De l'analyse approfondie à laquelle s'est livrée le SDA et comme en atteste l'objet social très similaire des deux entreprises susmentionnées, il apparaît très clairement que ces dernières sont actives dans le même secteur, à savoir la fabrication et la distribution de bières.

Le fait que le business model de la nouvelle société s'inscrive davantage dans la fabrication de bières que dans la distribution pure n'est pas de nature à remettre en cause ce qui précède mais témoigne tout simplement d'une volonté de réorientation ou expansion commerciale.

Il est par ailleurs constaté que la société porte le même nom que la bière « X », boisson créée en 2016 par le Demandeur lui-même.

Le Demandeur confirme à cet effet que les clients de la brasserie seront pour partie identiques à ceux de son ancienne activité exercée en personne physique.

La marque « X » est déjà bien implantée et connue dans le milieu brassicole.

Le fait que d'autres bières seront peut-être également développées et brassées dans le futur par la société coopérative n'est selon le SDA pas un élément suffisamment pertinent pour conclure qu'il n'y a pas de continuité de l'activité exercée antérieurement.

Au vu de l'ensemble des éléments du dossier ainsi que de l'analyse et la description détaillée des deux activités anciennement et nouvellement exercées, il ressort qu'il ne peut s'agir de deux activités distinctes mais plutôt qu'elles s'inscrivent dans le prolongement l'une de l'autre.

En conséquence, le SDA estime que la société nouvellement constituée « X » ne répond pas aux conditions de l'article 14526 du CIR 92 et plus précisément que son activité consiste effectivement en la « continuation d'une activité qui était exercée auparavant par une personne physique ».

Cas 2 :

Une nouvelle société A à constituer souhaite acheter à la société B le droit d'usage d'un bien immobilier lié à l'exploitation de ce dernier pour une période se terminant endéans les trente-cinq ans.

Le terrain sur lequel le bien immobilier est construit, a été concédé par la société C à la société B.

Après l'acquisition, A donnera en location le droit d'usage du bien immobilier à l'ASBL D pour une période de quinze ans pour laquelle les revenus locatifs couvrent le prix total d'achat, y compris les frais et les charges correspondantes.

A concédera une option d'achat à D pour le rachat du droit d'usage après la période de location de quinze ans, moyennant un prix de l'option à déterminer avant l'échéance finale des trente-cinq ans.

Afin de financer le prix d'achat initial et les frais, A sera créée avec un capital libéré de X euros. Ces fonds seront mis à disposition par des particuliers.

Les particuliers qui participent dans le capital de A souhaitent bénéficier de la réduction pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'entreprises qui débutent en vertu de l'article 145/26 du CIR 92, dite Tax Shelter pour des entreprises qui débutent.

Le SDA estime toutefois que dans le cas présent, sur la base de l'article 145/26, § 1^{er}, alinéa 4 du CIR 92, il y a continuation d'une activité qui a été exercée auparavant par une autre personne morale. A l'heure actuelle, B donne en location le bien immobilier à l'ASBL D. Par conséquent, l'activité existe dès lors déjà, mais elle sera exercée à l'avenir par la société A à constituer.

7.1.9. RESTRUCTURATIONS

Cas :

Aperçu de la situation

La société X est une société immobilière familiale dont les parts sont détenues à 50/50 par le frère P et la sœur Q. La société est propriétaire d'un bien immobilier composé de chambres d'étudiants et d'un bureau avec parking.

La société Y est également une société patrimoniale dont les actions sont détenues par le frère P et ses 3 enfants (A, B et C). La société possède un bien immobilier situé juste à côté du bien immobilier dont la société X est propriétaire.

Opérations soumises

Les actionnaires de la société X souhaitent procéder aux opérations suivantes :

- la sœur Q vend 50 % des actions de la société X à la société Y et le frère P apportera ses 50 % des actions de la société X dans la société Y ;
- fusion silencieuse par laquelle la société Y absorbe la société X ;

- scission partielle de la société Y par laquelle le bureau avec parking, dans lequel sont exercées les activités de l'enfant C, est scindé au profit de la société de l'enfant C ;
- Échange/vente/comboinaison d'actions pour empêcher d'autres membres de la famille d'acquérir des actions dans la société de l'enfant C.

Position du SDA

Les différentes étapes aboutissent finalement au simple transfert par la société X du bureau avec parking à la société de l'enfant C et au transfert du reste de l'immeuble de la société X à la société Y. Par conséquent, ces étapes artificielles pourraient facilement être évitées par une vente des parties concernées de l'immeuble par la société X (avec un impôt des sociétés sur les éventuelles plus-values réalisées). Si le maintien de la société X n'est pas souhaitable par la suite, elle peut alors être liquidée (avec précompte mobilier sur le boni de liquidation éventuellement réalisé).

Le SDA estime qu'un avis favorable ne peut être donné au regard des articles 183*bis* et 211, §1^{er}, du CIR92 (fusion et scission partielle) et de l'article 344, §1^{er}, du CIR92 (ensemble des opérations) en raison du fait qu'il s'agit en l'espèce d'opérations dont le but principal est l'évasion fiscale.

7.1.10. PRIX DE TRANSFERT

Cas :

Aperçu de la situation

Les sociétés X et Y sont toutes deux soumises aux taxes pharmaceutiques sur le chiffre d'affaires à verser à l'Institut national d'Assurance Maladie-Invalidité (ci-après « INAMI »). Les deux sociétés ont conclu un accord avec l'administration belge de la tva selon lequel ces contributions mènent à une diminution de la base d'imposition de la tva. Par conséquent, X et Y ont droit à un remboursement de la tva incluse dans les indemnités compensatoires effectivement remboursées à l'INAMI. En conséquence, X et Y ont reçu lors de l'exercice comptable 2020 un remboursement de cette tva concernant les exercices comptables 2016, 2017 et 2018. De plus, à partir de l'exercice comptable 2020, un remboursement annuel de la tva versée concernant l'exercice précédent (exercice -1) ainsi qu'un décompte final concernant l'exercice antérieur à celui-ci (exercice -2) sera effectué.

Opération(s) envisagée(s)

X et Y souhaitent obtenir du SDA la confirmation que ces remboursements de la tva peuvent être inclus dans le calcul de la rémunération (marge opérationnelle) que les deux sociétés doivent réaliser pour leurs activités de distribution de routine, comme décrit dans les Décisions anticipées que ces sociétés ont reçues du SDA.

Les versements initiaux à l'INAMI ainsi que les éventuels frais de tva concernent les activités de distribution et sont inclus dans la détermination du résultat opérationnel que X et Y doivent réaliser pour leurs activités de distribution, comme convenu dans les Décisions anticipées. Selon le demandeur, le remboursement de la tva est dès lors indissociablement lié aux versements initiaux et est donc directement lié aux activités de distribution de X et Y. Étant donné que les cotisations à l'INAMI ainsi que les éventuels frais de tva sont inclus dans la détermination du résultat opérationnel, le demandeur est d'avis qu'en cas de remboursement (étant le pendant des frais initiaux), ceux-ci devraient également être inclus dans la détermination du résultat opérationnel que X et Y doivent réaliser pour leurs activités de distribution.

Étant donné que les cotisations pharmaceutiques initiales ont effectivement été supportées par le principal, il semble également logique aux demandeurs qu'un remboursement de la tva ayant un impact positif sur le résultat du groupe revienne aussi au principal (via la tarification interentreprises telle que déterminée par la méthode transactionnelle de marge nette (MTMN)).

Le demandeur souhaite en outre souligner que la marge opérationnelle cible pour X et Y a été établie sur la base d'un benchmarking MTMN. Les comparables sélectionnés bénéficient également d'un remboursement de la tva similaire le cas échéant, qui se reflète également dans leur résultat financier. La marge opérationnelle cible qui doit être réalisée par X et Y reflètera donc le potentiel impact P&L du remboursement de la TVA sur les résultats des comparables. Étant donné qu'aucun ajustement fiable ne peut être effectué sur les résultats futurs des comparables pour éliminer l'impact du remboursement de la tva, la détermination du résultat selon la méthode MTMN pour X et Y doit donc inclure le remboursement de la tva (et donc ne pas l'éliminer lors des calculs PT).

Position du SDA

Le SDA estime cependant que le remboursement de la TVA sur la cotisation INAMI ne peut pas entrer en ligne de compte pour le calcul de la marge opérationnelle (MO) précédemment convenue de X et Y.

La motivation est la suivante :

- Conformément au point 17 de la circulaire TP, les subsides sont déduits de l'assiette des coûts/du chiffre d'affaires, s'il y a un lien direct entre la subvention et la production/le chiffre d'affaires du produit ou la fourniture du service ;
- il apparaît clairement que **l'intervention/subside INAMI** :
 - profite au consommateur ;
 - n'est pas versé directement par l'INAMI au distributeur de risque limité (DRL), ce qui fait que le subside INAMI ne peut pas être porté en déduction du chiffre d'affaires réalisé par le DRL afin de déterminer le Return on Sales/MO. Il est possible d'en déduire qu'il n'existe pas de lien direct entre le subside et le chiffre d'affaires réalisé par le DRL ;
 - se situe par conséquent dans le chiffre d'affaires (et par conséquent également dans le bénéfice résiduel) du principal.
- en ce qui concerne la **cotisation INAMI**, les constatations suivantes peuvent être faites :
 - La cotisation INAMI est liée de manière inhérente au subside INAMI : si l'INAMI n'intervient pas dans le prix de vente du médicament X et que le consommateur doit par conséquent payer le montant total, aucune cotisation INAMI n'est due ;
 - étant donné que le principal étranger est indirectement le bénéficiaire final du subside INAMI qui lui permet de vendre les produits sur le marché belge, la cotisation INAMI doit naturellement, conformément au point 16 de la circulaire TP, être supportée par le principal.
- en ce qui concerne le **remboursement de la TVA sur la cotisation INAMI**, il est constaté que :
 - le montant même de la cotisation INAMI due reste inchangé étant donné que le remboursement de la TVA est la conséquence de l'arrêt de la CJUE du 20.12.2017 dans l'affaire C-462/16 - Boehringer Ingelheim selon lequel la cotisation INAMI ne peut plus faire partie de la base d'imposition sur laquelle la TVA est calculée ;
 - le remboursement de la TVA sur la cotisation INAMI devrait en principe entraîner une diminution du prix de vente du médicament X au consommateur. Dans le cas où l'INAMI prend intégralement à sa charge le prix d'un médicament (y compris la TVA), l'INAMI devrait en principe bénéficier du remboursement de la TVA ;
 - les principaux étrangers au sein du secteur pharmaceutique procèdent souvent d'une manière similaire. Ils livrent des produits depuis l'étranger et n'imputent pas de TVA sur les factures interentreprises pour ces livraisons. En pratique, le LRD belge s'acquittera directement de la TVA belge via sa propre déclaration TVA belge (soit en versant la TVA à l'importation, soit en transférant la TVA dans les opérations intracommunautaires). Le LRD fait donc incontestablement partie de la chaîne TVA et sera donc le seul à pouvoir demander le remboursement de la TVA ;
 - étant donné que l'INAMI est un tiers payeur et donc pas un bénéficiaire final, l'INAMI ne peut pas demander le remboursement de la TVA ;
 - le remboursement de la TVA sur la cotisation INAMI revient donc, d'un point de vue économique, de manière indue au LRD, qui ne rembourse pas cette TVA au consommateur ;

- il est donc possible de conclure de ce qui précède que le principal - qui ne fait pas partie de la chaîne TVA - n'a en aucun cas droit au remboursement de la TVA sur la cotisation INAMI. Le donneur d'ordre étranger ne dispose en effet pas d'une base d'imposition qui peut être révisée ;
- nous pouvons également renvoyer à l'arrêt de la CJUE du 11.03.2021 dans l'affaire C-802/19 relative à la Firme Z. Il s'agissait également d'un dossier INAMI, mais dans un contexte international. Concrètement, il était question d'une entité pharmaceutique néerlandaise qui effectuait un paiement à l'INAMI allemande (sans intervention d'un LRD local allemand). Étant donné que les produits étaient vendus et expédiés directement depuis les Pays-Bas par la Firme Z, aucune TVA allemande n'était imputée sur les factures (les clients allemands devaient verser la TVA via le régime du report de paiement). La livraison elle-même était exonérée aux Pays-Bas. En raison de cette exonération de la TVA, il n'y avait donc aucune perception de TVA et donc aucune base d'imposition non plus dans le chef de la Firme Z. Dans ce cas-ci, la cour a confirmé que l'entité néerlandaise ne pouvait pas recevoir de remboursement de la TVA allemande, car cela n'est pas possible lorsque la livraison a été exonérée. En d'autres termes, pour ce faire, la Firme Z aurait d'abord dû verser elle-même la TVA allemande (seule la partie qui a initialement versé la TVA sur ses factures sortantes est en droit d'obtenir le remboursement de la TVA). Il ne peut donc y avoir de remboursement de la TVA belge qu'à la partie qui l'a initialement versée à l'État belge ;
- compte tenu de ce qui précède, il n'est en aucun cas possible d'accepter que le remboursement de la TVA revienne au principal étranger par le biais de l'application de prix de transfert ; dans la mesure où le remboursement de la TVA reviendrait néanmoins au principal étranger, ce qui aurait pour conséquence que le montant correspondant ne serait pas inclus dans la base d'imposition du LRD belge, le montant précité sera taxé au nom du LRD belge comme un avantage anormal ou bénévole accordé au principal étranger, conformément à l'article 26 du CIR 92.

7.1.11. REVENUS MOBILIERS

Cas 1 : Revenus mobiliers

Cas : Exonération de revenus de biens immobiliers qu'un contribuable ou un occupant a affecté sans but de lucre à l'enseignement

Le demandeur a construit un immeuble mixte avec (i) une partie bureaux (vendue à une université pour héberger ses bureaux administratifs), (ii) une partie appartements (vendue à des tiers), (iii) une partie kots. Cette dernière sera louée à une université pour 27 ans et sera ensuite vendue sous régime tva à des investisseurs privés.

Le demandeur souhaite obtenir la confirmation de la part du SDA que l'exonération sur base de l'article 12, §1^{er} du CIR 92 (revenus immobiliers) prévoyant une exonération des revenus des immeubles qu'un contribuable ou un occupant a affecté sans but de lucre à une activité d'enseignement sera effectivement d'application.

L'article précité dispose en l'espèce que : « *Sont exonérés les revenus de biens immobiliers ou des parties de biens immobiliers sis dans un Etat membre de l'Espace économique européen qu'un contribuable ou un occupant a affectés, sans but de lucre à l'exercice public d'un culte ou de l'assistance morale laïque, à l'enseignement, à l'installation d'hôpitaux, de cliniques, de dispensaires, de maisons de repos, de homes de vacances pour enfants ou personnes pensionnées, ou d'autres œuvres analogues de bienfaisance* ».

L'exonération du revenu des biens immobiliers ayant reçu l'affectation prévue à l'art. 12, § 1^{er}, CIR 92, implique, en premier lieu, l'exonération du précompte immobilier y afférent (voir article 253, 1^o, CIR 92).

En ce qui concerne plus précisément les immeubles affectés à l'enseignement, 3 conditions doivent être simultanément remplies pour pouvoir bénéficier de ladite exonération, à savoir (i) l'absence de lucre, (ii) un enseignement systématique et (iii) une affectation des immeubles à des fins didactiques.

Le fait que le contribuable est une société qui, à raison de sa nature, est censée poursuivre, dans chacune de ses activités, un but de lucre, ou dont les statuts prévoient la répartition d'une partie des bénéfices, ne suffit pas, à lui seul pour écarter le bénéfice de l'immunité prévue à l'art. 12, § 1^{er}, CIR 92 (Com.IR 92 n° 253/13).

Le SDA constate que :

- il n'y a aucun enseignement systématique dans les kots (activités didactiques organisées systématiquement dans le but d'enseigner dans une relation enseignants-enseignés) ;
- la location de kots ne répond pas à la condition selon laquelle « *l'affectation doit être indispensable pour que l'enseignement puisse se donner de manière normale* » (Com. IR 12/27), l'enseignement peut en effet se donner de façon tout à fait normale sans la présence de kots ;
- les kots ne font pas partie intégrante de l'établissement d'enseignement comme le sont les bibliothèques, réfectoires, dortoirs... (Com. IR 92 n° 12/28) ;
- l'absence de lucre n'est pas démontrée.

Par conséquent, le SDA est d'avis que le demandeur ne remplit pas les conditions et ne peut dès lors pas bénéficier de l'exonération susvisée.

7.1.12. TAXATION ÉTALÉE

Cas :

Opération soumise

Dans le cadre de l'application de la taxation étalée d'une plus-value réalisée lors de la vente d'un bien immobilier, le demandeur souhaite réinvestir dans l'achat d'un autre bien immobilier qui sera rénové. À cause de plusieurs éléments indépendants de sa volonté, le projet de rénovation a accumulé des retards considérables, ce qui fait que la valeur vénale ne pourra pas totalement être réinvestie dans le délai de emploi de 5 ans.

La demande vise à obtenir la confirmation que la force majeure dont question en l'occurrence justifie une prolongation du délai de emploi.

Position du SDA

Dans la question parlementaire orale n° 55009838C du 28.10.2020, la question de savoir si le délai de emploi pour les assujettis ayant subi du retard dans la construction d'un bien immobilier à la suite de la pandémie liée au coronavirus pouvait être prolongé sur la base de la force majeure par le nombre de mois d'arrêt des travaux a été posée. Le questionneur affirme que la force majeure est en effet une base générale d'exemption en droit fiscal.

Le ministre a répondu à cette question que la notion de force majeure figure expressément dans CIR92 mais pas dans le cadre du régime de la taxation étalée sur les plus-values et le délai de réinvestissement qui lui est associé. Le ministre précise que, dès lors que ce délai n'a pas été prolongé dans une des trois lois « corona », il faut s'en tenir aux délais légaux.

Au vu de cette position, il ne peut être octroyé un prolongement du délai de emploi dans le cas soumis au SDA.

7.1.13. DÉDUCTIONS POUR REVENUS D'INNOVATION

Cas 1 :

La société A qui exerce des activités de production propre et des activités de travail à façon, a introduit deux demandes de brevets, pour lesquels elle souhaite appliquer la déduction pour revenus d'innovation.

La société A se réfère à la rémunération perçue dans le cadre du travail à façon afin de déterminer les revenus attribuables aux procédés de fabrication brevetés et propose d'appliquer la méthode du bénéfice résiduel.

Dans le cadre de l'examen de la demande, il est porté à la connaissance du SDA qu'un contrôle est en cours depuis de nombreux mois et que celui-ci porte sur le modèle prix de transfert appliqué au sein du groupe et en particulier sur le travail à façon.

La demande de décision anticipée portant sur la validation d'une méthodologie de détermination des revenus bruts d'innovation basée sur la rémunération du travail à façon, l'octroi d'une décision anticipée aurait nécessairement des conséquences sur le contrôle en cours.

Par conséquent, le SDA estime qu'il n'est pas possible de rendre une décision.

Cas 2 :

Aperçu de la situation

L'entreprise belge X est une entreprise de logiciels créée en 2009 et fait partie d'un groupe international. Le groupe développe des solutions logicielles pour le secteur des transports.

L'entreprise X fournit des services de soutien logiciel sous forme de contrat de Research & Development (R&D) pour l'entreprise étrangère liée Y du groupe. L'entreprise Y est propriétaire du logiciel IP (intellectual property) et facture les clients. La propriété intellectuelle du logiciel n'est pas transférée au client.

Pendant l'exercice comptable, les activités de R&D de l'entreprise Y auraient été déplacées vers l'entreprise X, ce qui aurait permis de centraliser le savoir-faire relatif au logiciel en Belgique. Le logiciel développé avant ce changement organisationnel (« ancien logiciel ») reste la propriété de l'entreprise Y, tandis que le développement ultérieur de ce logiciel (« nouveau logiciel ») après le transfert du savoir-faire devient la propriété de l'entreprise X. L'entreprise X aurait facturé les clients pendant l'exercice comptable suivant le transfert.

L'entreprise X rémunérerait l'entreprise Y pendant # ans sur la base d'une partie du chiffre d'affaires réalisé. Ces rémunérations (appelées *indemnity payment*) n'auraient cependant pas été considérées comme un transfert de l'IP de l'« ancien logiciel », mais comme une rémunération pour les efforts fournis par l'entreprise Y dans le passé. De ce fait, les rémunérations n'auraient pas été qualifiées de dépenses de R&D et n'auraient pas été reprises dans les dépenses globales, ni, par conséquent, dans la fraction Nexus.

Opération(s) envisagé(s)

L'entreprise X souhaite obtenir la confirmation que les revenus produits par le logiciel sont qualifiés de revenus d'innovation, tels que prévus par l'article 205/1 jusqu'à l'article 205/4 inclus du CIR 92.

Position du SDA

Le SDA considère qu'une telle opération ne se produirait pas entre des parties indépendantes. Par conséquent, le SDA estime également que les prétendues rémunérations pour les efforts fournis par l'entreprise Y dans le passé, qui ont amené l'entreprise Y à être propriétaire de l'« ancien logiciel » et qui seraient payées par l'entreprise X à l'entreprise Y, sont qualifiées de dépenses globales ayant également une influence négative sur la fraction Nexus. En outre, il n'était pas tout à fait clair pour le SDA si la société étrangère Y possédait effectivement l'« ancien logiciel » avant le changement de la structure opérationnelle, étant donné que, sur la base des faits avec la nouvelle structure opérationnelle, pratiquement rien n'a été changé et le SDA a l'impression que la gestion du développement de l'« ancien logiciel » était déjà largement effectuée depuis la Belgique. Par conséquent, les rémunérations payées à l'entreprise Y dans le passé auraient dû être reprises dans le résultat de l'entreprise belge X. Après la réunion de *prefiling*, le demandeur a déclaré qu'il renonçait à poursuivre la procédure de *ruling*.

7.1.14. TAXE CAÏMAN

Cas :

La demande porte sur la plus-value réalisée sur la vente d'un immeuble sis à l'étranger et détenu au sein d'un trust qui qualifie de construction juridique au sens de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, a) du CIR92. Cet immeuble est le seul actif du trust. Les bénéficiaires du trust, à parts égales, sont le demandeur, résident belge et Monsieur X, non-résident. Le demandeur est fondateur de la construction juridique au sens de l'article 2, § 1^{er}, 14^o, 3^e tiret du CIR92.

Il est envisagé de liquider le trust et de distribuer le produit de la vente de l'immeuble aux deux bénéficiaires.

Eu égard à la vente de l'immeuble qui par transparence donne lieu à une plus-value non imposable dans le chef du demandeur (bénéficiaire à concurrence de 50 %), 50 % des revenus perçus par le trust ont subi leur régime d'imposition en Belgique au sens de l'article 21, al. 1^{er}, 12^o du CIR92.

Par conséquent, les revenus attribués ou mis en paiement par le trust sont constitués de revenus perçus par le trust qui ont subi leur régime d'imposition en Belgique à concurrence de 50 %. Dès lors, les revenus attribués ou mis en paiement au demandeur (au-delà de ce qui est à considérer comme capitaux apportés par le fondateur) qui sont imposables comme dividendes dans son chef, en application de l'article 18, al. 1^{er}, 3^o du CIR92, ne pourront bénéficier de l'exonération contenue à l'article 21, al. 1^{er}, 12^o du CIR92 qu'à concurrence de 50 %.

7.1.15. ECONOMIE COLLABORATIVE

Cas :

Opération soumise

Le requérant demande la confirmation que les services qui sont fournis par le biais d'une plateforme collaborative numérique sont éligibles au régime fiscal de l'économie collaborative à l'égard des utilisateurs en vertu de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o bis du CIR 92.

Position du SDA

Bien que le demandeur ait déjà obtenu un agrément en tant que plateforme collaborative numérique, il n'en découle pas par définition que les services qui sont proposés par le biais de cette plateforme relèvent nécessairement du champ d'application de l'article susmentionné. Une condition essentielle pour pouvoir relever du régime fiscal de l'économie collaborative est en effet que lesdits services soient proposés par un particulier à un autre particulier. La relation « de particulier à particulier » n'a pas pu être démontrée de manière concluante par le demandeur.

7.1.16. STOCK OPTIONS

Cas 1 :

Dans le cadre de plans d'actions, une société a donné la possibilité aux bénéficiaires des plans de souscrire à des actions de la société avec une certaine décote obtenue sur le prix de référence.

La souscription des actions de la société se fait par l'intervention d'un FCPE (Fonds Commun de Placement d'Entreprise), au nom des travailleurs et pour le compte de ceux-ci. Les actions souscrites sont détenues dans le FCPE pendant une période de 5 ans. Les travailleurs reçoivent des parts nominatives dans le FCPE. Les parts sont bloquées pour une période d'environ 5 ans à compter de la date d'augmentation de capital. Un déblocage anticipé n'a été possible que dans les cas énumérés à l'article 7:204 du Code des Sociétés et Associations (CSA) (c'est-à-dire, en cas de : licenciement, de mise à la retraite, de décès du bénéficiaire ou du (de la) conjoint(e) et d'invalidité du bénéficiaire ou du (de la) conjoint(e)).

Conformément à l'article 49 de la loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi 1998 et portant des dispositions diverses, tel que modifié par les articles 403 à 407 de la loi du 24 décembre 2002 (ci-après la « loi sur les options »), la décote obtenue sur le prix de référence n'a pas été considérée comme un avantage imposable au sens de l'article 30, 1^o, et 31, CIR92.

À la suite de l'offre publique d'acquisition de Y portant sur les actions de la société, les actions détenues dans le FCPE pour le compte des bénéficiaires ont été cédées à Y, indépendamment du fait que les investissements des bénéficiaires étaient encore soumis à une période de blocage ou non.

Le fait que la direction du FCPE donne suite à l'offre publique d'acquisition ne constitue pas un cas de force majeure. Le FCPE agit en effet au nom et pour le compte des bénéficiaires.

Le SDA souligne que la décote obtenue sur le prix de référence lors de l'attribution des actions doit être soumise à un régime fiscal correct. Que ce soit conformément à l'article 49 de la loi sur les options ou à la circulaire no Ci.RH.241/467.450 du 21 juin 1995 (avec leurs conditions d'application respectives), le choix opéré pour le traitement fiscal de la décote est irrévocable.

Cas 2 :

La demande soumise vise à obtenir la confirmation que la loi sur les options du 26 mars 1999 est applicable à un produit relatif à des options cotées en bourse, proposé par le demandeur à des sociétés-employeurs.

Les bénéficiaires seront soit des dirigeants de sociétés (avec le statut social d'indépendant), soit des travailleurs rémunérés.

La société-employeur réalise différentes offres d'options cotées en bourse. Les options peuvent se rapporter à une liste d'actions sous-jacentes.

Le bénéficiaire peut accepter seulement une offre.

Après l'acceptation et avant l'octroi, le prix d'exercice est adapté de manière à ce que le coût pour la société-employeur de l'achat des options en bourse soit au maximum le montant qu'elle avait en tête au moment de l'offre (par exemple, l'employeur accordera des options d'une valeur de XXX euros, quelle que soit l'évolution du cours entre l'offre et l'acceptation).

Conformément à l'article 43, § 2 de la loi sur les options, l'avantage imposable serait déterminé d'après l'option avec le « prix d'exercice adapté ».

Dans le cas présent, le prix d'exercice est « adapté », ce qui signifie en fait que d'autres options que celles initialement proposées sont achetées en bourse. L'avantage imposable est également différent. Cela excède la situation d'une option avec un prix encore à définir. Finalement, d'autres options que celles qui ont été proposées peuvent en effet être attribuées.

Par conséquent, la loi sur les options ne peut pas être appliquée.

7.2 TVA

Cas 1 : Opérations de Sale & rent back intragroupes

Une entreprise X qui bénéficie d'un droit à déduction très limité envisage de construire un immeuble. Elle va financer cette construction par un emprunt. A la fin de la construction, elle va constituer un droit d'usufruit sur le bâtiment au profit d'une autre entreprise du même groupe (Y) pour une durée de 30 ans (« Sale »). La valeur de cet usufruit représentera 97,5 % des coûts de construction de l'immeuble et lui donnera en principe un droit à déduction totale de la TVA ayant grevé les travaux de construction du bâtiment. Le paiement de cet usufruit par Y sera étalé sur toute la durée du droit réel.

Immédiatement après la constitution de l'usufruit à son profit, Y va remettre le bâtiment à la disposition de X via une location immobilière soumise à la taxe d'une durée de 25 ans (« Rent back »). Cette opération permettra à Y de bénéficier d'un droit à déduction totale de la TVA qu'elle a payée lors de l'acquisition de l'usufruit sur le bâtiment. Le loyer qui sera payé pendant toute la durée du bail sera équivalent à la valeur totale de l'usufruit augmentée d'une marge bénéficiaire. A chaque échéance de paiement, une compensation entre le prix du droit d'usufruit à acquitter par Y et le montant du loyer à acquitter par X sera effectuée. Sur une base annuelle, hormis la marge bénéficiaire, les loyers versés par X à Y seront égaux aux montants que Y payera à X pour l'acquisition de l'usufruit sur le bâtiment.

Nonobstant sa dénomination, cette opération de *Sale & rent back* n'a pas pour objectif d'assurer le financement ou le refinancement de l'entreprise X. En effet, à la différence de ce qui est généralement recherché par une telle opération, le vendeur/locataire ne reçoit pas un montant cash pour la vente de son bien, montant qu'il doit normalement rembourser, outre les charges d'intérêt, pendant toute la durée du *rent back*.

Le seul objectif poursuivi par une telle opération est d'ordre fiscal et consiste à permettre à X d'étaler la non-déduction de la TVA sur une durée de 25 ans. En effet, au lieu de devoir assumer immédiatement la non-déduction de la TVA grevant les travaux de construction du bâtiment, X devra seulement assumer la non-déduction de la TVA grevant les loyers qui lui seront facturés pendant 25 ans. Dès lors, en conformité avec la jurisprudence européenne (v. CJUE, 20/06/2013, C-653/11, Newey) le SDA a estimé que cette opération constituait un montage artificiel, dépourvu de réalité économique, effectué dans le seul but d'obtenir un avantage fiscal.

Il en irait évidemment tout autrement si Y devait agir réellement comme une banque intragroupe et effectuer une opération de refinancement de X, ce qui impliquerait que Y conclue un crédit à son nom afin de verser le montant total de l'usufruit à X. Dans une telle hypothèse, comme Y devrait alors elle-même rembourser l'emprunt qu'elle a contracté (capital et intérêts), le montant du loyer de l'opération de *rent back* comprendraient nécessairement le remboursement du capital et des intérêts, outre une marge bénéficiaire normale.

La proposition alternative envisagée par le demandeur où les intérêts payés par Y sur l'opération de refinancement seraient exclus de la base d'imposition de la location immobilière soumise à la taxe (« Rent back ») et remboursés à Y par X par le biais d'un transfert financier annuel a été rejetée par le SDA car elle est ne respecte notamment pas l'article 26 du CTVA.

Cas 2 : Taux réduit pour les écoles (AR n° 20, Tableau A, rubrique XL)

Le taux réduit de 6 % a été introduit pour les bâtiments destinés à être utilisés par un établissement scolaire, afin de dispenser un enseignement exempté par l'article 44, § 2, 4°, a), du Code de la TVA.

La circulaire 2018/C/6 du 18 janvier 2018 et diverses réponses à des questions parlementaires¹ confirment que l'infrastructure peut également être utilisée à d'autres fins, tant que le bâtiment scolaire reste principalement utilisé pour dispenser un enseignement exempté. L'utilisation du bâtiment pour l'enseignement doit, tant en ce qui concerne la surface que la durée, être prépondérante.

Dans plusieurs cas qui ont été soumis à l'avis du SDA, l'usage principal à des fins d'enseignement s'est avéré indéfendable.

¹ Quest. Parl. n° 0053 DIERICK du 05.11.2020 (Bâtiments scolaires – TVA 6 % – Heures scolaires) - Quest. Parl. n° 0054 DIERICK du 05.11.2020 (bâtiments scolaires – TVA 6 % – Usage principal) - Quest. Parl. n° 497 Steven Mathei du 16.06.2021 (Bâtiments scolaires à usage mixte)

Un examen approfondi a en effet révélé que les bâtiments érigés et à exploiter par les pouvoirs locaux remplissaient une fonction plus culturelle ou sportive que pédagogique.

Dans un autre cas, les pouvoirs locaux souhaitaient mettre le bâtiment à la disposition d'un établissement scolaire, mais sans réellement céder le droit de jouissance à l'école. L'école n'assumait en effet pas la responsabilité de la surveillance, de la gestion et de l'utilisation du bâtiment. De plus, un loyer plutôt symbolique était demandé pour le bâtiment et les pouvoirs locaux avaient grandement leur mot à dire concernant l'affectation du bâtiment.

Dans les cas susmentionnés, le SDA a conclu, conformément à la vision formulée par le ministre, que l'objectif de la mesure n'était pas que la création d'infrastructures sportives communales ou privées, culturelles ou de lecture puisse bénéficier du taux réduit de TVA lorsque cette infrastructure n'est pas utilisée de manière prépondérante et exclusive par des écoles dans le cadre de la dispense d'un enseignement exempté.

8. APERÇU DES RAISONS DE LA RENONCIATION

20180128, 20180594, 20180781, 20190483, 20191084, 20200082, 20201538, 20201834, 20201841, 20210260, 20210297, 20210684, 20210713, 20210747, 20210830, 20211063, 20211090, 20211091, 20211092, 20211093, 20211168, 20211192, 20211232, 20220034, 20220036, 20220134, 20220220, 20220241, 20220276, 20220476, 20220562, 20220594, 20220600

Il a été renoncé aux demandes susmentionnées, y compris les demandes COVID-19, d'obtention d'une décision anticipée pour les raisons suivantes :

- avant que le 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 SDA ;
- Demande COVID-19.

9. STATISTIQUES RELATIVES AUX DÉCISIONS ANTICIPÉES

9.1. INTRODUCTION

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

9.2. PRÉSENTATION QUANTITATIVE

Tableau 1 : Nombre total de demandes et profilings introduits et traités – Aperçu

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

Remarque : En 2020, 1.051 demandes COVID-19 ont été comprises dans le nombre total des demandes introduites. Celles-ci ont été traitées par une procédure accélérée.

9.3. PRÉSENTATION PAR NATURE DES DÉCISIONS

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

Année	Demande										
	Nature décision										
	Favorable		Désistement		Irrecevable		Défavorable		Mixte		Total
Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%		
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882
2017	956	95,4%	44	4,4%	0	0,0%	1	0,1%	1	0,1%	1002
2018	1199	95,8%	45	3,6%	2	0,2%	2	0,2%	3	0,2%	1251
2019	1207	96,7%	35	2,8%	4	0,3%	1	0,1%	1	0,1%	1248
2020	2214	97,3%	59	2,6%	1	0,05%	0	0,0%	2	0,05%	2276
2021	1181	96,96%	27	2,22%	3	0,25%	2	0,16%	5	0,41%	1218
2022	1040	92,36%	33	2,93%	38	3,38%	5	0,44%	8	0,71%	1124

Remarque : Le nombre relativement élevé de demandes irrecevables s'explique par l'application de l'article 23, 3° de la loi modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, suite à la Loi-programme du 26.12.2022 (MB 30.12.2022) et l'adaptation au régime fiscal des droits d'auteur.

Tableau 2 : Nature des clôtures des prefilings – Aperçu

Année	PREFILING								
	DEMANDES		SANS SUITE		SANS SUITE – AVIS NEGATIF		AVENANT		Total
	Total	%	Total	%	Total	%	Total	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%			64	3,7%	1721
2018	1198	57,8%	806	38,9%			68	3,3%	2073
2019	1129	61,4%	646	35,1%			65	3,5%	1840
2020	1188	51,1%	1038	44,7%			97	4,2%	2323
2021	1202	46,0%	960	36,7%	317	12,2%	134	5,1%	2613
2022	1092	44,7%	886	36,3%	317	12,9%	148	6,1%	2442

L'attention du lecteur est attirée sur le fait que les clôtures des prefilings qui ne donnent pas lieu à une demande, à partir de 2021, sont subdivisées en prefilings clôturés « sans suite » et en prefilings clôturés en raison « d'un avis négatif ».

Les prefilings clôturés « sans suite » ne peuvent s'expliquer que partiellement en raison des motifs évoqués pour les renoncations à demande (notamment irrecevabilité et modification ou renonciation à l'opération). Les prefilings pour lesquels la position du SDA diffère de celle du demandeur sont compris dans les clôtures « sans suite-avis négatif ».

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 2021

	DEMANDES		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Déduction pour revenus de brevets/d'innovation	141	112	245	190
Droits d'auteur	135	185	212	373
Frais professionnels	17	19	52	57
Rémunérations (1)	25	29	89	81
INR	16	18	23	32
TVA	74	85	321	324
RDT	17	18	88	111
Restructurations	22	22	26	32
Taxe Caïman	117	115	190	198
Frais propres à l'employeur	4	4	16	21
Abandons de créances	242	210	364	329
Plus-values sur actions	3	4	12	12
Plus-values sur crypto-monnaies	41	43	82	83
IPP	23	25	130	130
Enregistrement	8	9	56	55
Revenus mobiliers	102	94	162	152
IPM	8	11	20	11
Stock Options	3	3	23	15
Tax Shelter	2	1	3	1
Taxe au tonnage	2	4	13	10
ISOC	62	57	109	108
Prix de transfert	70	53	128	96
Usufruit	7	5	22	18
Autres	1		5	4
TOTAL	1142	1126	2391	2443

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

Tableau 4 : Répartition détaillée des décisions ordinaires par qualité du demandeur – Année 2021

	DEMANDES			
	GE (1)	PME (1)	P	IPM (2)
Déduction pour revenus de brevets/d'innovation	78	34		
Droits d'auteur	2	23	160	
Frais professionnels	6	2	11	
Rémunérations	15	9	11	
INR	6	8	3	1
TVA	16	54	8	7
RDT			18	
Restructurations	11	11		
Taxe Caïman	59	56		
Frais propres à l'employeur			3	
Abandons de créances	132	41		37
Plus-values sur actions	3	1		
Plus-values sur crypto-monnaies			43	
IPP		1	15	3
Enregistrement	2	5	2	
Revenus mobiliers	45	47	2	
IPM				12
Stock Options	2	1		
Tax Shelter		1		
Taxe au tonnage	3	1		
ISOC	38	19		
Prix de transfert	42	11		
Usufruit	1	4		
Total	461	329	276	60
% qualité du demandeur	40,94%	29,22%	24,51%	5,33%

(1) Selon l'article 1:24 CSA

(2) Asbl, pouvoirs publics ...

9.4. DÉLAI DE DÉCISION

Tableau : Durée de traitement moyen des décisions anticipées – Aperçu

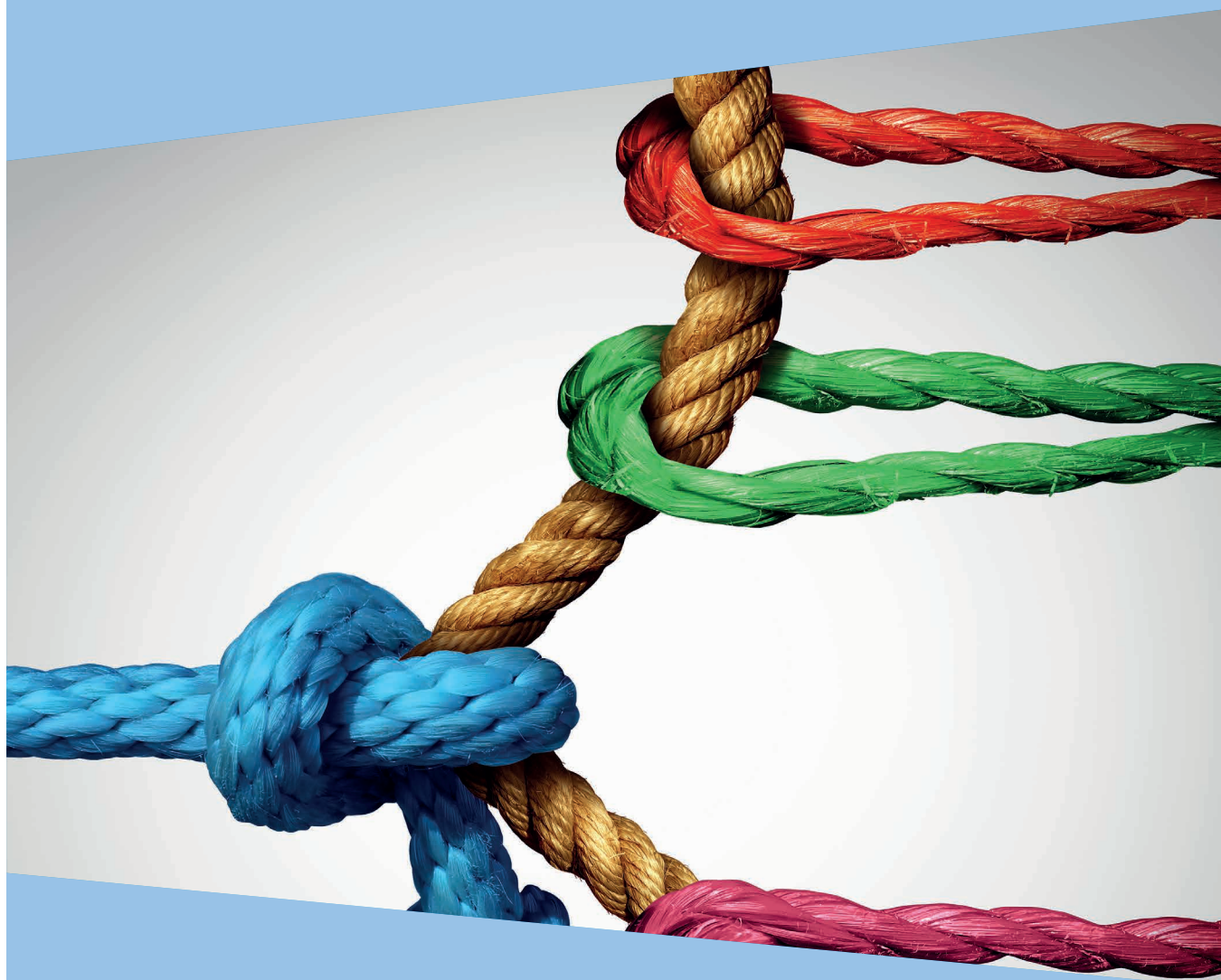
ANNEE	JOURS CALENDRIER
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5
2021	68
2022 (3)	83

(1) Décisions ordinaires

(2) Décisions COVID-19

(3) En raison du renouvellement des membres du Collège, un certain nombre de Collèges n'ont pas pu avoir lieu, ce qui explique le délai plus long

PARTIE 2 STATISTIQUES CONCERNANT LA RÉGULARISATION



1. CADRE DE LOI CONCERNANT LA DLUQuater

- Loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B. 29.07.2016).
- AR du 9 août 2016 fixant les modèles des formulaires à utiliser visés dans les articles 7 et 13 de la loi du 21 juillet 2016 visant à instaurer un système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B. 18.08.2016).
- Loi du 18 décembre 2016 organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances, (M.B. 20.12.2016, 3^{ème} édition).
- Accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés (M.B. 18.07.2017).
- Accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région Flandre relatif à la régularisation de montants non scindés (M.B. 18.07.2017).
- Décret du 1^{er} juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région de Bruxelles-Capitale et la Région wallonne relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés, instaurant un régime de régularisation fiscale limité dans le temps et instaurant des mesures concernant le transfert de la propriété d'un immeuble d'une société à un associé, la renonciation à l'usufruit sur un bien immeuble suivie ou précédée par une donation, les clauses d'attribution de la totalité du patrimoine commun ou clauses de partage inégal de ce patrimoine commun, sans condition de survie, mieux connues sous les termes de « clause de la maison mortuaire » et la révision du montant des amendes. (M.B. 10.07.2017).
- Décret du 16 juin 2017 portant assentiment à l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'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, § 1^{er} et 7, alinéa 2, de l'accord de coopération du 9 mai 2017 entre l'Etat fédéral et la Région flamande relatif à la régularisation des montants non scindés. (M.B. 31.07.2017).

- Arrêté royal du 21 juillet 2017 fixant les modèles des formulaires à utiliser en exécution de l'article 1, 4°, 5° et 6° de l'accord de coopération du 20 février 2017 entre l'Etat fédéral, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale et relatif à la gestion du service pour la régularisation des impôts régionaux et des capitaux fiscalement prescrits non scindés et à la mise en place d'un système de régularisation des capitaux fiscalement prescrits non scindés. (M.B. 31.07.2017).
- Loi du 16 mars 2021 portant des dispositions sur la fiscalité familiale et la suppression du système permanent de régularisation fiscale et sociale (M.B. 23.03.2021).

2. POSSIBILITÉ DE 'PREFILING'

En cas de doute, quant à savoir si les documents disponibles sont suffisants pour démontrer que les capitaux fiscalement prescrits ont été soumis au régime fiscal normal, un prefiling peut être présenté au Point de Contact Régularisation (PCR), de manière anonyme ou non.

3. STATISTIQUES CONCERNANT LA DLUQuater

Tableau 1 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 1 (a) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021 et 31.12.2022

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)	
31/12/2016	341	59	177.745.377,33	33.458.990,00 13.641.528,73	
31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90 149.388.977,40	
31/12/2018	1570	1190	887.905.008,28	788.055.665,22 301.483.107,33	
31/12/2019	2042	1718	1.216.465.118,43	1.037.912.946,28 400.309.000,59	
31/12/2020	2388	2200	1.459.530.963,30	1.265.194.980,37 491.103.642,05	
31/12/2021	2739	2551	1.927.720.242,43	1.780.581.334,06 706.894.989,52	
31/12/2022	3055	2941	2.135.522.017,19	2.067.739.759,29 824.976.267,62	

Tableau 2 : catégorie des montants des déclarations traitées VOLET 1 – Prélèvements sur les déclarations traitées – Situation au 31.12.2022

DLU Quater – 2551 déclarations traitées en 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 et 2022		
	Montants (EUR)	
	Montants Déclarés (EUR)	Prélèvements (EUR)
Revenus professionnels	26.956.024,27	19.493.865,35
Revenus mobiliers	122.333.376,87	55.883.929,32
Revenus immobiliers	9.797.178,97	2.555.669,70
Revenus divers	4.089.204,47	2.483.542,36
Bénéfices sociétés	91.389.545,72	50.644.558,87
Bénéfices personnes morales	11.015,59	5.066,95
Sommes	4.881.172,81	23.552,98
T.V.A	4.670.876,44	1.006.512,28
Capitaux prescrit	1.799.091.877,68	692.070.554,68
Cotisations sociales	4.519.486,47	809.015,13
TOTAL	2.067.739.759,29	824.976.267,62

Tableau 3 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 2 (b) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021 et 31.12.2022

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)	
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19	1.296.351,53
31/12/2018	145	101	84.080.224,60	69.872.912,78	30.189.935,39
31/12/2019	207	152	100.649.231,69	89.054.554,94	38.264.844,34
31/12/2020	285	238	128.583.016,03	101.031.368,22	43.928.214,51
31/12/2021	289	276	128.511.196,06	127.804.443,06	57.329.791,34
31/12/2022	290 (1)	289	128.642.720,53	128.642.720,53	57.665.102,32

(1) Transformation d'un volet 3 en volet 2.

Tableau 4 : nombre de déclarations introduites et traitées VOLET 3 (c) – Montants déclarés – Prélèvement calculé – Situation au 31.12.2016, 31.12.2017, 31.12.2018, 31.12.2019, 31.12.2020, 31.12.2021 et 31.12.2022

Situation au	IN	OUT	IN	OUT	
	Quantité		Montants Déclarés (EUR)	Prélèvement (EUR)	
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30	4.758.167,13
31/12/2018	194	148	138.725.229,01	113.982.600,40	25.530.859,19
31/12/2019	269	221	184.418.806,61	153.864.029,19	37.362.456,64
31/12/2020	392	308	240.718.764,56	198.203.227,92	49.761.522,51
31/12/2021	402	377	250.122.756,28	245.267.502,43	62.082.060,88
31/12/2022	401 (1)	397	253.226.462,54	253.127.266,47	63.791.129,73

(1) Transformation d'un volet 3 en volet 2.

- (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
Boulevard du Roi Albert II 33 – boîte 026 – 1030 Bruxelles

- Tél.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.fin.belgium.be
- D/2023/1418-14



Federale
Overheidsdienst
FINANCIËN

WWW.FIN.BELGIUM.BE



DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN IN FISCALE ZAKEN

JAARVERSLAG 2022



WWW.FIN.BELGIUM.BE
FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

.be

INHOUD

DEEL 1: VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	5
1 INLEIDING	6
2 HISTORIEK	7
2.1 <i>Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden</i>	7
2.1.1 <i>Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, § 1, eerste lid, WIB 2)</i>	7
2.1.2 <i>Akkoorden inzake registratie- en successierechten</i>	7
2.2 <i>Dienst voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 3.5.1999)</i>	7
2.3 <i>Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten)</i>	8
3 VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	11
3.1 <i>Definitie</i>	11
3.2 <i>Termijn voor indiening en beslissing</i>	11
3.3 <i>Uitgesloten gevallen</i>	12
3.4 <i>Uitgesloten materies</i>	12
3.5 <i>Duur van de voorafgaande beslissing</i>	13
4 FUNCTIONELE BESCHRIJVING	14
4.1 <i>Bevoegde dienst</i>	14
4.2 <i>Beslissingsbevoegdheid</i>	14
4.3 <i>Behandeling van de aanvragen</i>	14
4.3.1 <i>Algemeen</i>	14
4.3.2 <i>Systeem van “prefiling meetings”</i>	15
4.3.3 <i>De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken</i>	15
4.3.4 <i>Organogram van de DVB</i>	16
4.3.5 <i>Medewerkers</i>	16
4.3.6 <i>Publicatie van de beslissingen</i>	17
4.3.7 <i>Avenanten</i>	17
5 DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCHE RECHT	19
5.1 <i>Bezoldigingen</i>	19
5.2 <i>Registratie</i>	19
6 BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG	20
6.1 <i>Aftrek innovatie-inkomsten</i>	20
6.2 <i>Herstructurerings</i>	21
6.3 <i>BTW</i>	22
7 AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN	25
7.1 <i>Directe belastingen</i>	25
7.1.1 <i>Auteursrechten</i>	25
7.1.2 <i>Bezoldigingen</i>	27
7.1.3 <i>Sociaal voordeel</i>	28
7.1.4 <i>Beroepskosten</i>	29
7.1.5 <i>Kwalificatie inkomsten onroerend goed</i>	29
7.1.6 <i>Kwalificatie meerwaarden op aandelen</i>	30
7.1.7 <i>Kwalificatie meerwaarden op cryptomunten</i>	32
7.1.8 <i>Tax shelter startende ondernemingen</i>	33
7.1.9 <i>Herstructurerings</i>	34

7.1.10 Verrekenprijzen	35
7.1.11 Onroerende inkomsten	37
7.1.12 Gespreide taxatie	38
7.1.13 Aftrek innovatie-inkomen	39
7.1.14 Kaaimantax	40
7.1.15 Deeleeconomie	40
7.1.16 Stock options	41
7.2 BTW	42
8 OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING	44
9 STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	45
9.1 Inleiding	45
9.2 Voorstelling volgens aantal	45
9.3 Voorstelling volgens aard van de beslissingen	46
9.4 Beslissingstermijn	48
DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES	49
1 WETGEVEND KADER EBAQuater	50
2 MOGELIJKHEID TOT 'PREFILING'	52
3 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.

Dit jaarverslag heeft betrekking op het kalenderjaar 2022 waarin de nieuwe leden van het College werden benoemd vanaf 1 september 2022. Daarmee werd een periode met toepassing van het KB van 3 juli 2018, dat onder bepaalde voorwaarde voorziet in een ambtshalve verlenging van de betrokken leden van het College, afgesloten. De afsluitings- en inwerkperiode van de respectievelijke leden vormt de logische verklaring voor evoluties in de cijfers.

2. HISTORIEK

2.1 COMMISSIE VOOR VOORAFGAANDE FISCALE AKKOORDEN

Sinds 1993 konden overeenkomstig artikel 250*bis*, 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 292*bis*, derde lid, WIB 92 beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

2.1.2 AKKOORDEN INZAKE REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

- de juridische kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften voor de toepassing van respectievelijk 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 semestrieel activiteitenverslag, dat diende te worden voorgelegd aan het College van de Algemene Administratie van de belastingen en aan de minister van Financiën;
- een jaarverslag dat diende te worden gepubliceerd in het jaarverslag van de Algemene Administratie van de belastingen (er werd evenwel beslist om het te publiceren in het Bulletin der belastingen).

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

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

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

- de Wet van 24.12.2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 31.12.2002, tweede editie) – hierna "de Wet" genoemd;
- het 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 BRANTEGEM 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). De heer Serge RIGA is met pensioen sinds 1 januari 2020.

Het KB van 03.07.2018 besluit dat, wanneer de aanduiding van een lid of meerdere leden van het College werd vernietigd door de Raad van State, de aanduiding van het andere lid of de andere leden, die niet werd vernietigd, ambtshalve wordt verlengd tot de einddatum van de aanduiding van het nieuwe lid of de nieuwe leden. Indien de aanduiding van het nieuwe lid of de nieuwe leden die aanleiding gaf tot de ambtshalve verlenging, wordt vernietigd door de Raad van State, eindigen ambtshalve verlengingen op de datum van de notificatie van dit nieuwe vernietigingsarrest.

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

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

Het KB van 26.06.2022 (BS 05.07.2022) tot benoeming van het nieuwe College met ingang van 1 september 2022 (Pieter DAENS, Steven VANDEN BERGHE, Bart VAN HUMBEECK, Dominique DARTE, Aymeric JUNGBLUTH, Véronique TAI).

Koninklijk Besluit van 13 augustus 2022 waarbij de heer Dominique Darté vrijgesteld is van de uitoefening van zijn mandaat als lid van het College van leidinggevenden van de dienst van de voorafgaande beslissingen in fiscale zaken bij de Federale Overheidsdienst Financiën.

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

3.4 UITGESLOTEN MATERIES

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 verjaaring, 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
Koning Albert II Laan 33 – bus 026
1030 Brussel

Tel. 02 579 38 00

e-mail: dvbsda@minfin.fed.be

website: www.ruling.be

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

4.2 BESLISSINGSBEVOEGDHEID

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

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

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

4.3 BEHANDELING VAN DE AANVRAGEN

4.3.1 ALGEMEEN

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 ten opzichte van 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 onder meer 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.

Teneinde een vlotte behandeling van dergelijke aanvragen/prefilingaanvragen te verzekeren, wenst de DVB zo snel mogelijk over een document te beschikken met daarin een beschrijving van de onderneming, de uitgeoefende activiteiten, een motivering met betrekking tot de voorgelegde verrichting alsmede een beschrijving van de toegepaste methode met bijhorende berekeningen.

Met dezelfde doelstelling dienen prefilingaanvragen of aanvragen die niet voorafgegaan zijn door een prefiling, m.b.t. verrekenprijzen of de aftrek voor innovatie-inkomsten (of octrooi-inkomsten), en die betrekking hebben op kalenderjaar 2022 (aanslagjaar 2023), uiterlijk tegen 30 november 2022 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 (of BNI/Ven.).

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

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

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.

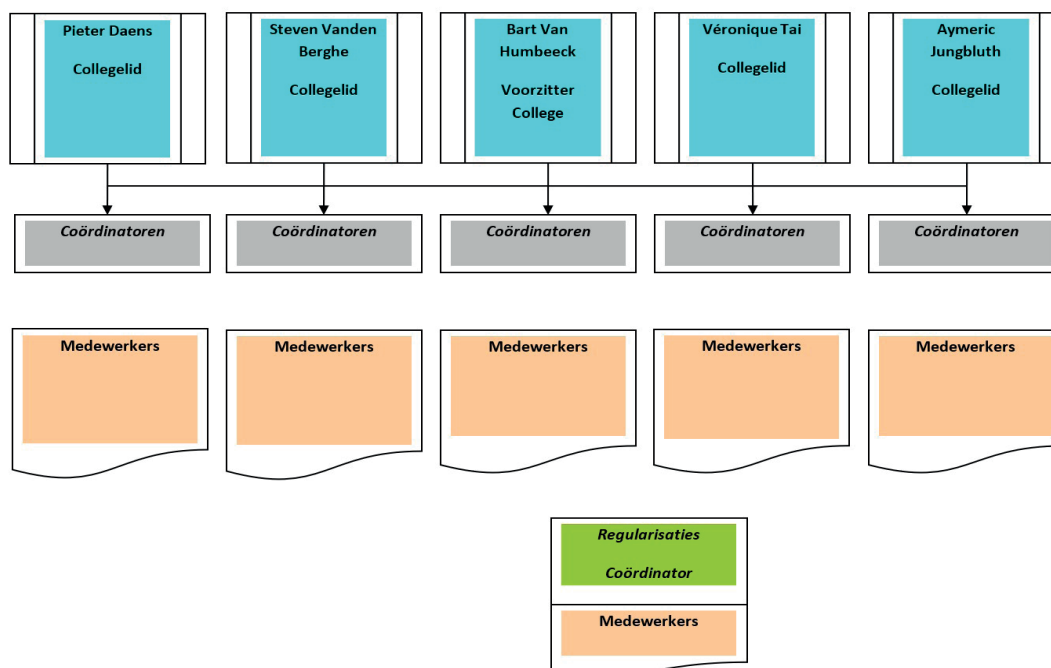
Het is mogelijk dat meerdere vergaderingen nodig zijn of dat nog bijkomende informatie aan de DVB dient bezorgd te worden.

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 en besproken.

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

4.3.4 ORGANOGRAM VAN DE DVB



4.3.5 MEDEWERKERS

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

Op 31.12.2022 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	45	Directe belastingen	32
BTW	6	BTW	3
Patrimoniumdocumentatie	0	Patrimoniumdocumentatie	2
Douane en accijnzen	0	Douane en accijnzen	0
Niveau C	5	Niveau C	6
Totaal :	56	Totaal :	43

4.3.6 PUBLICATIE VAN DE BESLISSINGEN

Overeenkomstig artikel 24 van de Wet moeten de voorafgaande beslissingen worden gepubliceerd. Die publicatie dient te gebeuren onder de vorm van anonieme individuele samenvattingen of van collectieve samenvattingen indien het gaat om identieke voorafgaande beslissingen (artikel 5, KB 30.1.2003 en artikel 26, 1° en 2°, Wet van 16 maart 2021).

De beslissingen die vanaf 1.1.2005 getroffen worden door het College van de Dienst voorafgaande beslissingen zullen op een analoge wijze als de rechtspraak op het internet (te raadplegen via Fisconet*plus* 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 de wet van 16 maart 2021 kunnen identieke voorafgaande beslissingen gepubliceerd worden als collectieve samenvatting. Er zijn in 2022 geen collectieve samenvattingen gepubliceerd.

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

Sinds 2019 publiceert de DVB ook newsflashes op haar website.

4.3.7 AVENANTEN

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

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

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

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

Overeenkomstig de memorie van toelichting van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, moet de voorafgaande beslissing de effectieve vestiging van de belasting voorafgaan. Toegepast in bijvoorbeeld de inkomstenbelasting bepaalt artikel 353 van het Wetboek van Inkomstenbelasting dat de belasting met betrekking tot de aangegeven inkomsten en andere gegevens vermeld in het aangifteformulier, wordt gevestigd binnen een bepaalde termijn nadat die aangifte is ingediend. Dit betekent dat na de indiening van de aangifte in de respectievelijke inkomstenbelasting, de DVB zich niet meer uitspreekt over de avenant.

5. DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT

5.1 BEZOLDIGINGEN

Casus: Vrijstelling van het aanvullend pensioen voortkomend uit een individueel levensverzekeringscontract - persoonlijke bijdragen afgetrokken van de beroepsinkomsten - artikel 39, §2, 2°, a) WIB92

In een bij de DVB ingediende aanvraag is vastgesteld dat de vrijstelling van artikel 39, §2, 2°, a) WIB92 van toepassing is op de uitkeringen die voortkomen uit een in 2002 gevormd individueel levensverzekeringscontract, ook al werden de bijdragen en premies die dit individueel levensverzekeringscontract hebben gefinancierd, afgetrokken van de beroepsinkomsten van de verkrijger (belastbaar in het buitenland en in België vrijgesteld met progressievoorbehoud).

Overeenkomstig artikel 39, §2, 2°, a) WIB92 zijn de uitkeringen die voortkomen uit een individueel levensverzekeringscontract dat is afgesloten ten gunste van de belastingplichtige of de persoon van wie hij de rechtverkrijgende is, immers vrijgesteld op voorwaarde dat:

- geen vrijstelling is toegepast overeenkomstig bepalingen die vóór het aanslagjaar 1993 van toepassing waren;
- geen in artikel 145¹, 2°, WIB92 vermelde belastingvermindering is verleend en;
- geen gewestelijke belastingvermindering of gewestelijk belastingkrediet is verleend.

Aangezien het gaat om een in 2002 gevormd individueel levensverzekeringscontract, vormt het feit dat de bijdragen als beroepskosten werden afgetrokken, op grond van de wettekst geen beletsel voor bovengenoemde vrijstelling.

5.2 REGISTRATIE

Casus: Lacune in de wetgeving

X nv is een patrimoniumvennootschap met als belangrijkste actief één onroerend goed. Het betreft een terrein met een industrieel gebouw. Voor het overige zijn er enkel liquide middelen.

Alle aandelen van X zijn in handen van private stichting welke als hoofddoel heeft het verschaffen van huisvesting aan onderwijsinstellingen.

Specifiek stelt zich de vraag of een omzetting van een nv naar een vzw onder de toepassing valt van de vrijstelling van registratierechten overeenkomstig artikel 121, 1° en 161, 1° W. Reg..

Overeenkomstig artikel 14:31, eerste lid van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) kan een vennootschap met rechtspersoonlijkheid inderdaad worden omgezet in een vzw.

Naar aanleiding van de invoering van het WVV werd onder andere het artikel 121 W. Reg. gewijzigd (artikel 92 van de Wet van 17 maart 2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen, BS 1 mei 2019).

Gelet dat fiscale vrijstellingen strikt geïnterpreteerd moeten worden en dat het louter aan de wetgever toekomt om vrijstellingen in te voeren (artikel 172, tweede lid Grondwet), kan enkel worden vastgesteld dat artikel 121, eerste lid, 1° W. Reg. thans niet toegepast kan worden bij de omvorming of omzetting van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid in een vzw vermits dit artikel de situatie niet voorziet van een omzetting of omvorming van een vennootschap in een vzw.

De omvorming of omzetting voor wat betreft de onroerende goederen zal evenwel aan de gewestelijke reglementering van het evenredig verkooprecht onderhevig zijn. Vermits het onroerend goed gelegen is in het Vlaamse Gewest zijn de bepalingen van dit gewest van toepassing en komt het aan de Vlaamse Belastingdienst toe om op dit punt een beslissing te nemen inzake de toepassing van de desbetreffende bepalingen van de Vlaamse Codex Fiscaliteit.

6. BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

6.1 AFTREK INNOVATIE-INKOMSTEN

Casus 1:

De Dienst werd geconfronteerd met diverse aanvragen met betrekking tot de toepassing van artikel 205/1, § 2, 2°, tweede gedachtestreepje WIB92 (inbegrepen royalty).

Inzonderheid bepaalt artikel 205/1, § 2, 2°, tweede gedachtestreepje WIB92 het volgende:

“2° in aanmerking te nemen innovatie-inkomsten: de hieronder bedoelde inkomsten die indien er bijzondere verhoudingen bestaan tussen de schuldenaar van de vergoedingen en de ontvangende vennootschap, slechts in aanmerking komen in zoverre zij niet hoger zijn dan deze die tussen niet-verbonden ondernemingen zouden zijn overeengekomen:

- vergoedingen die aan de vennootschap voor het belastbaar tijdperk zouden verschuldigd zijn indien de goederen die door of voor rekening van de vennootschap worden geproduceerd of de diensten die door of voor rekening van de vennootschap worden geleverd, zouden worden geproduceerd of geleverd door een derde op grond van een licentie verleend door de vennootschap en in zoverre deze vergoedingen in het in België belastbare resultaat van het belastbaar tijdperk zouden voorkomen;”

Deze aanvragen hadden telkens betrekking op een Belgische vennootschap (principaal) welke de innovatieaftrek wenst te claimen op geoctrooieerde producten. Deze producten worden zowel in België als in het buitenland verkocht. Voor zover de verkoop plaatsvindt in het buitenland gebeurt dit in casu door middel van buitenlandse groepsvennootschappen (“limited risk distributeurs” (hierna: “LRD”) welke hiervoor een routinevergoeding ontvangen).

In uitvoering van de samenwerkingsovereenkomst werd hieromtrent overleg gepleegd met de Centrale Diensten van de AAFisc.

Rekening houdend met de duidelijke wettekst, dient de Belgische vennootschap zich voor de berekening van de ‘inbegrepen royalty’ zoals bedoeld in artikel 205/1, § 2, 2°, tweede gedachtestreepje WIB92, te baseren op de omzet in haar jaarrekening welke deel uitmaakt van de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting en niet op de omzet die wordt verwezenlijkt door de buitenlandse LRD (zelfs in het geval dat voor het bepalen van de ‘inbegrepen royalty’ een interne CUP (“comparable uncontrolled price method” - OESO) voorhanden is of een externe CUP-studie werd gemaakt).

Dit standpunt volgt eveneens uit de bepalingen zoals thans opgenomen in FAQ 11 zoals vermeld in de circulaire 2020/C/95 FAQ met betrekking tot de aftrek voor innovatie-inkomsten van 8 juli 2020.

Casus 2:

Artikelen 205/1 tot en met 205/4 WIB92 (aftrek voor innovatie-inkomsten – octrooi – restwinstmethode met 2/3^e beperking)

Bijzonderheden

X is actief in de groothandel van bouwmaterialen. X heeft als marktdeelnemer en goede voeling met de bouwmarkt en de noden en behoeften van haar klanten. X had immers vastgesteld dat er vraag is naar enerzijds een duurzaam en anderzijds een brandwerend product om te gebruiken in de bouwindustrie.

X heeft een dergelijk product ontwikkeld en hiervoor onder meer een Belgische octrooiaanvraag ingediend. De aanvrager zal dan ook producten op de markt brengen die beschermd zullen worden door de aangevraagde octrooien.

X heeft eveneens een Europees octrooi aangevraagd. In dit Europees octrooi wordt er sterker ingezet op de innovatie van de brandwerendheid. De Europese aanvraag werd ingediend met inroeping van voorrang. Dit betekent dat de Europese aanvraag wordt behandeld alsof deze werd ingediend op datum van de Belgische aanvraag.

X heeft het eenmalig uitgevoerde nieuwheidsonderzoek voor haar Belgische octrooiaanvraag dat werd uitgevoerd door het European Patent Office (EPO), ontvangen. Ofschoon het nieuwheidsonderzoek voor het Belgische octrooi vrij negatief was inzake inventiviteit, zal het nieuwheidsonderzoek dat voor het Europees octrooi werd ingediend, de pijnpunten in het nieuwheidsonderzoek voor de Belgische octrooiaanvraag, behandelen.

De dienst is de mening toegedaan dat, gelet op het feit dat het nieuwheidsonderzoek opnieuw zal worden gevoerd en waarbij er correspondentie tussen het EPO en de aanvrager mogelijk is en ook plaatsvindt, en de werkwijze van het EPO, er met het vrij negatieve nieuwheidsonderzoek voor de Belgische octrooiaanvraag geen rekening dient te worden gehouden om het bedrag van de bruto innovatie-inkomsten te bepalen.

De gehanteerde methodiek om de bruto innovatie-inkomsten te bepalen is een restwinstmethode waarbij de kwalificerende omzet (exclusief gewestelijke subsidies en korting bedrijfsvoorheffing Onderzoek & Ontwikkeling) wordt verminderd met de directe en indirecte kosten.

Er wordt vervolgens enerzijds een routinemarge van t% berekend over de kwalificerende omzet en t% over de kwalificerende omzet voor de merknaam en andere niet in aanmerking komende intellectuele eigendom, in mindering gebracht.

Wat resteert wordt beperkt tot 2/3, wat door de DVB een veelvuldig gehanteerde methode is om vergoedingen die aan de vennootschap voor het belastbaar tijdperk zouden verschuldigd zijn indien de goederen die door of voor rekening van de vennootschap worden geproduceerd of de diensten die door of voor rekening van de vennootschap worden geleverd, zouden worden geproduceerd of geleverd door een derde op grond van een licentie verleend door de vennootschap.

6.2 HERSTRUCTURERINGEN

Casus: Behandeling van het financieringskostensurplus bij een belastingneutrale (partiële) splitsing

Situatieschets

Het financieringskostensurplus dat in toepassing van artikel 198/1, § 1, WIB 92 in één van de voorgaande belastbare tijdperken niet werd aangemerkt als beroepskost kan onbeperkt in de tijd worden overgedragen om alsnog onder bepaalde voorwaarden in een later belastbaar tijdperk met de winst te worden verrekend overeenkomstig artikel 194sexies WIB 92. Aan de DVB werd de vraag voorgelegd hoe dit over te dragen financieringskostensurplus moet worden behandeld in het kader van een (partiële) splitsing die plaatsvindt onder het belastingneutraal regime zoals bedoeld in artikel 211, § 1, WIB 92.

Standpunt DVB

Artikel 212, § 1, WIB 92 bepaalt dat in het geval van een belastingneutrale fusie- of splitsingsverrichting inzonderheid het in één van de voorgaande belastbare tijdperken niet als beroepskost aangemerkte financieringskostensurplus dat bij de overnemende of verkrijgende vennootschappen met betrekking tot de bij hen ingebrachte bestanddelen in aanmerking wordt genomen, wordt bepaald alsof die verrichting niet had plaatsgevonden. Dit houdt in dat ingeval van een belastingneutrale (partiële) splitsing het over te dragen financieringskostensurplus in principe moet worden toebedeeld aan de vennootschap die de schulden en vorderingen, waarvan de kosten en opbrengsten in aanmerking komen voor de berekening van het financieringskostensurplus, krijgt toegewezen.

Wanneer deze schulden en vorderingen naar aanleiding van een (partiële) splitsing evenwel terug te vinden zijn bij de verschillende bij die verrichting betrokken vennootschappen waarbij het financieringskostensurplus niet specifiek in verband kan worden gebracht met bepaalde schulden en vorderingen of wanneer deze schulden en vorderingen op het ogenblik van de (partiële) splitsing niet meer bestaan, kan de DVB er in dat geval mee instemmen dat het over te dragen financieringskostensurplus onder de bij de (partiële) splitsing betrokken vennootschappen wordt verdeeld in verhouding tot de fiscale nettowaarde van de aan ieder van hen ingebrachte bestanddelen. In geen geval staat het de aanvrager vrij om zelf de wijze van verdeling van het over te dragen financieringskostensurplus te bepalen.

6.3 BTW

Casus 1: Financiering van een gebouw door middel van een 'sale-and-leaseback'-transactie – Herzieningsregeling – Arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie in de zaak Mydibel (H.v.J. 27.03.2019, C-201/18, Mydibel)

De naamloze vennootschap X heeft een langlopende concessieovereenkomst met bedrijf Y voor het gebruik van een deel van het openbaar domein.

In het kader van haar activiteit heeft X een gebouw opgericht dat in jaar x in gebruik werd genomen.

De site bevindt zich op de concessiegrond die het voorwerp uitmaakt van de concessieovereenkomst afgesloten tussen Y en X.

Om haar liquiditeitspositie te verbeteren zet X met een financiële instelling Z een 'sale-and-leaseback'-structuur op met betrekking tot het gebouw.

Voor de duurtijd van de concessieovereenkomst is X eigenaar van de opstallen (opstalrecht middels de concessieovereenkomst) die ze zelf opricht, zo ook het betreffende gebouw dat werd opgericht in jaar x-1 en in gebruik werd genomen in jaar x.

Z zal ten voordele van X een financiering organiseren gebaseerd op het betreffende gebouw.

X verleent daartoe aan Z een erfpachtrecht, waarbij X de eigenaar blijft van de 'tréfonds'. Daartoe zal Z samen met X medeconcessionaris worden ten aanzien van bedrijf Y.

Na de vestiging van de erfpacht door X ten voordele van Z, zal deze laatste het genot op het gebouw onmiddellijk voor 10 jaar ter beschikking stellen aan X. Deze terbeschikkingstelling kan worden verlengd.

Op het einde van de overeenkomst heeft X een aankoopoptie om het gebouw opnieuw in volle eigendom te verwerven.

Z zal het gebouw verwerven aan een bepaald aan de DVB voorgelegd percentage van de venale waarde van het gebouw.

De terbeschikkingstelling neemt de vorm aan van een klassieke financiering waarbij de huur overeenkomt met de terugbetaling van de investering verhoogd met een rente.

Standpunt van de DVB

Uit de aangereikte gegevens en documentatie waarin de intentie van de betrokken partijen wordt weergegeven, blijkt naar het oordeel van de DVB dat de onderliggende feitelijke omstandigheden gelijkaardig zijn aan de omstandigheden die aan de basis lagen van de zaak Mydibel:

- er wordt een erfpachtrecht gevestigd door X aan Z. Dit gebeurt door de vestiging van een solidaire (mede)concessieovereenkomst, waarbij het bedrijf Y de gronden in concessie geeft en X de opstallen (onroerende goederen);
- het onroerend goed wordt voor een periode van 10 jaar weder verhuurd aan X, met de mogelijkheid tot verlening. *Het is noodzakelijk dat deze overeenkomst op hetzelfde ogenblik uitwerking heeft als de vestiging van het erfpachtrecht;*
- binnen de periode van 10 jaar zullen de huurvergoedingen overeenkomen met de terugbetaling van de investering verhoogd met een rentecomponent. *Voor de bepaling van de terugbetaling van de investering wordt geen rekening gehouden met de huurvergoedingen betaald gedurende de verlengde huurperiode noch met de aankoopoptie. De uiteindelijke overeenkomsten zullen dit moeten onderbouwen;*
- op het einde van de overeenkomst is er een reële aankoopoptie voorzien.

De lering van het arrest Mydibel van het Hof van Justitie van de Europese Unie is naar het oordeel van de DVB van toepassing op de casus van X, als de bedoelde omstandigheden zich voordoen en ze worden bevestigd door de onderliggende overeenkomsten.

Volgens de DVB kan de voorgenomen 'sale-and-leaseback'-transactie dan niet worden beschouwd als een latere wijziging van de elementen die in aanmerking zijn genomen om de oorspronkelijke btw-aftrek van X op de investering te bepalen.

Bovendien is er in casu geen sprake van een 'levering' in de zin dat de verkrijger niet het recht verwerft om over het betrokken goed feitelijk als een eigenaar te beschikken.

Mits naleving van de specifieke modaliteiten van de voorgenomen 'sale-and-leaseback' (zie supra, spec. tweede en derde bullet point), en rekening houdend met de vaststelling dat het betrokken onroerend goed zowel vóór als na de beoogde transactie *volledig (dus met uitsluiting van elke mogelijkheid van medehuur, co-leasing of onderhuur)* op ononderbroken en duurzame wijze wordt gebruikt voor de btw-belaste werkzaamheden van X en dat onroerend goed na de leasetermijn opnieuw in volle eigendom zal worden verworven, aanvaardt de DVB in die omstandigheden dat:

- X geen negatieve herziening in de zin van artikel 48, § 2 W.BTW en artikel 10, § 1 van Btw-KB nr. 3 dient door te voeren ten aanzien van de btw geheven van de oprichtingskosten;
- in hoofde van de medecontractant die het zakelijk recht op het onroerend goed verwerft (i.e. Z), en dit onroerend goed vervolgens via een huurovereenkomst onmiddellijk ter beschikking stelt van de belastingplichtige die het zakelijk recht heeft gevestigd, een overeenkomstig artikel 44, § 3, 5° W.BTW vrijgestelde dienst wordt verricht;
- het betrokken gebouw vanuit btw-oogpunt een bedrijfsmiddel blijft van X en dat in haar hoofde dus btw verschuldigd zal zijn mochten er zich buiten de voorgenomen transactie oorzaken van herziening van btw-aftrek voordoen.

Zodra aan één van voormelde voorwaarden of modaliteiten niet (meer) is voldaan, moeten herzieningen van de initieel uitgeoefende btw-aftrek worden doorgevoerd in hoofde van X. Het vertrekpunt van deze herzieningen is dan het tijdstip van overdracht van het zakelijk recht en niet het tijdstip waarop de voorwaarde(n) of modaliteit(en) niet (meer) worden nageleefd.

Het gegeven dat Z het gebouw zal verwerven aan een bepaald aan de DVB voorgelegd percentage van de venale waarde (en dus niet aan oprichtingswaarde of marktwaarde zoals initieel was vooropgesteld) doet volgens de DVB geen afbreuk aan de toepassing van Mydibel op de casus van X.

Het gegeven dat er sprake is van een solidaire (mede)concessieovereenkomst, waarbij het bedrijf Y de gronden in concessie geeft en X de opstallen (onroerende goederen), is volgens de DVB niet van die orde dat de onderliggende omstandigheden niet voldoende gelijk zijn aan de omstandigheden in het Mydibel-arrest en brengt de toepassing van Mydibel op deze casus dus evenmin in het gedrang.

Casus 2: Handelingen met betrekking tot zilveren munten die normaal niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt en/of die een numismatische waarde hebben zoals bedoeld in artikel 44, § 3, 9° W.BTW

De aanvraag om een voorafgaande beslissing wordt ingediend in naam van X, een in de EU buiten België gevestigde online edelmetaalhandelaar, aldaar geregistreerd voor btw-doeleinden.

X is momenteel niet geregistreerd voor btw-doeleinden in België.

X doet momenteel verkopen van zilveren munten die in het land van uitgifte als wettig betaalmiddel gelden en die voor btw-doeleinden worden geacht plaats te vinden in de EU-lidstaat van vestiging van X.

Deze onderneming is voornemens deze zilveren munten binnenkort ook te verkopen aan Belgische afnemers, waarbij de verkoop wordt geacht plaats te vinden in België voor btw-doeleinden. De munten waarop deze rulingaanvraag betrekking heeft, gelden altijd als wettig betaalmiddel in de landen waar zij worden geslagen.

De aanvrager heeft de DVB voorbeelden gegeven van dergelijke zilveren munten die door X te koop zullen worden aangeboden, zoals bijvoorbeeld de 1 oz Oostenrijkse (Weense) Philharmoniker - 1,50 € met muziekthema, die wordt beschouwd als één van de mooiste munten ter wereld, of de 1 oz Britse silver Britannia 2022 - 2 £.

Gelet op de vaststelling dat verscheidene muntenhandelaars in België zilveren munten die in het land van uitgifte als wettig betaalmiddel gelden, te koop aanbieden tegen een van btw vrijgestelde prijs, is ook X van oordeel dat de door haar voorgenomen overdrachten (verkopen) van dergelijke munten in België moeten kunnen worden vrijgesteld van btw op grond van artikel 44, § 3, 9° W.BTW.

De ruingaanvraag strekt ertoe van de DVB de bevestiging te verkrijgen dat in deze omstandigheden de overdracht (verkoop) van de bedoelde zilveren munten, zoals onder meer de hiervoor gegeven voorbeelden van dergelijke munten, in België vrijgesteld is van btw op grond van artikel 44, § 3, 9° W.BTW.

Standpunt van de DVB

De bedoelde zilveren munten die in België te koop zullen worden aangeboden door X, zijn munten die als verzamelobject in de zin van artikel 44, § 3, 9° W.BTW worden beschouwd, zodat de overdracht (verkoop) ervan overeenkomstig deze wetsbepaling niet is vrijgesteld van btw, omdat die munten normaal niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt, ook al gelden ze in het land van herkomst waar ze geslagen zijn, als wettig betaalmiddel, en ongeacht of deze munten numismatische waarde hebben zoals bedoeld in artikel 44, § 3, 9° W.BTW of niet.

De DVB maakt in dit verband de overweging dat de modale (doorsnee, gemiddelde) koper in principe immers geen prijs zal betalen die hoger is dan de nominale waarde (vaak een veelvoud daarvan) om de munten vervolgens als betaalmiddel te gebruiken tegen de nominale waarde.

Zelfs als deze zilveren munten normaal wel als wettig betaalmiddel zouden worden gebruikt – quod certe non in casu -, worden die munten in de onderhavige gevallen sowieso toch nog als verzamelobject in de zin van artikel 44, § 3, 9° W.BTW beschouwd en is de overdracht (verkoop) ervan onverminderd met btw te belasten, omdat deze munten in casu numismatische waarde hebben zoals bedoeld in artikel 44, § 3, 9° W.BTW.

De bedoelde zilveren munten zijn voor omloop geslagen, maar niet in omloop gebracht (UNC). Dit is één van de kenmerken die voorkomen op de niet-limitatieve lijst van kenmerken die munten met verzamelwaarde volgens de centrale btw-administratie doorgaans vertonen. De constatatatie dat (i) het gaat om zilveren munten met een bijzonder ontwerp en met kwaliteitsaanduiding UNC (*Uncirculated*) en dat (ii) deze munten (via een webshop) worden verkocht tegen een prijs die boven de nominale waarde ligt, rechtvaardigt in de gegeven omstandigheden de conclusie van de rulingdienst dat deze munten een numismatische waarde hebben zoals bedoeld in artikel 44, § 3, 9° W.BTW. Het enkele feit dat deze munten niet in een ervoor ontworpen speciale verpakking te koop worden aangeboden, impliceert in casu niet dat een andere conclusie zich opdringt.

Bijgevolg worden de door X voorgenomen overdrachten (verkopen) van deze zilveren munten in België in de gegeven omstandigheden beschouwd als goederenleveringen in de zin van artikel 10 W.BTW en zijn zij met btw te belasten (onder de normale regeling of, indien toepasselijk, de facultatieve winstmargeregeling van artikel 58, § 4 W.BTW) aan het standaardtarief van 21 %.

7. AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN

7.1 DIRECTE BELASTINGEN

7.1.1 AUTEURSRECHTEN

Casus 1: Artikel 17, §1, 5°, WIB 92: inkomsten die voortvloeien uit de overdracht of concessie van auteursrechten

De vennootschap 'X' verricht vooral diensten inzake de karakterisering en modellering van elektronische componenten.

Volgens de mandataris is de bedrijfsleider van de vennootschap 'X' (de heer 'A' - ingenieur in de elektronica) de ontwerper van uitvindingen (software en een proefbank) die in aanmerking kunnen komen voor de bescherming van auteursrechten opgenomen in Boek XI, Titel 5 en 6 van het Wetboek van Economisch Recht.

Er dient opgemerkt te worden dat de vennootschap 'X' veel werknemers in dienst heeft die verschillende analyses op de elektronische componenten (verbetering en gebruik van de software en proefbank) uitvoeren en die ook andere niet-creatieve taken zoals opmetingen, reporting en analyses van resultaten verrichten.

De aanvrager wenst van de DVB de bevestiging te verkrijgen dat de bedragen die door de vennootschap X aan haar bedrijfsleider toegekend zullen worden (op basis van een percentage van de omzet van de vennootschap 'X') als tegenprestatie voor de overdracht van zijn auteursrechten als roerende inkomsten in de zin van artikel 17, § 1, 5°, WIB 92 zullen worden gekwalificeerd.

Na analyse is de DVB niet in staat om te bevestigen dat de inkomsten in kwestie als auteursrechtelijke inkomsten in de zin van artikel 17, § 1, 5°, WIB 92 beschouwd kunnen worden.

Hoewel de DVB het bestaan van een beschermd werk niet categorisch kan uitsluiten (software die door de bedrijfsleider gemaakt zou zijn), is het duidelijk dat de omzet van de vennootschap het resultaat is van het werk van de vele werknemers en niet (of op een niet te bepalen manier en in zeer geringe mate) van de exploitatie van de software die door de bedrijfsleider gemaakt zou zijn.

De DVB stelt ook vast dat de proefbank (in hoofdzaak een technische uitvinding en het resultaat van een zuiver technisch proces) de hoeksteen vormt van het systeem en geen beschermd werk is dat voor de bescherming van auteursrechten in aanmerking komt.

Bijgevolg verwerpt de DVB de door de aanvrager voorgestelde methodologie.

Casus 2: Auteursrechten - promotievideo's door een krediet/verzekeringsmaatschappij verspreid via sociale media

De vennootschap 'X' is een verzekeringsmaatschappij die ook video's verspreidt via sociale media (in ruime zin) om klanten aan te trekken.

De vennootschap 'X' heeft aan de DVB gevraagd of de bedragen die door de vennootschap aan haar vier 'creatieve' oprichters voor de overdracht van hun auteursrechten op de gecreëerde werken (de video's) toegekend zullen worden, kunnen worden beschouwd als roerende inkomsten in de zin van artikel 17, § 1, 5°, WIB 92.

Volgens de aanvragers hangt de krediet- en levensverzekeringsactiviteit voor 80 - 90 % af van de digitale content, in dit geval de video's.

De aanvragers wensen 15 % tot 80 % van de omzet van de vennootschap 'X' onder de vorm van auteursrechten te verdelen (het bedrag wordt gelijkmatig verdeeld onder de vier oprichters, die op dezelfde manier aan het creatief proces zouden deelnemen).

Aangezien de omzet gegenereerd wordt door de adviesactiviteiten inzake verzekeringen en kredieten, en niet door de video's, oordeelt de DVB dat de voorgestelde verrichting niet kan worden goedgekeurd.

Er zou wel een klein bedrag aan auteursrechten kunnen worden overwogen voor zover dit met de toegepaste marktprijs voor de productie van promotievideo's door derden overeenstemt en niet met een percentage van de door de krediet/verzekeringsmaatschappij behaalde omzet. Wat hier niet het geval is.

Casus 3: Artikel 17, §1, 5°, WIB 92: inkomsten die voortvloeien uit de overdracht of concessie van auteursrechten

De aanvrager, de heer 'A', is bestuurder van de vennootschap 'X' en het is zijn taak om de cyberveiligheid in de ondernemingen te verbeteren en ervoor te zorgen dat zij voldoen aan de verschillende relevante regelgevingen.

De aanvrager is van mening dat hij in het kader van zijn opdrachten werken (voornamelijk Excel-tabellen) creëert die kunnen worden beschermd op grond van Boek XI, Titels 5 en 6 van het Wetboek van Economisch Recht (hierna 'WER').

De aanvrager wil van de DVB de bevestiging krijgen dat:

- de bedragen die hem voor de overdracht van zijn auteursrechten zullen worden toegekend (op basis van de omzet van zijn vennootschap), gekwalificeerd zullen worden als roerende inkomsten in de zin van artikel 17, §1, 5° WIB 92;
- de overdracht van auteursrechten wordt verantwoord door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen (art. 344, §1 WIB 92).

Na analyse kan de DVB niet bevestigen dat de inkomsten in kwestie gezien kunnen worden als auteursrechtelijke inkomsten in de zin van artikel 17, §1, 5°, WIB 92.

De 'Excel-tabellen' voldoen in dit geval immers niet aan de vereiste originaliteitsvoorwaarde (het gaat om zuiver technische documenten die niet zijn bestemd om aan het publiek te worden meegegeeld) om in aanmerking te kunnen komen voor de auteursrechtelijke bescherming opgenomen in het 'WER', aangezien de bedragen die aan de bestuurder door zijn vennootschap zijn betaald voor het opstellen van de verschillende tabellen, in feite uitsluitend een vergoeding vormen voor een technisch werk dat niet auteursrechtelijk is beschermd. De aan de bestuurder toegekende bedragen kunnen dus niet worden gekwalificeerd als roerende inkomsten in de zin van artikel 17, §1, 5° van het WIB 92.

Bijgevolg verwerpt de DVB de door de aanvrager voorgestelde methodologie.

Casus 4: Artikel 17, § 1, 5°, van het WIB 92: inkomsten die voortvloeien uit de cessie of concessie van auteursrechten

De aanvrager, de vennootschap 'X', richtte zich tot de DVB en vroeg naar de mogelijkheid om een nieuw creatief profiel ('compliance & legal officer') toe te voegen aan een eerder verkregen beslissing.

De aanvrager is van mening dat dit nieuwe profiel in het kader van zijn opdrachten werken creëert die in aanmerking kunnen komen voor bescherming op grond van Boek XI, Titels 5 en 6, van het Wetboek van Economisch Recht (hierna 'WER').

De aanvrager wil van de DVB de bevestiging krijgen dat:

- de bedragen die aan het nieuwe profiel zullen worden toegekend voor de cessie van zijn auteursrechten, zullen worden aangemerkt als roerende inkomsten in de zin van artikel 17, § 1, 5°, van het WIB 92;
- de cessie van auteursrechten wordt verantwoord door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen (art. 344, § 1, WIB 92).

Na analyse kan de DVB niet bevestigen dat de inkomsten in kwestie kunnen worden beschouwd als auteursrechtelijke inkomsten in de zin van artikel 17, § 1, 5°, van het WIB 92.

De verschillende documenten die aan de DVB zijn voorgelegd (hoofdzakelijk interne en externe documenten die over het algemeen betrekking hebben op de dagelijkse werking van elke vennootschap) voldoen in casu immers niet aan de vereiste originaliteitsvoorwaarde om in aanmerking te kunnen komen voor de auteursrechtelijke bescherming zoals vermeld in het 'WER'. Bovendien zal de overgrote meerderheid van deze documenten niet openbaar worden gemaakt.

De bedragen die aan de 'compliance & legal officer' worden toegekend, kunnen dus niet worden aangemerkt als roerende inkomsten in de zin van artikel 17, § 1, 5°, van het WIB 92.

Bijgevolg verwerpt de DVB het door de aanvrager voorgestelde nieuw profiel.

7.1.2 BEZOLDIGINGEN

Casus 1: Forfaitaire bepaling van de voordelen van alle aard die voortvloeien uit het persoonlijk gebruik van een pc (...) (koninklijk besluit van 02.11.2017)

In de toekomst zullen de medewerkers van regionale organisatie X een laptop hebben in plaats van hun vaste computer. Dit betekent dat geen enkele medewerker twee computers zal hebben, zoals dit nu soms het geval is.

Gelet op de verscherpte controle op het gebruik van laptops (Arbeidsreglement), wenst regionale organisatie X af te wijken van de belastingregeling die geldt voor laptops door een voordeel van alle aard (VAA) in verband met het gebruik van een laptop niet in aanmerking te nemen.

De strikte gebruiksvoorwaarden laten dan ook toe de toepasselijke belastingregeling (VAA) in vraag te stellen, aldus de regionale organisatie X. Volgens haar is het onredelijk om het vermeende privégebruik van een laptop te waarderen, aangezien dit eventueel gebruik wordt belemmerd door talrijke gebruiksvoorwaarden en een controle van de activiteit die elke mogelijkheid van vrij gebruik van de computer tenietdoet. De computer zou dus enkel als een werkinstrument moeten worden beschouwd en niet als een voordeel.

Het door regionale organisatie X verdedigde standpunt (geen VAA) kan niet door de DVB worden gevalideerd.

Artikel 18, § 3, 10, KB/WIB 92, ingevoegd door het koninklijk besluit van 25 maart 2003, werd immers vervangen als volgt:

'10. Persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gestelde pc, tablet, internetaansluiting, mobiele telefoon of vast of mobiel telefoonabonnement:

Het voordeel wordt forfaitair vastgesteld op:

- 72 euro per jaar voor een kosteloos ter beschikking gestelde vaste of mobiele pc; (...)' (koninklijk besluit van 02.11.2017).

Bovendien bepaalt de circulaire 2017/C/82 van 13 december 2017 onder meer dat voor de vaststelling van een voordeel van alle aard, de situatie waarin een pc (...) door een werknemer occasioneel voor privédoeleinden wordt gebruikt in de beroepslokalen van de werkgever, niet wordt beoogd.

Om ook rekening te houden met de gewijzigde werkomstandigheden wordt de huidige bepaling als volgt verruimd: 'Worden hier eveneens niet bedoeld, de pc (...) die een werknemer uitsluitend tijdens zijn arbeidstijd, occasioneel voor privédoeleinden mag gebruiken.' (circulaire 2018/C/63).

De regionale organisatie X wijst er voorts op dat afwezigheid van privégebruik van de laptop buiten de werkuren gezien haar werkorganisatie niet kan worden gegarandeerd. De regionale organisatie X stelt evenmin een technische beperking voor die buiten de werktijd van toepassing is, zodat er geen verbinding mogelijk is met het World Wide Web.

Casus 2: Aandelen aan verminderde prijs

Een onderneming, in België beursgenoteerd, wenst haar werknemers en bedrijfsleiders op lange termijn aan zich te binden middels de aankoop van aandelen van de onderneming zelf. Overeenkomstig circulaire Ci.RH.241/467.450 van 21 juni 1995 is de waarde van beursgenoteerde aandelen die met korting aan werknemers of bedrijfsleiders worden toegekend gelijk aan het verschil tussen:

- 100/120 van de beurswaarde van de verkregen aandelen, en
- de werkelijk door de verkrijger betaalde prijs,

wanneer die aandelen met de toestemming van de betrokken partijen bij de verkrijgers gedurende ten minste twee jaar "onbeschikbaar" zijn gemaakt.

Het gaat om een relatief kleine onderneming met een klein aantal medewerkers, waardoor de procedure van inkoop eigen aandelen om deze vervolgens aan de medewerkers door te geven, te omslachtig is. Aanvrager wenst daarom een alternatieve werkwijze toe te passen die erin bestaat dat:

- de onderneming een cash bonus toekent aan de medewerkers;
- met de verplichting om hiermee onmiddellijk aandelen van het bedrijf rechtstreeks op de beurs te kopen;
- met wederzijds akkoord dat deze aandelen minstens 2 jaar onbeschikbaar zijn.

De bevestiging wordt gevraagd dat voor de belastbare basis van de bonus, de "100/120 regel" wordt toegepast.

Circulaire Ci.RH.241/467.450 van 21 juni 1995 handelt over de vaststelling van het belastbare voordeel van alle aard wanneer een kapitaalvennootschap een bepaald aantal van haar eigen aandelen of van de aandelen van de moeder-vennootschap tegen verminderde prijs aan haar werknemers of bestuurders overdraagt.

De forfaitaire vaststelling van het fiscaal vrijstelbare gedeelte van de prijsvermindering van aandelen volgens de zogenaamde "100/120-regel" vereist de naleving van enkele specifieke voorwaarden:

- in geval de vennootschap haar eigen aandelen inkoopt en ze zodanig massaal overdraagt, dat op die aandelen een koersval op de beurs kan worden verwacht;
- wanneer de effecten met de toestemming van de betrokken partijen bij de verkrijgers gedurende ten minste twee jaar "onbeschikbaar" zijn gemaakt.

De vooropgestelde werkwijze voldoet niet aan de voorwaarden opgenomen in de circulaire Ci.RH.241/467.450 van 21 juni 1995. Het betreft in casu geen overdracht van aandelen door de werkgever. Bijgevolg is de "100/120-regel" niet van toepassing op de cash bonus.

7.1.3. SOCIAAL VOORDEEL

Casus: Uitbetaling eenmalige premie

Aanvrager viert anno 2022 zijn vijftigste verjaardag en wenst deze gebeurtenis bijzondere luister bij te zetten door, naast het organiseren van meerdere feestelijkheden, de personeelsleden een eenmalige premie uit te betalen waarvan een deel als vrijgesteld sociaal voordeel op basis van art. 38, §1, eerste lid, 11°, c) WIB 92 en een deel als belastbare premie.

Het genoemde wetsartikel stelt dat geringe voordelen of gelegenheidsgeschenken, verkregen uit hoofde of naar aanleiding van gebeurtenissen die niet rechtstreeks in verband staan met de beroepswerkzaamheid, vrijgesteld zijn van belastingen in hoofde van personen die in art. 30 WIB 92 vermelde bezoldigingen hebben ontvangen. De constante praktijk van de DVB stelt dat het hierbij dan moet gaan over alle personen die bij de aanvrager de bedoelde bezoldigingen (hebben) ontvangen zonder onderscheid.

Aanvrager maakt in de aanvraag echter uitdrukkelijk voorbehoud: meerdere categorieën medewerkers zouden de premie niet ontvangen. De DVB heeft medegedeeld dat hij dit problematisch acht, althans voor wat betreft het vrijgestelde sociaal voordeel overeenkomstig art. 38, §1, eerste lid, 11° c) WIB 92.

7.1.4. BEROEPSKOSTEN

Casus: Kosten rijnschool en rijexamen voor het halen van het rijbewijs

De aanvrager is advocaat en in het kader van zijn beroepsactiviteit moet hij regelmatig verplaatsingen maken (vergaderingen met cliënten, deskundigenbijeenkomsten, hoorzittingen, enz.).

De aanvrager heeft geen rijbewijs en verplaatst zich momenteel te voet of met het openbaar vervoer. Een rijbewijs halen zou zijn professionele verplaatsingen vergemakkelijken.

De aanvrager wenst de bevestiging te verkrijgen dat de kosten die hij zou maken voor de rijnschool en voor het rijexamen, wel degelijk voldoen aan de voorwaarden van artikel 49, WIB 92, en dat deze kosten derhalve aftrekbaar zijn als beroepskosten.

Artikel 53, 1°, WIB 92 bepaalt het volgende: *‘De uitgaven van persoonlijke aard, zoals de huurprijs en de huurlasten van onroerende goederen of gedeelten daarvan die tot woning dienen, de onderhoudskosten van het gezin, de kosten van onderwijs of opvoeding en alle andere uitgaven die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid niet noodzakelijk zijn, worden niet als beroepskosten aangemerkt.’*

De DVB is van oordeel dat de kosten voor het halen van een rijbewijs binnen de privésfeer vallen en dat deze kosten in dit geval als uitgaven van persoonlijke aard moeten worden aangemerkt.

Bijgevolg zijn deze kosten niet aftrekbaar als beroepskosten (art. 49 en 53, 1°, WIB 92).

7.1.5. KWALIFICATIE INKOMSTEN ONROEREND GOED

Casus 1:

Situatieschets

De aanvrager en zijn echtgenote zijn samen eigenaar van een onroerend goed dat gedeeltelijk privé wordt gebruikt, gedeeltelijk voor de zelfstandige beroepsactiviteit van de aanvrager en gedeeltelijk wordt verhuurd aan de exploitatievennootschap van zijn echtgenote.

De aanvrager wenst een newco op te richten waarin hij in de toekomst zijn beroepsactiviteit zal uitoefenen. Daartoe zal hij zijn handelsfonds overdragen aan de newco en het betreffende gedeelte van het onroerend goed ter beschikking stellen van de newco tegen een marktconforme huur.

Voorgelegde verrichting

De aanvrager en zijn echtgenote wensen de bevestiging te krijgen dat de huur die zij zullen ontvangen van de newco en de vennootschap van de echtgenote in hun hoofde een beroepsinkomen zal uitmaken in de zin van artikel 23, § 1, WIB 92.

Standpunt DVB

Uit de voorstelling van de feiten kan worden afgeleid dat de verhuuractiviteit zal leiden tot een structureel verlies dat, voor zover dit een beroepsverlies betreft, in mindering zal kunnen worden gebracht van de overige beroepsinkomen van de aanvrager. Evenwel kan de loutere verhuur van een gedeelte van een woning bezwaarlijk als een beroepsactiviteit worden beschouwd, zodat de eruit voortvloeiende inkomsten als onroerende inkomsten moeten worden aangemerkt.

Een gedeelte van de woning werd reeds eerder aan de vennootschap van de echtgenote verhuurd, zodat geen uitspraak meer kan worden gedaan over de kwalificatie van dit deel van de ontvangen huurinkomsten.

Casus 2: Kwalificatie van inkomsten

Situatieschets

De aanvrager is gepensioneerd en aandeelhouder en enige zaakvoerder van de vennootschap middels dewelke hij tot voor kort zijn vrij beroep uitoefende. De vennootschap heeft recent een onroerend goed (een grond met huis) aangekocht en enkele maanden nadien een kosteloos recht van opstal gegeven aan de aanvrager om op de grond een nieuwbouwproject te realiseren met een beperkt aantal wooneenheden.

Voorgelegde verrichting

Na voltooiing van de bouwwerken zullen de wooneenheden afzonderlijk aan derden worden verkocht, waarbij de grond zal verkocht worden door de vennootschap en de wooneenheden door de aanvrager. De vraag stelt zich naar de kwalificatie van de gerealiseerde meerwaarden in hoofde van de aanvrager.

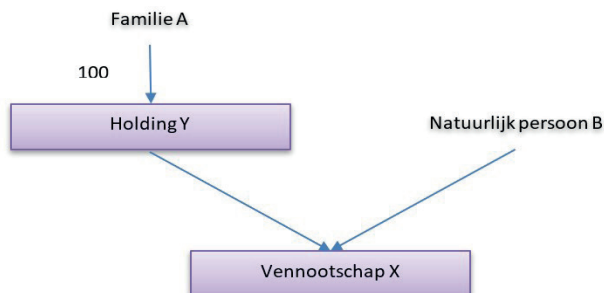
Standpunt DVB

De DVB ziet in de voorgelegde verrichting een fiscaal misbruik. De voorgestelde werkwijze heeft immers tot gevolg dat de potentiële meerwaarde op de verkoop van de wooneenheden buiten de vennootschap wordt gehouden waardoor de vennootschapsbelasting op de meerwaarde en vervolgens de roerende voorheffing bij uitkering van de meerwaarde aan de aandeelhouder wordt ontweken. De voorgelegde verrichting werd niet afdoende door andere motieven dan het ontwijken van belastingen gemotiveerd.

7.1.6. KWALIFICATIE MEERWAARDEN OP AANDELEN

Casus 1: intrede CEO in werkvennootschap

De aandeelhoudersstructuur van exploitatievennootschap X is als volgt:

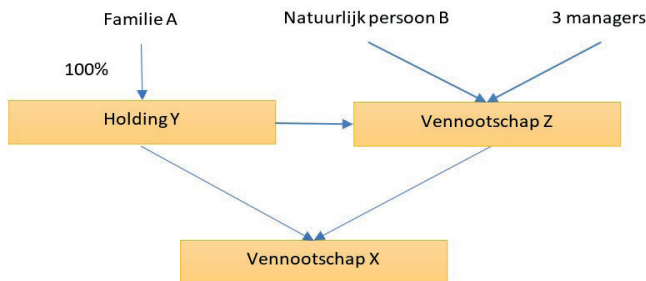


De natuurlijke persoon B, sinds vele jaren CEO van de groep, is in het verleden toegetreden tot het kapitaal van vennootschap X en houdt een minderheidsdeelneming aan. Het merendeel van de aandelen van vennootschap X is in handen van holding Y, aangehouden door de familie A.

Teneinde drie key management leden op een financieel haalbare wijze te laten deelnemen in het aandelenkapitaal en de winsten van vennootschap X, worden volgende verrichtingen vooropgesteld:

- 1) Oprichting holding Z door de holding Y, de heer B en de drie andere managementleden.
- 2) Verkoop van aandelen van vennootschap X door de holding Y en de heer B aan de nieuw opgerichte holding Z. Betaling via vendor loan die over uiterlijk 10 jaar zal afgelost zijn.

Na doorvoering van de verrichtingen ziet de groepsstructuur er als volgt uit:



De aanvraag strekte ertoe bevestiging te verkrijgen dat de door de natuurlijke persoon B voorgenomen verkoop van zijn aandelenbelang in vennootschap X aan de op te richten holding Z kadert binnen het normaal beheer van privévermogen en dat een eventuele uit die verrichting voortvloeiende meerwaarde zodoende geen aanleiding geeft tot taxatie op basis van artikel 90, eerste lid, 1° juncto artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, WIB 92.

Er was geen twijfel omtrent de intentie om de managers te laten toetreden.

Evenwel kon worden vastgesteld dat de natuurlijke persoon B na doorvoering van de transacties onrechtstreeks een gelijk aandelenpercentage aanhield in vennootschap X als voorafgaandelijk aan de transacties.

Uitgaande van deze vaststelling kon de vraag worden gesteld waarom de 3 managers de nieuwe holding niet oprichten zonder natuurlijke persoon B en waarom de holding Y dan niet rechtstreeks een aantal aandelen verkoopt aan de nieuw op te richten holding Z. De verkoopprijs van de aandelen van vennootschap X zou in dit geval beduidend lager zijn, wat minder kosten met zich meebrengt voor de nieuw op te richten holding Z aangezien er een lager bedrag dient gefinancierd te worden. Het alternatieve scenario bereikt dus evenzeer de vooropgestelde doelstellingen en is in die zin dus zelfs logischer. De aanvrager blijft dan wel de enige natuurlijke persoon in het aandeelhouderschap van vennootschap X, maar hij zou zijn aandelen kunnen inbrengen in een persoonlijke holding.

Er kan dus worden besloten dat de vooropgestelde verrichtingen geen normaal beheer uitmaken in de zin van artikel 90, eerste lid, 1° juncto artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, WIB 92.

Casus 2:

De heer A bezit 30 % van de aandelen van de BV Y. Zijn vader bezit de overige 70 % van de aandelen van de BV Y. Daarnaast houdt de heer A ook nog 100 % van de aandelen van de BV X.

De vader wenst, gelet op zijn hoge leeftijd, uit te treden uit het aandeelhouderschap van de BV Y. Hiertoe zal hij zijn aandelen verkopen aan de BV X. De prijs die betaald dient te worden aan de vader zal bijna volledig gefinancierd worden met een banklening.

Uit de gesprekken met de bank is gebleken dat, om de financiering te verkrijgen op het niveau van de BV X, de heer A zijn 30 %-participatie in de BV Y ook dient over te dragen aan de BV X.

De heer A wenst aldus zijn 30 %-participatie in de BV Y ook te verkopen aan de BV X. De koopprijs zal achtergesteld zijn aan de banklening en blijven openstaan als vendor loan.

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

7.1.7. KWALIFICATIE MEERWAARDEN OP CRYPTOMUNTEN

Casus 1:

De aanvrager investeerde de voorbije jaren 40 % van zijn roerend vermogen in cryptomunten en wenst dat de DVB bevestigt dat de meerwaarden die hij zal realiseren naar aanleiding van een verkoop van een deel van zijn cryptomunten niet belastbaar zullen zijn als diverse inkomsten noch als beroepsinkomsten.

De DVB is van oordeel dat een investering van 40 % van het roerend vermogen in cryptomunten geen normale verichting is van beheer van een privévermogen en de meerwaarden bijgevolg diverse inkomsten uitmaken in de zin van artikel 90, eerst lid, 1°, WIB 92.

Bovendien realiseerde de aanvrager in het verleden al meerwaarden op zijn cryptomunten, zodat het voorafgaande karakter geschonden is en er geen geldige beslissing meer kan worden afgeleverd.

Casus 2:

De Aanvrager is afgestudeerd in de toegepaste wetenschappen en is ingenieur in de elektronica.

Hij heeft een lange beroepservaring als consultant binnen de telecommunicatie en houdt zich sinds 2011 ook bezig met onderzoek in de natuurwetenschappen.

De Aanvrager is geïnteresseerd in nieuwe technologieën en heeft in opeenvolgende golven Bitcoins gekocht (2013 tot 2017) voor een totaalbedrag van XXXX,XX euro, hetgeen een redelijk deel van zijn vermogen vertegenwoordigt.

Naast deze aankopen deed hij ook aan bitcoin mining.

Bovendien heeft de Aanvrager samen met twee andere oprichters een vennootschap opgericht die tot doel had terminals te ontwikkelen voor de verkoop van cryptomunten (verkoop of verhuur van deze terminals). Binnen deze vennootschap werd hij aangesteld tot niet-statutaire zaakvoerder.

Deze Vennootschap heeft, gelet op haar doel, in 2014 XXXX,XX Bitcoins verworven (hetzij een waarde van ongeveer XXXX,XX euro).

Aangezien de Vennootschap er niet in slaagde partners te overtuigen van haar project om terminals te ontwikkelen voor de verkoop van cryptomunten, besloten haar aandeelhouders om de vennootschap in 2017 te ontbinden.

Vóór de Ontbinding besloot de Vennootschap de XXXX,XX Bitcoins aan de Aanvrager over te dragen en die cryptomunten zijn nog steeds in diens bezit. De prijs van de overdracht lag ver onder de Bitcoinkoers op dat moment.

De Aanvrager verzoekt de DVB te bevestigen dat de eventuele meerwaarden verwezenlijkt bij de verkoop van deze cryptomunten niet belastbaar zullen zijn, noch als beroepsinkomsten, noch als diverse inkomsten in de zin van artikel 90, lid 1, 1° van het WIB 92.

Op basis van de grondige analyse van de DVB en ondanks het feit dat het dossier onontvankelijk moet worden geacht wegens de talrijke soortgelijke verkopen en omzettingen die in het verleden hebben plaatsgevonden, is de DVB van oordeel dat, gelet op het onbetwistbare speculatieve karakter van de verschillende verrichtingen, de kwalificatie van beheer als een goede huisvader in dit geval niet kan worden verdedigd.

Gelet op alle elementen in het dossier (mining, verwante beroepsactiviteit, terugkoop aan voordelige voorwaarden van cryptomunten in het bezit van zijn eigen vennootschap, aantal verrichtingen, vaagheid rond bepaalde verrichtingen ...) is de DVB van oordeel dat in dit geval een kwalificatie als beroepsinkomsten in aanmerking zou kunnen worden genomen.

Casus 3:

De aanvrager investeerde een relatief laag bedrag in cryptomunten maar verrichtte dagelijks meerdere aan- en verkoopverrichtingen. De DVB is dan ook van oordeel dat, gelet op de frequentie van de aankoop- en verkoopverrichtingen, de meerwaarden het gevolg zijn van abnormale verrichtingen van beheer van een privévermogen en bijgevolg belastbaar zijn als divers inkomen op basis van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

Casus 4:

De aanvrager heeft sinds 2020 ongeveer XX.XXX EUR geïnvesteerd in cryptomunten. Op het moment van de investering was de aanvrager nog student en woonde nog bij zijn ouders. De aanvrager investeerde nagenoeg zijn volledig roerend vermogen in cryptomunten. Eind 2021 heeft hij cryptomunten verkocht en meerwaarden gerealiseerd.

De DVB is van oordeel dat een investering van nagenoeg een volledig roerend vermogen in cryptomunten geen normale verrichting is van beheer van een privévermogen en de meerwaarden bijgevolg diverse inkomsten uitmaken in de zin van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

De DVB is in casu op basis van de feiten van mening dat de verrichting niet is opgezet in het belang van de vennootschappen X en Y, die finaal de interestlast zullen dragen, maar wel in het belang van een derde, meer bepaald de NewCo, zodat niet is voldaan aan de finaliteitsvoorwaarde van artikel 49 WIB 92.

7.1.8. TAX SHELTER STARTENDE ONDERNEMINGEN**Casus 1: Voortzetting van een activiteit**

In juli 2016 is de aanvrager een activiteit als zelfstandige-natuurlijk persoon gestart.

Zijn hoofdactiviteit bestond in de groot- en kleinhandel van dranken die onder het enige eigen merk 'X' werden verkocht.

In september 2021 richt de aanvrager samen met andere vennoten een nieuwe vennootschap op met als maatschappelijk hoofddoel 'de productie, distributie en verkoop van (al dan niet biologische) lokale ambachtelijke bieren'.

Bier 'X' zou dan binnen de coöperatieve vennootschap een bier zijn dat naast andere wordt geproduceerd en verkocht.

Om de productie-installatie te financieren wil de coöperatieve vennootschap een kapitaalverhoging doorvoeren door een openbaar beroep te doen op het spaarwezen, waarbij aan de investeerders het voordeel van de fiscale stimuli 'Tax Shelter voor startende ondernemingen' wordt verleend.

Uit de grondige analyse van de DVB en zoals blijkt uit het zeer vergelijkbare maatschappelijke doel van de twee bovengenoemde ondernemingen, is het zeer duidelijk dat zij actief zijn in dezelfde sector, namelijk de productie en distributie van bier.

Het feit dat het businessmodel van de nieuwe vennootschap meer gericht is op de productie van bier dan op pure distributie, doet niets af aan het voorgaande, maar getuigt gewoon van de wil van de vennootschap om haar activiteiten te heroriënteren of uit te breiden.

Voorts wordt vastgesteld dat de vennootschap dezelfde naam heeft als bier 'X', een drank die in 2016 door de aanvrager zelf is gebrouwen.

De aanvrager bevestigt dat de klanten van de brouwerij gedeeltelijk dezelfde zullen zijn als die van zijn vroegere activiteit die hij als natuurlijke persoon uitoefende.

Merk 'X' is reeds goed ingeburgerd en bekend in de brouwerijsector.

Het feit dat de coöperatieve vennootschap in de toekomst wellicht ook andere bieren zal ontwikkelen en brouwen, is volgens de DVB geen voldoende relevant element om te concluderen dat er geen voortzetting van de vroeger uitgeoefende activiteit is.

Op basis van alle elementen van het dossier en de gedetailleerde analyse en beschrijving van de twee eerder en nieuw uitgeoefende activiteiten, is het duidelijk dat het niet om twee afzonderlijke activiteiten gaat, maar dat zij eerder in elkaars verlengde liggen.

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

Casus 2:

Een nieuwe op te richten vennootschap A wenst van de vennootschap B het gebruiksrecht aan te kopen van een exploitatiegebonden onroerend goed voor een periode eindigend binnen 35 jaar.

De grond waarop het onroerend goed is opgericht is in concessie gegeven door de vennootschap C aan B.

Na aankoop zal A het gebruiksrecht van het onroerend goed verhuren aan de vzw D voor een periode van 15 jaar, waarbij de cumulatieve huurinkomsten over 15 jaar de totale aankoopprijs, inclusief kosten en bijkomende lasten, dekken.

A verleent een koopoptie aan D om na de huurperiode van 15 jaar het gebruiksrecht over te kopen tegen een nog te bepalen optieprijs tot aan de eindvervaldag binnen 35 jaar.

Teneinde de initiële aankoopprijs en kosten te financieren wordt A opgericht met een volstort kapitaal van X EUR. Deze gelden worden door particulieren ter beschikking gesteld.

De particulieren die in het kapitaal stappen van A wensen gebruik te maken van de vermindering voor de verwerving van nieuwe aandelen van startende ondernemingen overeenkomstig artikel 145/26, WIB 92, de zogenaamde tax shelter voor startende ondernemingen.

De DVB is echter van oordeel dat er, op basis van artikel 145/26, §1, vierde lid, WIB 92, in voorliggend geval sprake is van een voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een andere rechtspersoon. Op dit ogenblik verhuurt B namelijk het onroerend goed aan de vzw D. De activiteit bestaat dus eigenlijk al, maar zal in de toekomst worden uitgeoefend door de nog op te richten vennootschap A.

7.1.9. HERSTRUCTURERINGEN

Casus:

Situatieschets

Vennootschap X is een familiale vastgoedvennootschap waarvan de aandelen 50/50 worden aangehouden door broer P en zus Q. De vennootschap bezit een onroerend goed bestaande uit studentenkamers en een kantoor met parking.

Vennootschap Y is eveneens een patrimoniumvennootschap waarvan de aandelen in handen zijn van broer P en zijn 3 kinderen (A, B en C). De vennootschap bezit een onroerend goed gelegen vlak naast het onroerend goed dat eigendom is van vennootschap X.

Voorgelegde verrichtingen

De aandeelhouders van vennootschap X wensen over te gaan tot de volgende stappen:

- zus Q verkoopt 50 % van de aandelen van vennootschap X aan vennootschap Y en broer P zal zijn 50 % van de aandelen van vennootschap X inbrengen in vennootschap Y;
- geruisloze fusie waarbij vennootschap Y de vennootschap X overneemt;
- partiële splitsing van vennootschap Y waarbij het kantoor met parking, waarin de activiteiten van kind C worden uitgeoefend, wordt afgesplitst naar de vennootschap van kind C;

Aandelenruil/verkoop/combinatie om te voorkomen dat andere familieleden aandelen verkrijgen in de vennootschap van kind C.

Standpunt DVB

De verschillende stappen resulteren uiteindelijk in de loutere overdracht door vennootschap X van het kantoor met parking aan de vennootschap van kind C en in de overdracht van de rest van het pand van vennootschap X aan vennootschap Y. Deze gekunstelde stappen zouden bijgevolg eenvoudig kunnen vermeden worden door een verkoop van de betreffende delen van het pand door vennootschap X (met vennootschapsbelasting op de eventueel gerealiseerde meerwaarden). Indien het behoud van vennootschap X daarna niet meer wenselijk is, kan deze dan vereffend worden (met roerende voorheffing op de eventueel gerealiseerde liquidatiebonus).

De DVB is van mening dat geen gunstig advies kan worden verstrekt inzake de toepassing van de artikelen 183bis en 211, § 1, WIB 92 (fusie en partiële splitsing) en artikel 344, § 1, WIB 92 (geheel van de verrichtingen) omwille van het feit dat er in het betreffende geval sprake is van verrichtingen die als hoofddoel belastingontwijking hebben.

7.1.10. VERREKENPRIJZEN**Casus:***Situatieschets*

Vennootschap X en Y zijn beide onderworpen aan de farmaceutische heffingen over de omzet betaald aan het Rijksinstituut voor Ziekte en Invaliditeitsverzekering (hierna "RIZIV"). Beide vennootschappen hebben een akkoord bereikt met de Belgische btw Administratie dat deze bijdragen leiden tot een verlaging van de maatstaf van heffing voor btw. Bijgevolg hebben X en Y recht op een teruggaaf van de btw begrepen in de effectief terugbetaalde compensatievergoedingen aan het RIZIV. Als gevolg hiervan hebben X en Y in boekjaar 2020 een terugbetaling ontvangen van deze btw met betrekking tot boekjaar 2016, 2017 en 2018. Verder zal er vanaf boekjaar 2020 een jaarlijkse terugbetaling plaatsvinden van de betaalde btw met betrekking tot het voorgaande boekjaar (boekjaar -1) alsook een eindafrekening met betrekking tot het boekjaar daarvoor (boekjaar -2).

Voorgelegde verrichting(en)

X en Y wensen van de DVB bevestiging te verkrijgen dat deze btw teruggaven kunnen meegenomen worden in de berekening van de vergoeding (operationele marge) die beide vennootschappen dienen te realiseren voor hun routine distributie activiteiten als beschreven in de Voorafgaande Beslissingen dat die deze vennootschappen hebben verkregen van de DVB.

De initiële betalingen aan het RIZIV alsook eventuele btw kosten hebben betrekking op de distributieactiviteiten en worden meegenomen in de bepaling van het operationele resultaat dat X en Y dienen te realiseren voor hun distributieactiviteiten, zoals overeengekomen in de Voorafgaande Beslissingen. De teruggaaf btw is volgens aanvrager

dan ook onlosmakelijk verbonden aan de initiële betalingen en is dan ook direct gerelateerd aan de distributieactiviteiten van X en Y. Daar de kosten voor betalingen aan het RIZIV alsook eventuele btw kosten worden meegenomen in de bepaling van het operationele resultaat, is het de mening van de aanvrager dat in geval van een teruggave (zijnde het spiegelbeeld van de initiële kosten), deze ook dienen meegenomen te worden voor de bepaling van het operationele resultaat dat X en Y dienen te realiseren voor hun distributieactiviteiten.

Daar de initiële farmaceutische heffingen in feite gedragen zijn door de principaal lijkt het de aanvragers ook logisch dat een btw-teruggave die een positieve impact heeft op het resultaat van de groep, dan ook toekomt aan de principaal (via de intercompany prijszetting als bepaald onder de transactional net margin method, afgekort TNMM).

Aanvrager wenst verder te benadrukken dat de target operationele marge voor X en Y bepaald werden op basis van een transactional net margin method (TNMM) benchmarkstudie. De geselecteerde comparables kunnen waar toepasselijk ook genieten van een gelijkaardige btw-teruggave wat ook weerspiegeld is in hun financiële resultaat. De toekomstige target operationele marge die gerealiseerd dient te worden door X en Y zal dan ook de potentieel positieve P&L impact weerspiegelen van de btw-teruggave op de resultaten van de comparables. Daar er geen betrouwbare aanpassingen kunnen gebeuren op de toekomstige resultaten van de comparables om de impact van de btw-teruggave te elimineren, dient de resultaatbepaling onder de TNMM methode voor X en Y dan ook de btw-teruggave mee te nemen (en dus niet geëlimineerd te worden wanneer de Transfer Price (TP) berekeningen worden uitgevoerd).

Standpunt DVB

De DVB is evenwel van oordeel dat de teruggaaf btw op RIZIV-heffing niet mee in rekening mag komen voor het berekenen van de eerder overeengekomen operationele marge (OM) van X en Y.

De motivering is de volgende:

- overeenkomstig randnummer 17 van de TP-circulaire komen subsidies in mindering van de kostengrondslag/omzet indien er een rechtstreeks verband is tussen de subsidie en de productie/omzet van het goed of de levering van de dienst;
- het blijkt duidelijk dat de **RIZIV tussenkomst/subsidie**:
 - ten goede komt aan de consument;
 - niet rechtstreeks wordt betaald door het RIZIV aan de Limited risk Distributer (LRD) waardoor de RIZIV subsidie niet in mindering kan worden gebracht van de omzet gerealiseerd door de LRD teneinde de Return on Sales (RoS/OM) te bepalen. Hieruit kan worden afgeleid dat er geen rechtstreeks verband is tussen de subsidie en de door de LRD gerealiseerde omzet;
 - bijgevolg terecht komt in de omzet (en bijgevolg ook in de restwinst) van de principaal.
- wat betreft de **RIZIV-heffing** kunnen volgende vaststellingen worden gedaan:
 - de RIZIV-heffing is inherent verbonden met de RIZIV-subsidie: indien het RIZIV niet tussenkomt in de verkoopprijs van geneesmiddel X en de consument bijgevolg het volledige bedrag dient te betalen, is er geen RIZIV-heffing verschuldigd;
 - gelet op het feit dat de buitenlandse principaal op onrechtstreekse wijze de uiteindelijke begunstigde is van de RIZIV-subsidie welke toelaat de producten te verkopen op de Belgische markt, dient uiteraard de RIZIV-heffing, overeenkomstig randnr. 16 van de TP-circulaire, gedragen te worden door de principaal.
- wat betreft de **teruggaaf btw op de RIZIV-heffing** kan het volgende worden vastgesteld:
 - het bedrag van de verschuldigde RIZIV-heffing zelf blijft ongewijzigd aangezien de teruggaaf van de btw het gevolg is van het arrest van het EHvJ dd. 20/12/2017 in de zaak C-462/16 - Boehringer Ingelheim waardoor de RIZIV-heffing geen deel meer mag uitmaken van de maatstaf van heffing waarop de btw wordt berekend;
 - de teruggaaf van de btw op de RIZIV-heffing zou er in principe moeten toe leiden dat de verkoopprijs van geneesmiddel X aan de consument dient verlaagd te worden. In het geval dat het RIZIV de volledige prijs van een geneesmiddel (inclusief de btw) ten laste neemt, zou het RIZIV in principe moeten genieten van de terugbetaling van de btw;

- de buitenlandse principalen binnen de pharma-sector werken vaak op een gelijkaardige manier. Ze leveren goederen vanuit het buitenland en rekenen geen btw aan op de intercompany facturen voor deze leveringen. In praktijk zal de Belgische LRD de Belgische btw dan rechtstreeks voldoen via de eigen Belgische btw-aangifte (hetzij door het betalen van invoer-BTW, hetzij door btw te verleggen bij intracommunautaire transacties). De LRD maakt derhalve ontegensprekelijk deel uit van de btw-ketting en zal dan ook als enige aanspraak kunnen maken op de teruggaaf van de btw;
- vermits het RIZIV een derde betaler is én bijgevolg geen uiteindelijke begunstigde is, kan het RIZIV geen teruggaaf van btw eisen;
- de teruggaaf van de btw op de RIZIV-heffing komt economisch gezien dus ten onrechte toe bij de LRD welke deze btw niet terugstort aan de consument;
- uit bovenstaande kan dus worden besloten dat de principaal -die geen deel uitmaakt van de btw-ketting-geenszins recht heeft op de teruggaaf van de btw op de RIZIV-heffing. De buitenlandse principaal beschikt immers niet over een maatstaf van heffing die kan worden herzien;
- er kan ook worden verwezen naar het arrest van het EHVH dd. 11/3/2021 in zaak C-802/19 m.b.t. Firma Z. Het betrof ook een RIZIV-dossier, maar in een internationale context. Concreet ging het om een Nederlandse pharma-entiteit die aan het Duitse RIZIV een betaling deed (zonder tussenkomst van een lokale Duitse LRD). Omdat de goederen door Firma Z rechtstreeks vanuit Nederland werden verkocht en verstuurd, was er geen Duitse btw aangerekend op de facturen (de Duitse afnemers moesten de btw voldoen via het stelsel verlegging van heffing). De levering zelf was in Nederland vrijgesteld. Er was door de btw-vrijstelling geen heffing van btw en dus ook geen maatstaf van heffing in hoofde van Firma Z. Hier heeft het Hof bevestigd dat de NL entiteit geen teruggaaf van Duitse btw kon krijgen, omdat dit niet kan wanneer de levering is vrijgesteld. M.a.w. Firma Z had daarvoor eerst Duitse btw zelf moeten afdragen (alleen diegene die oorspronkelijk btw heeft afgedragen op zijn uitgaande facturen, is gerechtigd tot het terugvragen van de btw). Er kan dus enkel teruggaaf zijn van Belgische btw aan de partij die ze oorspronkelijk heeft afgedragen aan de Belgische Staat;
- gelet op wat voorafgaat kan in geen enkel geval akkoord worden gegaan dat de teruggaaf van de btw terechtkomt bij de buitenlandse principaal middels de toepassing van verrekenprijzen; voor zover de teruggaaf van de btw toch zou terechtkomen bij de buitenlandse principaal waardoor het daarmee overeenstemmende bedrag niet wordt begrepen in de belastbare grondslag van de Belgische LRD, zal overeenkomstig art. 26 WIB 92 voormeld bedrag worden belast ten name van de Belgische LRD als een abnormaal of goedgunstig voordeel verleend aan de buitenlandse principaal.

7.1.11. ONROERENDE INKOMSTEN

Casus: Vrijstelling van de inkomsten van onroerende goederen die een belastingplichtige of een bewoner zonder winstoogmerk heeft bestemd voor onderwijs

De aanvrager heeft een gemengd (voor gemengd gebruik) onroerend goed opgericht met (i) een deel kantoren (verkocht aan een universiteit om haar kantoren te vestigen, (ii) een deel appartementen (verkocht aan derden), (iii) een deel studentenkamers. Het laatste deel zal worden verhuurd aan een universiteit voor 27 jaar en zal vervolgens worden verkocht onder het btw-stelsel aan private beleggers.

De aanvrager wenst de bevestiging te bekomen van de DVB dat de vrijstelling op grond van artikel 12 §1 WIB (onroerende inkomsten) dat voorziet in een vrijstelling van de inkomsten van de onroerende goederen die een belastingplichtige of een bewoner zonder winstoogmerk heeft bestemd voor onderwijs, effectief van toepassing zal zijn.

Het voornoemd artikel bepaalt in casu dat: '*§ 1. Vrijgesteld zijn de inkomsten van onroerende goederen of delen van onroerende goederen gelegen in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte die een belastingplichtige of een bewoner zonder winstoogmerk heeft bestemd voor het openbaar uitoefenen van een eredienst of van de vrijzinnige morele dienstverlening, voor onderwijs, voor het vestigen van hospitalen, klinieken, dispensaria, rusthuizen, vakantiehuizen voor kinderen of gepensioneerden, of van andere soortgelijke weldadigheidsinstellingen.*'

De vrijstelling van het inkomen van onroerende goederen die de in art. 12, §1 WIB92 beoogde bestemming hebben gekregen, impliceert, in de eerste plaats, de vrijstelling van de onroerende voorheffing die hierop betrekking heeft (zie artikel 253, 1° WIB 92).

Voor wat inzonderheid de onroerende goederen betreft die bestemd zijn voor onderwijs, moeten 3 voorwaarden gelijktijdig vervuld zijn om te kunnen genieten van de genoemde vrijstelling, met name (i) het ontbreken van winstbejag, (ii) systematisch onderwijs en (iii) (noodzakelijke) bestemming van de onroerende goederen tot didactische doeleinden.

Het feit dat de belastingplichtige een vennootschap is, die om reden van haar aard wordt geacht, in ieder van haar werkzaamheden winst na te streven of waarvan de statuten in de uitkering van een deel van de winsten voorzien, is op zichzelf niet voldoende om de bij art. 12, §1, WIB beoogde vrijstelling te weigeren (Com.IB 92 nr. 253/13).

De DVB stelt vast dat:

- Er is geen systematisch onderwijs in de studentenkamers (didactische werkzaamheden die systematisch worden georganiseerd met het doel te onderrichten volgens de verhouding onderwijzende persoon/onderwezene);
- de verhuur van de studentenkamers voldoet niet aan de voorwaarde volgens dewelke *'de bestemming noodzakelijk moet zijn opdat het onderwijs op normale wijze kan worden gegeven'* (Com. IB 12/27), het onderwijs kan immers op normale wijze worden gegeven zonder de aanwezigheid van studentenkamers;
- de studentenkamers maken geen wezenlijk deel uit van de onderwijsinstelling, zoals de bibliotheken, eetzaal, slaapzalen... (Com.IB 92 nr. 12/28);
- het ontbreken van winstbejag (afwezigheid winstoogmerk) is niet aangetoond.

De DVB is bijgevolg van oordeel dat de aanvrager de voorwaarden niet vervult en bijgevolg niet kan genieten van de bovenbedoelde vrijstelling.

7.1.12. GESPREIDE TAXATIE

Casus:

Voorgelegde verrichting

De aanvrager wenst in het kader van de toepassing van de gespreide taxatie van een meerwaarde die hij realiseerde bij de verkoop van een onroerend goed, te herbeleggen in de aankoop van een ander onroerend goed dat zal gerenoveerd worden. Omwille van meerdere oorzaken onafhankelijk van zijn wil, heeft het renovatieproject aanzienlijke vertragingen opgelopen waardoor de verkoopwaarde niet volledig zal kunnen worden herbelegd binnen de 5-jarige herbeleggingstermijn.

Er wordt de bevestiging gevraagd dat de overmacht waarvan in casu sprake is, een verlenging van de herbeleggings-termijn rechtvaardigt.

Standpunt DVB

In de mondelinge parlementaire vraag nr. 55009838C d.d. 28.10.2020 werd de vraag gesteld of de herbeleggings-termijn voor belastingplichtigen die vertraging hebben opgelopen bij de bouw van een onroerend goed ingevolge de Coronapandemie kan worden verlengd met het aantal maanden dat de bouwwerkzaamheden stillagen, en dit op grond van overmacht. De vraagsteller stelt dat overmacht immers een algemene grond van vrijstelling is in het fiscaal recht.

De minister heeft daarop evenwel geantwoord dat overmacht in het WIB 92 staat maar niet voor de gespreide belasting op meerwaarden en de bijbehorende herbeleggingstermijn. De minister stelt dat aangezien die termijn in geen van de drie 'coronawetten' verlengd werd, men zich aan de wetteksten moet houden.

Gelet op het voormelde standpunt kan ook in het aan de DVB voorgelegde geval geen verlenging van de herbeleggingstermijn worden toegestaan.

7.1.13. AFTREK INNOVATIE-INKOMSTEN

Casus 1:

De vennootschap A, die eigen productieactiviteiten en maakloonactiviteiten verricht, heeft twee octrooiaanvragen ingediend, waarvoor ze de aftrek voor innovatie-inkomsten wenst toe te passen.

De vennootschap A verwijst naar de voor het maakloon ontvangen vergoeding ter bepaling van de inkomsten die kunnen worden toegerekend aan de geoctrooieerde fabricageprocédés en stelt voor de restwinstmethode toe te passen.

In het kader van het onderzoek van de aanvraag wordt de DVB op de hoogte gebracht dat er al verschillende maanden een controle aan de gang is en dat deze controle betrekking heeft op het verrekenprijzenmodel dat binnen de groep van toepassing is en in het bijzonder op het maakloonwerk.

Aangezien de aanvraag voor een voorafgaande beslissing betrekking heeft op de validering van een methodologie ter bepaling van de bruto innovatie-inkomsten op basis van de vergoeding voor maakloonwerk, zou een voorafgaande beslissing noodzakelijkerwijs gevolgen hebben voor de lopende controle.

Bijgevolg is de DVB van oordeel dat het niet mogelijk is een beslissing te nemen.

Casus 2:

Situatieschets

De Belgische onderneming X is een softwareonderneming opgericht in 2009 en maakt deel uit van een internationale groep. De groep ontwikkelt software oplossingen voor de transportindustrie.

Onderneming X levert ondersteunende softwarediensten als contractor Research & Development (R&D) voor de buitenlandse verbonden onderneming Y van de groep. Onderneming Y is de eigenaar van de software IP (Intellectual Property) en factureert aan de klanten. De intellectuele eigendom van de software gaat niet over op de klant.

Tijdens het boekjaar zouden de R&D activiteiten van onderneming Y verplaatst worden naar onderneming X waardoor de software know-how in België gecentraliseerd zou worden. De software ontwikkeld vóór deze organisatorische wijziging ("oude software") blijft evenwel eigendom van onderneming Y, de verdere ontwikkelingen op deze software ("nieuwe software") na de overdracht van de know-how wordt echter eigendom van onderneming X. Het boekjaar volgend op de overdracht zou onderneming X factureren aan de klanten.

Onderneming X zou onderneming Y gedurende # jaar vergoeden op basis van een gedeelte van de gerealiseerde omzet. Deze vergoeding (een zgn. indemnity payment) zou echter niet aanzien worden als een overdracht van de IP van de oude software maar als een vergoeding voor de in het verleden geleverde inspanningen van onderneming Y. Hierdoor zou de vergoeding niet gekwalificeerd worden als een R&D uitgave en niet opgenomen worden in de globale uitgaven en bijgevolg ook niet in de nexus-breuk.

Voorgelegde verrichting(en)

Onderneming X wenst de bevestiging te bekomen dat de inkomsten uit de software kwalificeren als innovatie-inkomsten, zoals voorzien door art. 205/1 tot en met 205/4 WIB 92.

Standpunt DVB

De DVB is van mening dat dergelijke verrichting zich niet zou voordoen tussen onafhankelijke partijen. Derhalve is de DVB ook van mening dat de zogenaamde vergoedingen voor de in het verleden geleverde inspanningen door onderneming Y welke ertoe hebben geleid dat de "oude software" eigendom was van onderneming Y en welke

zouden betaald worden door onderneming X aan onderneming Y kwalificeren als globale uitgaven die ook de nexusbreuk negatief beïnvloeden. Bovendien was het voor de DVB niet geheel duidelijk of de buitenlandse onderneming Y wel de "oude software" bezat vóór de gewijzigde operationele structuur, aangezien o.b.v. van de feiten met de nieuwe operationele structuur er zo goed als niets werd gewijzigd en de indruk ontstond dat de aansturing van de ontwikkeling van de "oude" software reeds grotendeels vanuit België plaatsvond. Dientengevolge zouden de in het verleden aan onderneming Y betaalde vergoedingen eerder in het resultaat hebben moeten zitten van de Belgische onderneming X. Aanvrager heeft na de profilingvergadering laten weten af te zien van de verdere rulingprocedure.

7.1.14. KAAIMANTAKS

Casus:

De aanvraag heeft betrekking op de meerwaarde die wordt gerealiseerd op de verkoop van een in het buitenland gelegen onroerend goed dat wordt gehouden binnen een trust die wordt aangemerkt als juridische constructie in de zin van artikel 2, §1, 13°, a) van het WIB92. Dit onroerend goed is het enige actief van de trust. De begunstigden van de trust zijn, voor gelijke delen, de aanvrager, Belgische inwoner, en de heer X, niet-inwoner. De aanvrager is oprichter van de juridische constructie in de zin van artikel 2, §1, 14°, derde streepje van het WIB92.

Er wordt overwogen om de trust te liquideren en de opbrengst van de verkoop van het onroerend goed onder de beide begunstigden te verdelen.

Gelet op de verkoop van het onroerend goed die wegens transparantie leidt tot een niet-belastbare meerwaarde in hoofde van de aanvrager (begunstigde ten belope van 50%), werd 50% van de door de trust ontvangen inkomsten aan de belastingregeling in België onderworpen in de zin van artikel 21, lid 1, 12° van het WIB92.

Bijgevolg zijn de door de trust toegekende of betaalbaar gestelde inkomsten samengesteld uit door de trust ontvangen inkomsten die ten belope van 50% aan de belastingregeling in België werden onderworpen. De aan de aanvrager toegekende of betaalbaar gestelde inkomsten (los van hetgeen als door de oprichter ingebracht kapitaal moet worden beschouwd) die belastbaar zijn als dividenden in zijn hoofde, overeenkomstig artikel 18, lid 1, 3° van het WIB92, komen dan ook slechts ten belope van 50% in aanmerking voor de vrijstelling voorzien in artikel 21, lid 1, 12° van het WIB92.

7.1.15. DEELECONOMIE

Casus:

Voorgelegde verrichting

De aanvrager vraagt de bevestiging dat de diensten die worden verricht via een digitaal samenwerkingsplatform in aanmerking komen voor het fiscale regime van de deeleconomie in hoofde van de gebruikers in het kader van artikel 90, eerste lid, 1° bis, WIB 92.

Standpunt DVB

Hoewel de aanvrager reeds een erkenning heeft verkregen als digitaal deeleconomieplatform, volgt hieruit niet per definitie dat de diensten die via dit platform worden aangeboden onder de toepassing vallen van voormeld artikel 90, eerste lid, 1° bis, WIB 92. Een essentiële voorwaarde om onder het fiscaal stelsel van de deeleconomie te kunnen vallen is immers dat de betrokken diensten worden aangeboden door de ene particulier aan een andere particulier. De "particulier tot particulier"-relatie kon door de aanvrager niet sluitend worden aangetoond.

7.1.16. STOCK OPTIONS

Casus 1:

Een vennootschap heeft in het kader van aandelenplannen de mogelijkheid gegeven aan de begunstigden van de plannen om in te schrijven op aandelen van de vennootschap met een bepaalde korting op de referentieprijs.

De inschrijving op de aandelen van de vennootschap gebeurde door tussenkomst van een FCPE, op naam en voor rekening van de werknemers. De aandelen waarop ingeschreven werd, worden gedurende een periode van 5 jaar aangehouden in het FCPE (Fonds Commun de Placement d'Entreprise). De werknemers kregen nominatieve deelbewijzen in het FCPE. De deelbewijzen zijn geblokkeerd voor een periode van ongeveer 5 jaar, te rekenen vanaf de datum van de kapitaalverhoging. Vervroegde deblokking was enkel mogelijk in de in artikel 7:204 Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen (WVV) opgesomde gevallen (te weten: afdanking, pensionering, overlijden van de betrokkene of van de echtgeno(o)t(e) en invaliditeit van de betrokkene of van de echtgeno(o)t(e)).

De korting op de referentieprijs werd overeenkomstig artikel 49 van de Wet van 26 maart 1999 betreffende het Belgisch actieplan voor de werkgelegenheid 1998 en houdende diverse bepalingen, zoals gewijzigd door de artikelen 403 tot 407 van de Wet van 24 december 2002 (hierna de 'Optiewet') niet aangemerkt als een belastbaar voordeel in de zin van artikel 30, 1°, en 31 WIB92.

N.a.v. het openbaar overnamebod van Y op de aandelen van de vennootschap worden de aandelen aangehouden door het FCPE voor rekening van de Begunstigden overgedragen aan Y, ongeacht of de investering van de begunstigden nog onderworpen is aan een blokkeringsperiode.

Het feit dat het bestuur van de FCPE ingaat op het publiek overnamebod is geen geval van overmacht. Het FCPE treedt immers op in naam en voor rekening van de begunstigden.

De DVB merkt op dat de korting op de referentieprijs bij de toekenning van de aandelen het correcte belastingregime moet ondergaan. Op de keuze voor de fiscale behandeling van de korting overeenkomstig artikel 49 van de Optiewet dan wel overeenkomstig de circulaire nr. Ci.RH.241/467.450 van 21 juni 1995, met elk hun bijhorende respectievelijke toepassingsvoorwaarden, kan niet gaandeweg worden teruggekomen.

Casus 2:

De voorgelegde vraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de Optiewet van 26 maart 1999 van toepassing is op een product rond beursgenoteerde opties, voorgesteld door de aanvrager aan vennootschappen-werkgevers.

De begunstigden zullen ofwel bedrijfsleiders van de vennootschappen zijn (met het sociaal statuut van zelfstandigen), ofwel bezoldigde werknemers.

De vennootschap-werkgever doet verschillende aanbiedingen van beursgenoteerde opties. De opties kunnen betrekking hebben op een lijst van onderliggende aandelen.

De begunstigde kan slechts één aanbod aanvaarden.

Na aanvaarding en voor de toekenning wordt de uitoefenprijs aangepast zodat de kost om de opties op de beurs aan te kopen voor de vennootschap-werkgever maximaal het bedrag is dat hij bij het aanbod voor ogen had (de werkgever zal bijvoorbeeld voor XXX euro aan opties toekennen, ongeacht de koersevolutie tussen aanbod en aanvaarding).

Het belastbaar voordeel zou overeenkomstig artikel 43, §2 van de Optiewet bepaald worden op basis van de optie met "aangepaste uitoefenprijs".

In het voorgelegde geval wordt de uitoefenprijs "aangepast" wat er in feite op neerkomt dat andere opties worden aangekocht op de beurs dan diegenen die oorspronkelijk werden aangeboden. Het belastbaar voordeel verschilt eveneens. Dit gaat verder dan een optie met een nog vast te stellen prijs. Uiteindelijk kunnen andere opties worden toegekend dan deze die werden aangeboden.

Bijgevolg kan de Optiewet niet worden toegepast.

7.2 BTW

Casus 1: Sale & rent back' transacties binnen groepen

Een onderneming X, met een zeer beperkt recht op aftrek, overweegt een gebouw op te richten. Ze gaat de constructie ervan financieren met een lening. Aan het einde van de constructiewerkzaamheden gaat X, op het gebouw, een vruchtgebruik vestigen voor een periode van 30 jaar ('sale') ten gunste van een andere onderneming van dezelfde groep (Y). De waarde van dit vruchtgebruik zal 97,5 % vertegenwoordigen van de constructiekosten van het gebouw en verleent hierdoor principieel een integraal recht op aftrek van de btw geheven op de oprichting van het betreffend gebouw. De betaling van dit vruchtgebruik door Y zal worden gespreid over de volledige duur van het zakelijk recht.

Vlak na de vestiging van het vruchtgebruik ten gunste van Y, zal Y het gebouw vervolgens middels een aan de btw onderworpen onroerende verhuur voor 25 jaar ter beschikking stellen van X ('rent back'). Dankzij voormelde transactie zal Y de integrale btw, die ze verschuldigd is ingevolge het verkregen vruchtgebruik, integraal in aftrek kunnen brengen. De huur die zal worden betaald gedurende de volledige duur van de huurovereenkomst zal overeenkomen met de totale waarde van het vruchtgebruik, vermeerderd met een winstmarge. Op elke betalingsvervaldag zal een verrekening plaatsvinden tussen de prijs van het vruchtgebruik verschuldigd door Y en het huurbedrag dat moet worden betaald door X. Op jaarbasis zullen de huurgelden die door X aan Y worden betaald, exclusief de winstmarge, gelijk zijn aan de bedragen die Y aan X zal betalen voor de verwerving van het vruchtgebruik op het gebouw.

Ondanks de benaming sale & rent back is deze transactie niet erop gericht een financiering dan wel herfinanciering. In tegenstelling tot hetgeen men met een dergelijke transactie beoogt, ontvangt de verkoper/huurder hier immers geen cash voor de verkoop van zijn goed, een bedrag dat hij normaal gezien aanwendt voor de betaling, samen met de rentelasten, gedurende de volledige duur van het rent back contract.

Het enige oogmerk dat men met deze transactie bewerkstelligt, is van fiscale aard en bestaat erin X de mogelijkheid te geven om de niet-aftrekbaarheid van de btw te spreiden over een periode van 25 jaar. In plaats van de btw op de constructiewerkzaamheden onmiddellijk te moeten dragen, moet X gedurende 25 jaar de op de huurgelden verschuldigde en in haar hoofde niet aftrekbare btw dragen. In overeenstemming met de Europese rechtspraak (zie HvJEU, 20/06/2013, C-653/11, Newey) is de DVB van oordeel dat deze transactie een kunstmatige constructie is, die geen verband houdt met de economische werkelijkheid, maar uitgevoerd wordt met als enig doel een fiscaal voordeel te verkrijgen.

Dit zou uiteraard anders zijn indien Y daadwerkelijk als een intragroepbank zou optreden en een herfinancieringsoperatie van X zou uitvoeren, wat zou inhouden dat Y op zijn naam een lening zou aangaan om het totale bedrag van het vruchtgebruik aan X te betalen.

In die hypothese, waarbij Y dan zelf de lening die ze heeft aangegaan, zou moeten terugbetalen (kapitaal plus interest), zou het huurbedrag van de rent back transactie noodzakelijkerwijs bestaan uit de terugbetaling van kapitaal **en interest**, naast een normale winstmarge.

Het alternatieve voorstel van de aanvrager, waarbij de door Y betaalde interest op de herfinancieringstransactie zou worden uitgesloten van de maatstaf van heffing van de aan btw onderworpen onroerende verhuur ('rent back') en aan Y zou worden terugbetaald door X via een jaarlijkse financiële overdracht, werd door de DVB verworpen, wegens niet-naleving van artikel 26 van het WBTW.

Casus 2: Verlaagd tarief (KB nr. 20, Tabel A, rubriek XL) voor scholen

Het verlaagd tarief van 6% werd ingevoerd voor gebouwen bestemd om te worden gebruikt door een onderwijsinstelling voor het verstrekken van op grond van artikel 44, § 2, 4^o, a) van het Btw-Wetboek vrijgesteld onderwijs.

De Circulaire 2018/C/6 van 18 januari 2018 en diverse antwoorden op parlementaire vragen¹ bevestigen dat de infrastructuur ook bijkomstig voor andere doeleinden mag worden aangewend, zolang het schoolgebouw hoofdzakelijk wordt gebruikt voor het verstrekken van vrijgesteld onderwijs. Het gebruik van het gebouw voor onderwijs dient, zowel wat de oppervlakte als wat de tijdsduur betreft, overwegend te zijn.

1 Parl. Vr. nr. 0053 DIERICK van 05.11.2020 (Schoolgebouwen – Btw 6% – Schooluren) - Parl. Vr. nr. 0054 DIERICK van 05.11.2020 (Schoolgebouwen – Btw 6% – Hoofdzakelijk gebruik) - Parl. Vr. nr. 497 Steven Mathei van 15.06.2021 (Schoolgebouwen bij gemengd gebruik)

In een aantal gevallen die aan de beoordeling van de DVB werden voorgelegd, bleek het hoofdzakelijk gebruik voor onderwijsdoeleinden niet verdedigbaar.

Bij nader onderzoek bleek immers dat de door de lokale overheid opgerichte en uit te baten gebouwen, eerder een culturele, dan wel sportfunctie hadden ipv een onderwijsfunctie.

In een ander geval wenste de lokale overheid het gebouw ter beschikking aan een onderwijsinrichting te stellen, doch zonder werkelijk het genotsrecht over te dragen aan de school. De school zou immers niet de verantwoordelijkheid voor het toezicht, het beheer en het gebruik van het gebouw dragen. Bovendien zou eerder een symbolische huurprijs worden aangerekend voor het gebouw en de lokale overheid zou in belangrijke mate zeggenschap houden omtrent de aanwending van het gebouw.

In voormelde gevallen concludeerde de DVB in overeenstemming met de door de Minister geformuleerde visie dat het niet de bedoeling van de maatregel is dat de oprichting van gemeentelijke of privaatieve sportinfrastructuur lees cultuurinfrastructuur het verlaagd btw-tarief kan genieten wanneer die infrastructuur niet daadwerkelijk overwegend en exclusief door scholen wordt gebruikt in het kader van het verstrekken van vrijgesteld onderwijs.

8. OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING

20180128, 20180594, 20180781, 20190483, 20191084, 20200082, 20201538, 20201834, 20201841, 20210260, 20210297, 20210684, 20210713, 20210747, 20210830, 20211063, 20211090, 20211091, 20211092, 20211093, 20211168, 20211192, 20211232, 20220034, 20220036, 20220134, 20220220, 20220241, 20220276, 20220476, 20220562, 20220594, 20220600

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;
- COVID-19-aanvraag

9. STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

9.1. INLEIDING

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

9.2. VOORSTELLING VOLGENS AANTAL

Tabel 1: Totaal aantal ingediende en behandelde aanvragen en prefilings - 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
2018	1260	789	471	1251	787	464	2071	1254	817	2073	1249	824
2019	1216	806	410	1248	828	420	2317	1413	904	1840	1090	750
2020	2281	1409	872	2276	1413	863	2290	1388	902	2323	1418	905
2021	1268	850	418	1218	810	408	2807	1822	985	2613	1665	948
2022	1142	750	392	1126	745	381	2391	1423	968	2443	1535	908

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

9.3. VOORSTELLING VOLGENS AARD VAN DE BESLISSINGEN

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

Aanvraag											
Jaar	Aard van de beslissing										Totaal
	Gunstig		Verzaking		Onontvankelijk		Ongunstig		Gemengd		
	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882
2017	956	95,4%	44	4,4%	0	0,0%	1	0,1%	1	0,1%	1002
2018	1199	95,8%	45	3,6%	2	0,2%	2	0,2%	3	0,2%	1251
2019	1207	96,7%	35	2,8%	4	0,3%	1	0,1%	1	0,1%	1248
2020	2214	97,3%	59	2,6%	1	0,05%	0	0,0%	2	0,05%	2276
2021	1181	96,96%	27	2,22%	3	0,25%	2	0,16%	5	0,41%	1218
2022	1042	92,54%	33	2,93%	38	3,38%	5	0,44%	8	0,71%	1126

Opmerking:

Het relatief hoog aantal onontvankelijke aanvragen wordt verklaard door de toepassing van artikel 23, 3° van de wet tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken als gevolg van de Programmawet van 26.12.2022 (BS 30.12.2022) en de aanpassing aan het fiscaal stelsel van vergoedingen voor auteursrechten.

Tabel 2: Aard van de afsluitingen bij prefilings - Overzicht

Prefiling									
Jaar	Aanvragen		Zonder gevolg		Zonder gevolg-negatief advies DVB		Avenant		Totaal
	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	Totaal	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%			64	3,7%	1721
2018	1198	57,8%	806	38,9%			68	3,3%	2073
2019	1129	61,4%	646	35,1%			65	3,5%	1840
2020	1188	51,1%	1038	44,7%			97	4,2%	2323
2021	1202	46,0%	960	36,7%	317	12,2%	134	5,1%	2613
2022	1092	44,7%	886	36,3%	317	12,9%	148	6,1%	2442

De aandacht van de lezer wordt erop gevestigd dat de afsluitingen van de prefilings die geen aanleiding geven tot een aanvraag slechts gedeeltelijk te verklaren zijn omwille van de redenen aangehaald bij de verzakingen 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 "zekerheid" bieden omtrent het toepasselijke fiscale regime op de beoogde situatie of verrichting.

Tabel 3: Gedetailleerde verdeling – Jaar 2022

	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	141	112	245	190
Auteursrechten	135	185	212	373
Beroepskosten	17	19	52	57
Bezoldigingen (1)	25	29	89	81
BNI	16	18	23	32
BTW	74	85	321	324
Cryptomunten	17	18	88	111
DBI	22	22	26	32
Herstructureringen	117	115	190	198
Kaaimantaks	4	4	16	21
Kosten eigen aan de werkgever	242	210	364	329
Kwijtschelding schuld	3	4	12	12
Meerwaarden op aandelen	41	43	82	83
PB	23	25	130	130
Registratie	8	9	56	55
Roerende inkomsten	102	94	162	152
RPB	8	11	20	11
Stock Options	3	3	23	15
Tax Shelter	2	1	3	1
Tonnagetaks	2	4	13	10
Ven.B	62	57	109	108
Verrekenprijzen	70	53	128	96
Vruchtgebruik	7	5	22	18
Andere	1		5	4
TOTAAL	1142	1126	2391	2443

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

Tabel 4: Gedetailleerde verdeling reguliere beslissingen per hoedanigheid aanvrager – Jaar 2022

	AANVRAGEN			
	GO (1)	KMO (1)	P	RPB (2)
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	78	34		
Auteursrechten	2	23	160	
Beroepskosten	6	2	11	
Bezoldigingen	15	9	11	
BNI	6	8	3	1
BTW	16	54	8	7
Cryptomunten			18	
DBI	11	11		
Herstructureringen	59	56		
Kaaimantaks			3	
Kosten eigen aan de werkgever	132	41		37
Kwijtschelding schuld	3	1		
Meerwaarden op aandelen			43	
PB		1	15	3
Registratie	2	5	2	
Roerende inkomsten	45	47	2	
RPB				12
Stock Options	2	1		
Tax Shelter		1		
Tonnagetaks	3	1		
Ven.B	38	19		
Verrekenprijzen	42	11		
Vruchtgebruik	1	4		
Totaal	461	329	276	60
% hoedanigheid aanvrager	40,94%	29,22%	24,51%	5,33%

(1) Volgens artikel 1:24 WvV

(2) Vzw, openbare besturen ...

9.4. BESLISSINGSTERMIJN

Tabel: Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen - Overzicht

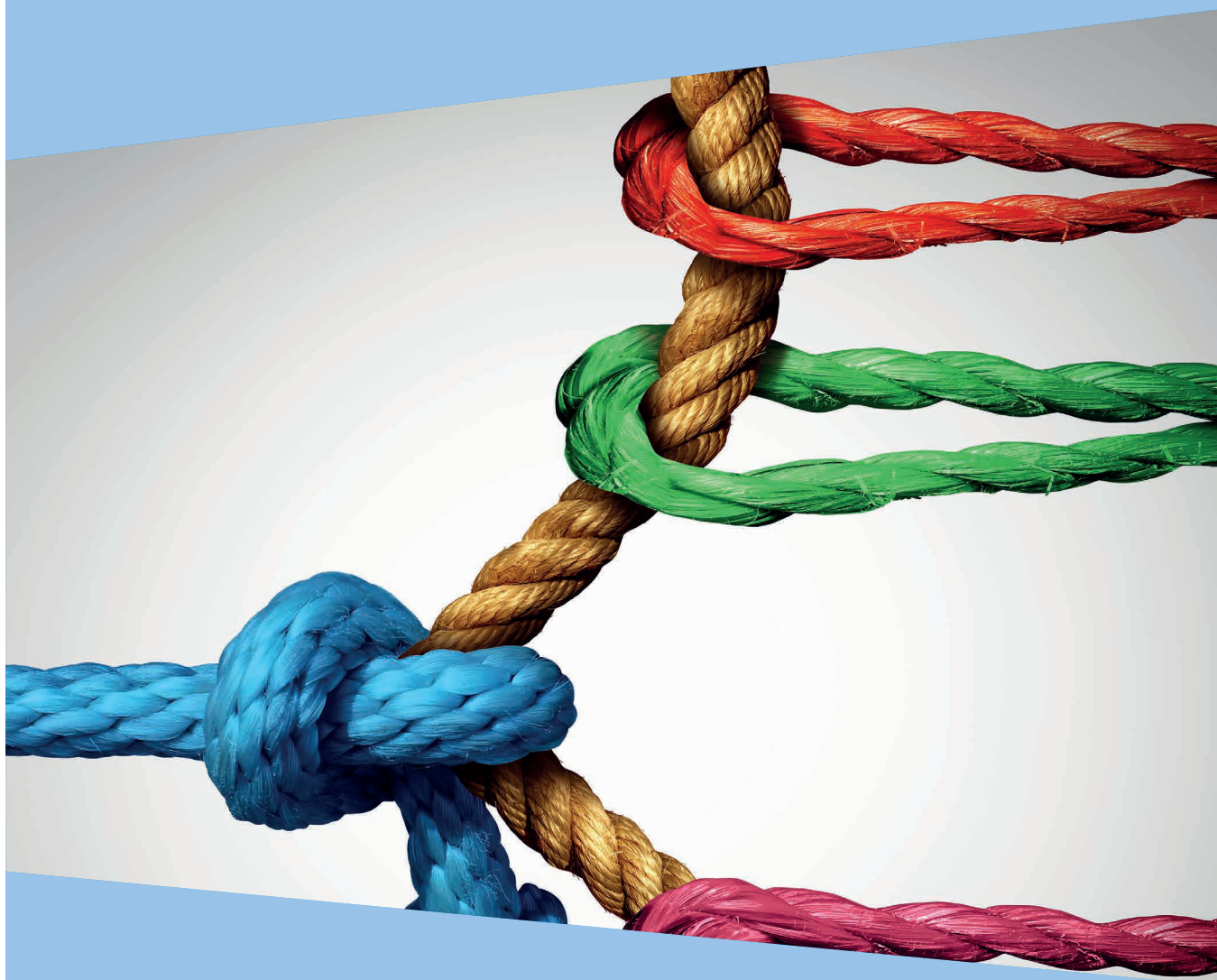
JAAR	KALENDERDAGEN
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5
2021	68
2022 (3)	83

(1) Reguliere beslissingen

(2) COVID-19-beslissingen

(3) Door de herbenoeming van de collegeleden zijn een aantal colleges niet kunnen doorgaan hetgeen een verklaring is voor de langere doorlooptijd

DEEL 2 STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES



1. WETGEVEND KADER EBAQuater

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

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

2. MOGELIJKHEID TOT 'PREFILING'

Indien er twijfel is of de voorhanden zijnde stukken voldoende zijn om aan te tonen dat het fiscaal verjaard kapitaal het normaal fiscaal regime heeft ondergaan, kan er – al dan niet op anonieme wijze – een prefiling worden voorgelegd aan het Contactpunt Regularisaties (CPR).

3. STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater

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

Toestand	IN	OUT	IN	OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (EUR)	Berekende heffing (EUR)
31/12/2016	341	59	177.745.377,33	33.458.990,00
31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90
31/12/2018	1570	1190	887.905.008,28	788.055.665,22
31/12/2019	2042	1718	1.216.465.118,43	1.037.912.946,28
31/12/2020	2388	2200	1.459.530.963,30	1.265.194.980,37
31/12/2021	2739	2551	1.927.720.242,43	1.780.581.334,06
31/12/2022	3055	2941	2.135.522.017,19	2.067.739.759,29

Tabel 2: Aard van de bedragen van de behandelde aangiften LUIK 1 – Heffingen op de behandelde aangiften – Situatie op 31.12.2022

EBAQuater – 2941 behandelde aangiften in 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 en 2022		
	Aangegeven bedragen (EUR)	Heffingen (EUR)
Beroepsinkomsten	26.956.024,27	19.493.865,35
Roerende inkomsten	122.333.376,87	55.883.929,32
Onroerende inkomsten	9.797.178,97	2.555.669,70
Diverse inkomsten	4.089.204,47	2.483.542,36
Vennootschapswinsten	91.389.545,72	50.644.558,87
Rechtspersonenbelasting	11.015,59	5.066,95
Sommen	4.881.172,81	23.552,98
BTW	4.670.876,44	1.006.512,28
Fiscaal verjaarde kapitalen	1.799.091.877,68	692.070.554,68
Sociale bijdragen	4.519.486,47	809.015,13
TOTAAL	2.067.739.759,29	824.976.267,62

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

Toestand	IN	OUT	IN	OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (EUR)	Berekende heffing (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00
31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19
31/12/2018	145	101	84.080.224,60	69.872.912,78
31/12/2019	207	152	100.649.231,69	89.054.554,94
31/12/2020	285	238	128.583.016,03	101.031.368,22
31/12/2021	289	273	128.511.196,06	127.804.443,06
31/12/2022	290 (1)	289	128.642.720,53	128.642.720,53

(1) Omzetting van een luik 3 in een luik 2

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

Toestand	IN	OUT	IN		OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (EUR)		Berekende heffing (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30	4.758.167,13
31/12/2018	194	148	138.725.229,01	113.982.600,40	25.530.859,19
31/12/2019	269	221	184.418.806,61	153.864.029,19	37.362.456,64
31/12/2020	392	308	240.718.764,56	198.203.227,92	49.761.522,51
31/12/2021	402	377	250.122.756,28	245.267.502,43	62.082.060,88
31/12/2022	401 (1)	397	253.226.462,54	253.127.266,47	63.791.129,73

(1) Omzetting van een luik 3 in een luik 2

- (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
Koning Albert II-Laan 33 – bus 026 – 1030 Brussel

- Tel.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.fin.belgium.be
- D/2023/1418-13