



Federale
Overheidsdienst
FINANCIEN

WWW.FIN.BELGIUM.BE



DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN IN FISCALE ZAKEN

JAARVERSLAG 2024



INHOUD

DEEL 1: VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	5
1 INLEIDING	6
2 HISTORIEK	7
2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden	7
2.1.1 Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, § 1, eerste lid, WIB 2)	7
2.1.2 Akkoorden inzake registratie- en successierechten	7
2.2 Dienst voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 3.5.1999)	7
2.3 Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten)	8
3 VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	10
3.1 Definitie	10
3.2 Termijn voor indiening en beslissing	10
3.3 Uitgesloten gevallen	11
3.4 Uitgesloten materies	11
3.5 Duur van de voorafgaande beslissing	12
4 FUNCTIONELE BESCHRIJVING	13
4.1 Bevoegde dienst	13
4.2 Beslissingsbevoegdheid	13
4.3 Behandeling van de aanvragen	13
4.3.1 Algemeen	13
4.3.2 Systeem van "prefiling meetings"	14
4.3.3 De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken	14
4.3.4 Organogram van de DVB	15
4.3.5 Medewerkers	16
4.3.6 Publicatie van de beslissingen	16
4.3.7 Avenanten	16
5 DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCHE RECHT	18
5.1 Algemeen	18
5.2 Registratierechten	18
5.3 Successierechten	20
5.4 Vennootschapsbelasting	20
6 BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG	22
6.1 Taks Shelter	22
6.2 Persoonsbelasting	23
6.3 Roerende inkomsten	27
6.4 Abnormaal of goedgunstig voordeel	28
6.5 Aftrek innovatie-inkomsten	28
6.6 Vennootschapsbelasting	29
7 AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN	30
7.1 Directe belastingen	30
7.1.1 Auteursrechten	30
7.1.2 Bezoldigingen	31
7.1.3 Beroepskosten	32
7.1.4 Kwalificatie meerwaarden op aandelen	33

7.1.5 Kwalificatie meerwaarden op cryptomunten	36
7.1.6 Roerende inkomsten	37
7.1.7 Kaaimantax	37
7.1.8 Vennootschapsbelasting	38
7.1.9 Herstructurerings	42
7.1.10 Kosten eigen aan de werkgever	43
7.1.11 Persoonsbelasting	44
7.1.12 Taks shelter	48
7.1.13 Aftrek voor octrooi inkomsten-innovatie inkomsten	52
7.2 BTW	54
8 OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING	56
9 STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	57
9.1 Inleiding	57
9.2 Voorstelling volgens aantal	57
9.3 Voorstelling volgens aard van de beslissingen	58
9.4 Beslissingstermijn	61
DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES	63
1 WETGEVEND KADER EBAQuater	64
2 STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater	66

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.

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

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

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

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

De DVB heeft ook in 2024 actief deelgenomen aan het start@fin traject gericht op de nieuwe medewerkers als doelgroep binnen de FOD Financiën. Zo is binnen het bestaande reglementair personeelsstatuut een eerste antwoord gegeven aan die uitdaging. Daarnaast werkt de DVB ook op middenlange termijn door bijvoorbeeld deel te nemen aan professionele congressen en jobbeurzen met als doel potentiële toekomstige medewerkers reeds kennis te laten maken met start@fin en de DVB in het bijzonder.

Al deze inspanningen konden niet verhinderen dat de DVB aan de vooravond van haar 20-jarig bestaan geconfronteerd is met de beperkingen van haar personeelsstatuut waardoor ervaren medewerkers de dienst verlieten als gevolg van het slagen in interne promoties binnen de FOD Financiën. De aangekondigde versterking van de dienst binnen het regeerakkoord komt dan ook op het juiste moment.

2. HISTORIEK

2.1 COMMISSIE VOOR VOORAFGAANDE FISCALE AKKOORDEN

Sinds 1993 konden overeenkomstig artikel 250bis, WIB (vervangen door artikel 345, WIB 92) belastingplichtigen een voorafgaand fiscaal akkoord aanvragen omtrent de fiscale gevolgen van sommige bij wet vastgelegde verrichtingen die zij in het vooruitzicht stelden. Deze mogelijkheid werd tevens uitgebreid naar artikel 18, § 2 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten (W. Reg.) en naar artikel 106, tweede lid van het Wetboek van de successierechten (W. Succ.). Dit voorafgaand akkoord kon worden verleend krachtens een bij KB 09.11.1992 opgerichte Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden, vervangen door het KB 04.04.1995.

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

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

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

2.1.2 AKKOORDEN INZAKE REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

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

2.2 DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN (TOEPASSING VAN HET KB VAN 03.05.1999)

Bij KB van 03.05.1999 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 03.05.1999, 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 DVB had dus een drievoudige opdracht:

- het onderzoek van de aanvragen om voorafgaande beslissing in de zin van artikel 1, § 1, KB 03.05.1999; 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 01.01.2003.

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 09.01.2003 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 20 tot 28 van de Wet (BS 15.01.2003, tweede editie);
- het KB van 17.01.2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de Wet (uitgesloten materies) (BS 31.01.2003, derde editie);
- het KB van 30.01.2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet (organisatie van de voorafgaande beslissingen) (BS 12.02.2003);
- het MB van 15.05.2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.06.2003).

Overeenkomstig artikel 7 van het KB van 30.01.2003 werden opgeheven:

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

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

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

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

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

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

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

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

3. VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

3.1 DEFINITIE

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

3.2 TERMIJN VOOR INDIENING EN BESLISSING

Per definitie moet een voorafgaande beslissing de fase van de vestiging van de belasting voorafgaan: immers van zodra de beschouwde verrichting of situatie wordt verwezenlijkt of zich voordoet en de voorwaarden voor de toepassing van de belasting definitief zijn vervuld, is de belasting van toepassing overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen. Bij de aanvraag tot een voorafgaande beslissing in fiscale zaken dienen dan ook alle elementen en informatie aangeleverd te zijn opdat de DVB een beslissing kan nemen voorafgaand aan de indiening van de aangifte in de respectievelijke fiscale wetgeving waarop de aanvraag betrekking heeft.

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

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

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

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

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

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

Tot slot voert de DVB een wettelijke taak uit waarbij elk inkomende aanvraag, zonder uitzondering inhoudelijk behandeld moet worden. Cruciaal daarbij zijn de medewerkers die de dienst kan aantrekken. Die medewerkers worden aangeworven via een interne procedure van tijdelijke tewerkstelling bij de dienst. De DVB beschikt niet over een personeelskader zodat er geen mogelijkheid is tot promotie binnen de DVB. Als gevolg daarvan dient de medewerker binnen de administratie van oorsprong deel te nemen aan promoties om een volgende stap in zijn of haar professionele loopbaan te zetten. Hierdoor wordt de dienst geconfronteerd met het vertrek van ervaren en gemotiveerde medewerkers, terwijl de DVB hoofdzakelijk de inhoud van haar takenpakket kan aanbieden om nieuwe medewerkers aan te trekken. De impact van deze personeelsstructuur op de werking van de DVB vormde ook in 2024 een uitdaging.

3.3 UITGESLOTEN GEVALLEN

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

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

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

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

3.4 UITGESLOTEN MATERIES

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

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

1. de belastingtarieven en de berekening van de belastingen;
2. de bedragen en percentages;

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

3.5 DUUR VAN DE VOORAFGAANDE BESLISSING

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

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

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

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

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

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

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

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

4. FUNCTIONELE BESCHRIJVING

4.1 BEVOEGDE DIENST

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

Door de Wet van 21.06.2004 en het uitvoeringsbesluit van 13.08.2004 werd de autonome DVB opgericht. De kantoren van de DVB zijn gevestigd in de Wetstraat 24, 1000 Brussel.

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

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

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

Een aanvraag kan eveneens worden ingediend per e-mail.

4.2 BESLISSINGSBEVOEGDHEID

Op grond van artikel 23, 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

De DVB behandelt alle ontvangen aanvragen volstrekt autonoom. Het is echter niet uitgesloten dat gebruik wordt gemaakt van artikel 5 van het KB van 13.08.2004.

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

In sommige gevallen (bijv. voor principekwesties, of bij de invoering van nieuwe wetgeving zoals dit jaar inzake de zogenaamde "Patrimoniumtaks") doet de DVB dan ook beroep op andere ambtenaren van de FOD Financiën teneinde van hen een advies te verkrijgen. Indien de DVB het niet eens is met dit advies dan zal overleg worden gepleegd want het is immers niet wenselijk dat de diensten van Financiën uiteenlopende standpunten innemen. Gezien de autonomie van de DVB neemt de DVB de uiteindelijke beslissing.

4.3.2 SYSTEEM VAN “PREFILING MEETINGS”

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

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

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

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

Met als doelstelling een vlotte en tijdige behandeling, dienen prefilingaanvragen of aanvragen die niet voorafgegaan zijn door een prefiling, m.b.t. verrekenprijzen of de aftrek voor innovatie-inkomsten, en die betrekking hebben op kalenderjaar 2024 (aanslagjaar 2025), uiterlijk tegen 30 november 2024 op de DVB toe te komen zodat er nog een beslissing kan afgeleverd worden vóór de uiterste indieningstermijn van de aangifte in de vennootschapsbelasting (of BNI/Ven.).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

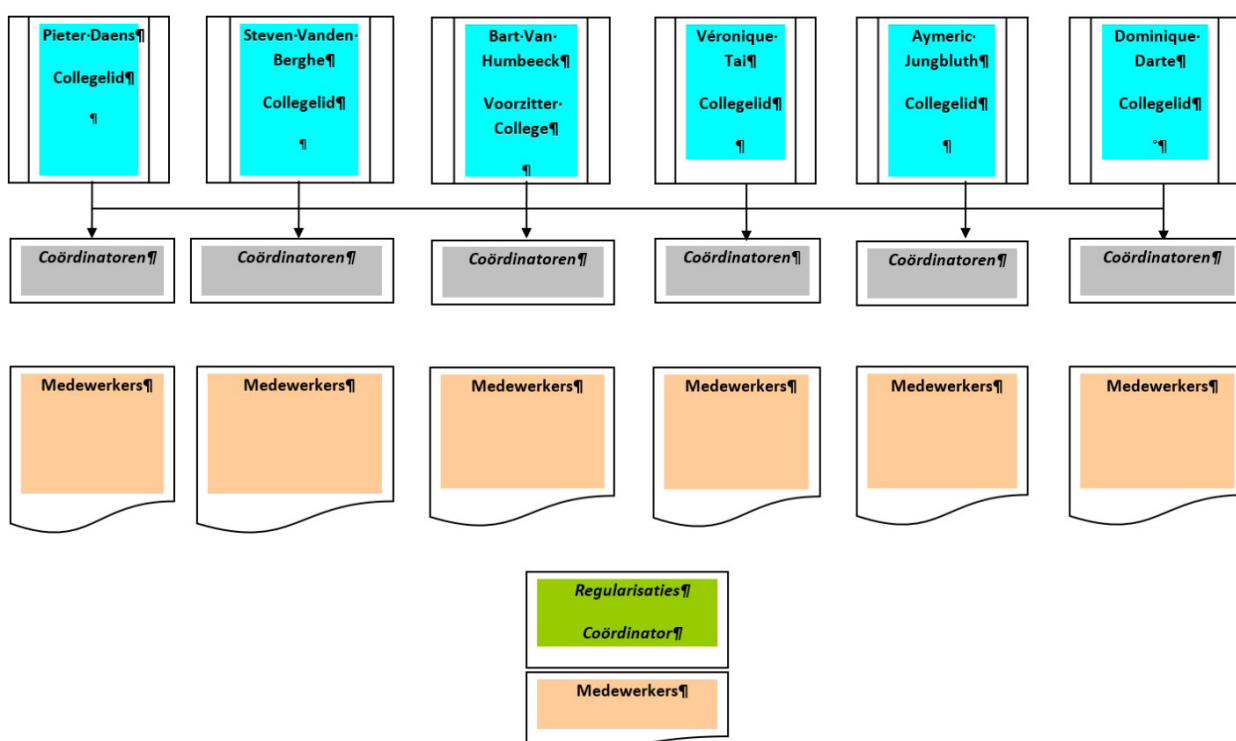
Het is mogelijk dat meerdere vergaderingen nodig zijn of dat nog bijkomende informatie aan de DVB dient bezorgd te worden.

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

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

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

4.3.4 ORGANOGRAM VAN DE DVB



4.3.5 MEDEWERKERS

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

Op 31.12.2024 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	43	Directe belastingen	26
BTW	5	BTW	3
Patrimoniumdocumentatie	0	Patrimoniumdocumentatie	2
Douane en accijnzen	0	Douane en accijnzen	0
Administratieve ondersteuning	6	Administratieve ondersteuning	5
Totaal:	54	Totaal:	36

4.3.6 PUBLICATIE VAN DE BESLISSINGEN

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

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

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

Sinds de wet van 16 maart 2021 kunnen identieke voorafgaande beslissingen gepubliceerd worden als collectieve samenvatting. Er zijn in 2024 geen collectieve samenvattingen gepubliceerd.

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

4.3.7 AVENANTEN

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

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

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

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

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

5. DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT

5.1 ALGEMEEN

Inzake belastingparadijzen

De DVB stipt aan dat voorafgaande beslissingen slechts kunnen worden behandeld voor zover zij geen betrekking hebben op belastingparadijzen in de zin van artikel 22, W. 24.12.2002. In concreto luidt het derde lid van deze wetsbepaling als volgt:

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.

Evenwel merkt de DVB op dat er verschillende lijsten gehanteerd worden doorheen het WIB 92. Naast de bovenstaande verwijzingen in het WIB 92, is het belangrijk op te merken dat het WIB 92 inzake DBI aftrek tevens belastingparadijzen/niet coöperatieve rechtsgebieden viseert, nl.:

- Artikel 203, § 1, 1°, WIB 92 waarin wordt verwezen naar rechtsgebieden die op het einde van het belastbare tijdperk is opgenomen op de EU-lijst van niet coöperatieve rechtsgebieden;
- Artikel 203, § 1, tweede lid, WIB 92 *juncto* artikel 73^{4quater} KB/WIB 92.

Hoewel de verschillende verwijzingen naar uitgesloten landen vaak gelijklopend zijn, dient opgemerkt te worden dat dit niet altijd het geval is. Concreet kan dit tot gevolg hebben dat een aanvraag m.b.t. een DBI vraagstuk geweigerd kan worden omdat het uitkerende land gevisieerd wordt door artikel 203, WIB 92, maar kan een verrekenprijs dossier waarbij er belangrijke linken zijn met datzelfde land wel mogelijk zijn gezien dit land niet wordt gevisieerd door de huidige wetsbepaling in artikel 22, W. 24.12.2002. Hoewel deze situaties zich in uitzonderlijke gevallen zich kunnen manifesteren, zou de DVB het logisch lijken om referenties naar alle verschillende lijsten inzake belastingparadijzen expliciet op te nemen in artikel 22 van de W. 24.12.2002.

5.2 REGISTRATIERECHTEN

Casus 1:

De vennootschap X is actief in het ontwikkelen van residentiële en niet-residentiële bouwprojecten en maakt deel uit van de E-groep.

Het project "T" is een baanbrekend project van de E-groep, waarbij een multifunctioneel en circulair gebouwencomplex werd opgericht dat is opgedeeld in een aantal vleugels. X heeft, samen met vennootschap Y en vennootschap Z het T-complex opgericht op een terrein gelegen te A.

Eén vleugel van "T" omvat, naast andere ruimtes, etc., een hotel en andere faciliteiten met een hotel gerelateerde functie. De aanvraag om een voorafgaande beslissing waaraan werd verzaakt, beperkte zich tot de hotelfaciliteiten. E ging op zoek naar een waardige partner voor de uitbating van het hotel en vond deze in de O-groep. De O-groep werkt samen met merkenpartners.

Ook in het kader van het T-project zou de O-groep een beroep doen op één van zijn merkenpartners, met name M. De O-groep zou, in nauwe samenwerking met M, het hotel exploiteren onder de M'-naam. Met het oog op de exploitatie van het hotel diende E een voldoende ruim gebruiks- en genotsrecht toe te kennen aan de O-groep. Gelet op de

beoogde lange termijn en de stabiliteit van de juridische context gaven de partijen de voorkeur aan een zakelijk recht (erfpachtrecht). Dit erfpachtrecht zou worden toegekend door X aan een nieuw opgerichte dochteronderneming van O Hotel Group.

De aanvrager wenst bevestiging te verkrijgen dat:

- de vestiging van het erfpachtrecht op een nieuw gebouw kan worden verricht met toepassing van btw overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, d) W.BTW;
- deze vestiging van het erfpachtrecht kan worden vrijgesteld van het evenredig registratierecht overeenkomstig artikel 159, eerste lid, 8° W.Reg., en dat;
- de vestiging van dit erfpachtrecht geen fiscaal misbruik uitmaakt in de zin van artikel 18, § 2 jo. artikelen 83, 84 en 159, eerste lid, 8° W.Reg.

Standpunt van de DVB

Btw

De DVB merkt vooreerst op dat in artikel 44, § 3, 2°, d) W.BTW strikt genomen enkel sprake is van een verhuur en niet van een erfpacht. Zij benadrukt echter meteen dat het algemeen erkend is dat deze wetsbepaling ook het recht van erfpacht beoogt. Ondanks de verschillende civielrechtelijke kwalificatie, kan artikel 44, § 3, 2°, d) W.BTW volgens haar dus ook worden toegepast bij de vestiging van een erfpacht, indien aan alle overige toepassingsvoorwaarden is voldaan. Artikel 9, tweede lid, 2° W.BTW sluit uit van de lichamelijke goederen het erfpachtrecht waarvoor de in artikel 44, § 3, 2°, d) W.BTW bedoelde optie tot belastingheffing werd uitgeoefend. Bij de invoering van deze uitsluiting bij de Wet van 14.10.2018 werd er aldus expliciet beoogd om de toepassing van deze optionele btw-heffing uit te breiden naar de vestiging van een erfpachtrecht.

Omdat artikel 9, tweede lid, 2° W.BTW in het bijzonder van het begrip lichamelijke goederen uitsluit het erfpachtrecht waarvoor de in artikel 44, § 3, 2°, d) W.BTW bedoelde optie tot belastingheffing werd (of zal worden) uitgeoefend, kan de terbeschikkingstelling van een gebouw, desgevallend met inbegrip van het bijbehorend terrein, middels een erfpacht dus met btw worden belast op grond van artikel 44, § 3, 2°, d) W.BTW.

In de omstandigheden eigen aan de zaak kan de vestiging van het erfpachtrecht op het hotel ten voordele van O volgens de DVB dus met btw worden belast overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, d) W.BTW, op voorwaarde dat X en O de gezamenlijke optie lichten en daarbij alle vormvoorwaarden naleven. Het bijbehorende terrein wordt niet in erfpacht gegeven, waardoor de optie enkel betrekking zal hebben op het gebouw (zie ook Voorafg. Besliss. nr. 2020.1851 van 29.09.2020).

Registratierechten

De terbeschikkingstelling van het hotel zal dus de vorm aannemen van een met btw te belasten B2B-erfpacht.

Volgens de DVB kan dergelijke B2B-erfpacht worden vrijgesteld van het evenredig registratierecht op grond van artikel 159, eerste lid, 8° W. Reg. (minstens op basis van de bedoeling van de wetgever) en worden onderworpen aan het algemeen vast recht. In dat geval zou de vestiging van dit erfpachtrecht in de omstandigheden eigen aan de zaak voor registratierechtendoeleinden ook geen fiscaal misbruik uitmaken. De aanvrager bevestigde hierbij voor het overige dat de voorwaarden gesteld in artikel 159, eerste lid, 8°, tweede alinea W.Reg., waar toepasselijk, zouden worden nageleefd bij wijze van uitdrukkelijke vermeldingen in de erfpachtake.

Uit de parlementaire geschiedenis van de Wet van 14.10.2018 blijkt volgens de DVB niet dat het de uitdrukkelijke wil van de wetgever zou zijn geweest om per 01.01.2019 in het Btw-Wetboek een nieuwe categorie van erfpachtrechten in te voeren, die ook buiten het Btw-Wetboek een volledig andere regeling zou ondergaan dan de overige met btw te belasten erfpachtrechten. Bijgevolg kan de DVB alleen maar tot het besluit komen dat de wetgever niet heeft gewild dat de bedoelde B2B-erfpacht naast btw ook met evenredige registratierechten zou worden belast.

De DVB stelt vast dat de wetgever heeft gemeend voor de bedoelde B2B-erfpacht geen bijzondere vrijstelling van registratierechten te moeten voorzien zoals artikel 159, eerste lid, 10° W.Reg. voor de zogenaamde btw-lease in de zin van artikel 44, § 3, 2°, b) W.BTW en conform het Btw-KB nr. 30 (die juridisch ook gesteund kan zijn op een erfpachtovereenkomst). Deze vaststelling doet echter niets af aan haar stellingname dat deze erfpacht vrijgesteld is van evenredige registratierechten. Het basisprincipe bestaat er immers in om deze erfpacht ofwel met btw te belasten ofwel aan registratierechten te onderwerpen (waarbij btw en registratierechten als communicerende vaten met elkaar verbonden zijn) en uit niets blijkt dat de wetgever uitdrukkelijk heeft gewild dat de B2B-erfpacht zowel met btw als met evenredige registratierechten zou worden belast. Het kan niet de bedoeling (geweest) zijn om de wet zo toe te passen dat enkel de B2B-erfpacht met btw ook met registratierechten wordt belast, terwijl andere vormen van erfpacht die met btw te belasten zijn, worden vrijgesteld van evenredige registratierechten. Dan zou abstractie worden gemaakt van de wil van de wetgever en de logica van het systeem.

Om een onbedoelde onlogische toepassing van het systeem te vermijden, is de DVB van oordeel dat een licht wetgevend ingrijpen onder de vorm van een verduidelijking van de wet gewenst is, met name door littera d) (artikel 44, § 3, 2°, d) W.BTW) toe te voegen aan artikel 159, eerste lid, 10° W.Reg.

5.3 SUCCESSIERECHTEN

Casus 1:

Een STAK overweegt de zetel van werkelijke leiding te verplaatsen naar België met behoud van de statutaire zetel in Nederland. De DVB moet zich uitspreken over de impact van die overbrenging van de zetel op de taks tot vergoeding van de successierechten.

De DVB bevestigt – dat vanaf de verplaatsing van de zetel van werkelijke leiding naar België – de STAK niet wordt onderworpen aan de taks tot vergoeding van de successierechten bedoeld in de artikelen 147 en volgende van het Wetboek van successierechten.

Artikel 147 van het Wetboek van successierechten bepaalt immers het volgende: ‘De verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de private stichtingen, beheerst door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, zijn vanaf 1 januari volgend op de datum van hun oprichting onderworpen aan een jaarlijkse taks tot vergoeding van de successierechten.’

De onderwerping aan de taks tot vergoeding van de successierechten is bijgevolg enkel van toepassing op de entiteiten die worden beheerst door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen.

Om te bepalen welke entiteiten door het Wetboek van vennootschappen en verenigingen worden beheerst, moet worden verwezen naar artikel 2:146 van genoemd Wetboek waarin het volgende wordt vermeld: ‘Dit wetboek is van toepassing op rechtspersonen die hun statutaire zetel in België hebben.’

De DVB stelt een juridisch vacuüm vast zodra het Wetboek van successierechten zich uitsluitend beperkt tot vzw's, ivzw's en tot private stichtingen die door het WVV worden beheerst (en die dus hun statutaire zetel in België hebben). Het Wetboek van successierechten houdt voor de vestiging van de taks tot vergoeding van de successierechten immers geen rekening met het verschil tussen statutaire zetel en zetel van werkelijke leiding. Dit verschil maakt het voor die entiteiten per slot van rekening mogelijk om eenvoudig aan voornoemde taks te ontsnappen.

5.4 VENNOOTSCHAPSBELASTING

Casus 1:

In het kader van een bij de DVB ingediende aanvraag met betrekking tot de CFC-bepaling, werd een fout opgemerkt in de Franstalige versie van artikel 185/2, §2, vierde lid, ingevoegd in het WIB92 bij de programmawet van 22 december 2023. In §2, vierde lid van artikel 185/2 van het WIB92 staat immers het volgende:

Indien de belastingplichtige hiervan het bewijs levert, wordt het bedrag dat wordt bekomen na toepassing van de vorige leden vervolgens vermenigvuldigd met een breuk waarvan de noemer het bedrag omvat van de in de jaarrekening vermelde inkomsten van de buitenlandse vennootschap of buitenlandse inrichting die in de loop van het belastbare tijdperk werden behaald, met uitzondering van de inkomsten die bij verdrag of krachtens dit Wetboek van belasting zijn vrijgesteld, en waarvan de teller de som van de volgende inkomsten bevat, voor zover deze niet bij verdrag of krachtens dit Wetboek zijn vrijgesteld:

- interesten of andere inkomsten die gelijkwaardig zijn aan interesten;
- royalty's of andere inkomsten die worden gegenereerd door intellectuele eigendom;
- dividenden en inkomsten uit de vervreemding van aandelen, obligaties, opties en soortgelijke effecten;
- inkomsten uit verhuur, of uit operationele of financiële leasing;
- inkomsten uit vermogensbeheer, beleggings-, verzekerings-, bank- en andere financiële activiteiten;
- inkomsten uit de aan- en verkoop van goederen en diensten, waaraan door de buitenlandse vennootschap of inrichting weinig of geen economische waarde wordt toegevoegd.

Na onderzoek blijkt dat de termen 'numérateur' (teller) en 'dénominateur' (noemer) in de Franstalige versie werden omgewisseld. Zo zou het toepassen van de breuk op de inkomsten zoals aangegeven in de Franstalige versie erop neerkomen dat het bedrag van de passieve inkomsten hoger zou zijn dan het totaalbedrag van de winsten van de buitenlandse vennootschap waarop de CFC-regels van toepassing zijn. Derhalve is alleen de Nederlandstalige versie juist.

6. BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

6.1 TAX SHELTER

Casus 1:

Vraag:

De aanvraag strekt ertoe te bevestigen dat, wanneer X CVSO en Y CVSO fuseren, dit betreffende de toepassing van de tax shelter voor startende ondernemingen wordt aanzien als een voortzetting van de werkzaamheden van de betreffende coöperaties, wat enerzijds betekent dat er geen nieuw recht ontstaat om te genieten van de tax shelter voor startende ondernemingen, maar anderzijds ook dat de aandeelhouders die hebben genoten van de belastingvermindering niet onderworpen worden aan een terugname zolang het fusiebedrijf en de investeerder voldoen aan de voorwaarden gesteld in de regels rond de tax shelter.

Feiten:

X is een erkende coöperatieve vennootschap – sociale onderneming. X CVSO werd opgericht in 2019. X CVSO heeft aandelen uitgegeven met toepassing van het tax shelter-systeem voor startende ondernemingen. Sinds de oprichting werden er geen dividenden uitbetaald.

Y is een erkende coöperatieve vennootschap – sociale onderneming. Y CVSO werd opgericht in 2014. Y CVSO maakt geen gebruik van het tax shelter-systeem voor startende ondernemingen. Afgelopen jaren is er jaarlijks een dividend uitgekeerd.

Geplande verrichting:

Momenteel lopen er fusiegesprekken tussen X CVSO en Y CVSO.

Om de fusie concreet vorm te geven zal gekozen worden om de twee CVSO's te verenigen onder één bestaand ondernemingsnummer, nl. dat van X CVSO. Alle activiteiten, activa e.d. van de twee bedrijven zullen samengevoegd worden in één coöperatieve vennootschap door deze fusie.

De fusie zal plaatsvinden in de loop van 2024. Op dat ogenblik is de periode van 4 jaar voorbij waarin X CVSO aandelen kon uitgeven die vallen onder de toepassing van de tax shelter voor startende ondernemingen. Wel zullen de meeste aandelen nog in de periode van 4 jaar na uitgifte zitten waarbinnen de particulieren deze moeten aanhouden om te vermijden dat het fiscaal voordeel gedeeltelijk wordt teruggenomen.

Sommige aandeelhouders zijn aandeelhouder bij beide vennootschappen, maar ook na fusie zal geen enkele aandeelhouder voor meer dan 10.000 EUR aandelen bezitten die genoten hebben van het tax shelter-voordeel.

Beslissing:

Uit artikel 145²⁶, §3, eerste lid, WIB 92 volgt dat startende vennootschappen gelijktijdig aan 11 voorwaarden moeten voldoen om te kunnen genieten van de belastingvermindering tax shelter voor startende ondernemingen.

In artikel 145²⁶, §3, eerste lid, 2°, WIB 92 (tweede voorwaarde) wordt gesteld dat de vennootschap niet mag opgericht zijn in het kader van een fusie of splitsing van vennootschappen. X CVSO, die aandelen heeft uitgegeven met toepassing van de belastingvermindering tax shelter voor startende ondernemingen, werd als nieuwe vennootschap opgericht in 2019 en is dus niet opgericht in het kader van een fusie of splitsing van vennootschappen.

In artikel 145²⁶, §3, tweede lid, WIB 92 staat dat aan de in het eerste lid, 4° tot 6°, en 10°, vermelde voorwaarden moet worden voldaan gedurende 48 maanden volgend op de volstorting van de aandelen van de vennootschap.

[4° de vennootschap is geen beleggings-, thesaurie- of financieringsvennootschap;

5° de vennootschap is geen vennootschap met als statutair hoofddoel of voornaamste activiteit de oprichting, de verwerving, het beheer, de verbouwing, de verkoop of de verhuur van vastgoed voor eigen rekening of het bezit van deelnemingen in vennootschappen met een soortgelijk doel, noch een vennootschap waarin onroerende goederen of andere zakelijke rechten met betrekking tot dergelijke goederen zijn ondergebracht, waarvan natuurlijke personen die in de vennootschap een opdracht of functies als bedoeld in artikel 32, eerste lid, 1°, uitoefenen, hun echtgenoot of hun kinderen wanneer die personen of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, het gebruik hebben;

6° de vennootschap is geen vennootschap die is opgericht met het oog op het afsluiten van een management- of bestuurdersovereenkomst of die haar voornaamste bron van inkomsten haalt uit management- of bestuurdersovereenkomsten;

10° de vennootschap gebruikt de ontvangen sommen niet voor de uitkering van dividenden of de aankoop van aandelen, noch voor het verstrekken van leningen;]

De tweede voorwaarde hiervoor vermeld is niet opgenomen in het artikel 145²⁶, §3, tweede lid, WIB 92 dat de termijn oplegt waarbinnen de aandelen moeten behouden blijven.

Uit de samenlezing van het eerste en tweede lid van artikel 145²⁶, §3, WIB 92 kan bijgevolg worden geconcludeerd dat de geplande fusie van de twee vennootschappen, zoals hiervoor beschreven, binnen de 48 maanden na de uitgifte van aandelen die gebruik maakten van de belastingvermindering tax shelter voor startende ondernemingen, die belastingvermindering niet teniet doet voor de investeerders in de betrokken vennootschappen.

Verder dient de belastingplichtige, teneinde de belastingvermindering te behouden en te vermijden dat ze gedeeltelijk wordt teruggenomen, tot staving van zijn aangifte in de personenbelasting van de vier belastbare tijdperken volgend op het belastbaar tijdperk waarvoor de belastingvermindering wordt toegekend aan te tonen dat hij de aandelen die gebruik maakten van de belastingvermindering tax shelter voor startende ondernemingen nog steeds in zijn bezit heeft (artikel 145²⁶, §4, tweede lid, tweede streepje, WIB 92 en artikel 145²⁶, §5, WIB 92).

Aangezien X CVSO zal fungeren als overnemende vennootschap, zullen de aandeelhouders hun aandelen behouden en vormt de fusie bijgevolg geen beletsel om te voldoen aan de bepalingen van artikel 145²⁶, §4, tweede lid, tweede streepje, WIB 92 en artikel 145²⁶, §5, WIB 92.

De belastingvermindering tax shelter voor startende ondernemingen, waarvan de investeerders in X CVSO hebben genoten, dient dus niet te worden teruggenomen ingevolge de hiervoor beschreven geplande fusie en dit voor zover aan de overige voorwaarden van artikel 145²⁶, WIB 92 is voldaan.

6.2 PERSOONSBELASTING

Casus 1:

Vraag:

De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de meerwaarden bij de toekomstige verkoop van het vastgoed:

- niet belastbaar zijn als beroepsinkomen in toepassing van artikel 41, WIB 92;
- niet belastbaar zijn als divers inkomen overeenkomstig artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

Feiten:

De aanvrager, een voormalig ambtenaar, heeft vanaf 25 jaar geleden tot op heden tientallen gebouwde onroerende goederen aangekocht met het oog op de verhuur ervan. Het betreft o.a. appartementen, huizen, studio's, studentenkamers, garageboxen en staanplaatsen. De onroerende goederen situeren zich hoofdzakelijk in de regio A.

In de regel werd een hypothecaire lening aangegaan om de onroerende goederen aan te kopen. De hypothecaire leningen hadden in beginsel allemaal een looptijd van 180 maanden. De huurinkomsten van elk onroerend goed volstonden normaliter om de respectievelijke mensualiteiten af te lossen.

Op vandaag worden ze allemaal (niet gemeubeld) verhuurd aan natuurlijke personen. Geen van de huurders gebruikt de verhuurde onroerende goederen in het kader van zijn/haar beroepswerkzaamheid.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat er sinds aanvang van zijn activiteiten 25 jaar geleden slechts een beperkt aantal gebouwde onroerende goederen werden verkocht.

In de aangifte personenbelasting van de aanvrager werd jaarlijks het kadastraal inkomen ('KI') vermeld van de onroerende goederen die tijdens het inkomstenjaar verhuurd werden aan natuurlijke personen (of die tijdelijk niet werden verhuurd) onder de code 1106.

Daarnaast werden de beperkte huurinkomsten uit de verhuur van een gedeelte van de gezinswoning als kantoorruimte aan de BV Y jaarlijks vermeld onder de codes 1109-1110 van de aangifte personenbelasting.

Interesten van (hypothecaire) leningen die de aanvrager betaalde tijdens het inkomstenjaar, werden jaarlijks vermeld onder de code 1146 van de aangifte personenbelasting.

De studio's verkocht binnen een periode van vijf jaar na de aankoop werden vermeld in de aangifte personenbelasting onder de code 1171 en werden aldus belast overeenkomstig artikel 90, eerste lid, 10°, WIB 1992.

De aanvrager is sinds 2000 eveneens actief als bestuurder van de besloten vennootschap Y. Hij is de enige aandeelhouder van de BV Y. De voornaamste activiteiten van BV Y bestaan uit de exploitatie (aan-, verkoop en ontwikkeling) van (residentieel) vastgoed. De onroerende waarvan sprake hiervoor werden allemaal privé aangekocht en dus niet via de BV Y.

Geplande verrichting-Scharniermoment jaar 20xx - Regularisatieaangifte

In mei 20xx heeft de aanvrager alle lopende kredieten (bank B) gehergroepeerd in één krediet bij bank C om op die manier een voordelige rentevoet te kunnen onderhandelen.

De hergroepering van de lopende kredieten tot één globaal krediet kan worden aanzien als de start van het uitoefenen van een winstgevende verhuuractiviteit met beroepskarakter. De verhuurinkomsten maken vanaf mei 20xx dan ook een beroepsinkomen uit in hoofde van de aanvrager.

Dientengevolge werden de ontvangen huurinkomsten voor de periode vanaf 20xx geregulariseerd als beroepsinkomen. Bij de berekening van de netto te regulariseren beroepsinkomen werden er geen afschrijvingen of waardeverminderingen in rekening gebracht.

Gelet op het feit dat de aanvrager zich niet bewust was van de kwalificatie van de huurinkomsten als een beroepsinkomen werd er logischerwijze ook geen boekhouding gevoerd. Tevens werden er fiscaal ook nooit afschrijvingen of waardeverminderingen in rekening gebracht. Dit zal evenmin het geval zijn voor de toekomst.

Gelet op het feit dat de aanvrager nooit de bedoeling heeft gehad om dergelijk omvangrijk vastgoedpatrimonium privé aan te houden en te verhuren wordt overwogen om alle vastgoed, met uitzondering van enkele specifieke panden (privéwoning, etc.), te verkopen aan de vennootschap BV Y. In dit kader werd er vorig jaar een compromis gesloten met de BV Y voor de overdracht van vrijwel alle onroerende goederen die door aangever privé worden gehouden.

Beslissing:

Toepasselijk wetsartikel en administratieve commentaar

Meerwaarden op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt zijn belastbaar als winst (cf. artikel 24, eerste lid, 2°, WIB 92), baten (cf. artikel 27, tweede lid, 3°, WIB 92) of stopzettingmeerwaarde (cf. artikel 28, WIB 92).

Artikel 41, WIB 92 luidt als volgt:

"Voor de toepassing van de artikelen 24, eerste lid, 2°, 27, tweede lid, 3° en 28, worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt:

1° de vaste activa die in het kader van die werkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd en als activabestanddeel zijn geboekt;

2° de vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen;

3° de immateriële activa die tijdens de beroepswerkzaamheid tot stand zijn gekomen, ongeacht of zij als activabestanddeel zijn geboekt."

In de administratieve commentaar met betrekking tot voormeld artikel 41, WIB 92 wordt o.a. het volgende gesteld:

"41/4

Zodra vaste activa aan één van die drie criteria beantwoorden, worden zij voor de toepassing van het belastingstelsel van meerwaarden ontegensprekelijk geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te zijn gebruikt.

Wanneer de vaste activa daarentegen aan geen enkel van die drie criteria voldoen, zijn ze niet geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te zijn gebruikt voor de toepassing van het belastingstelsel van meerwaarden; de meerwaarde die bij de verkoop van dergelijke goederen wordt verwezenlijkt, is dan ook niet belastbaar (cf. PV nr. 352, 19.04.1993, Sen. Tyberghien-Vandenbussche, Fisconetplus).

Laten we het hypothese van een handelaar nemen die geen dubbele boekhouding voert en de aankoop derhalve niet als activum boekt; hij past geen afschrijvingen toe, trekt geen interesten af en laat geen grote herstellingen voeren. Anderzijds oefent hij daadwerkelijk een handelsactiviteit in het onroerend goed uit. Hij vermeldt zijn activum onder het vakje 'Onroerende goederen die u voor uw beroep gebruikt' van de belastingaangifte en brengt kleinere kosten in rekening. Met andere woorden wordt het goed effectief gebruikt voor beroepsdoeleinden en is onderworpen aan de ondernemingsrisico's. Die wordt echter niet beschouwd als gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid (PV, nr. 989, 29.03.1994, Volksw. Van Grembergen, Bull. Vragen en Antwoorden nr. 106 en Fisconetplus).

41/6

Voor belastingplichtigen die geen boekhouding voeren of die een vereenvoudigde boekhouding voeren zonder activa- en passivarekeningen (zoals inzonderheid de in art. 320, WIB 92, bedoelde bijzondere fiscale boekhouding van beoefenaars van vrije beroepen) moet men zich op het in art. 41, 2°, WIB 92, opgegeven criterium baseren door zich exclusief te steunen op het feit dat op een vast activum (of een gedeelte ervan) afschrijvingen of waardeverminderingen worden of zijn aangenomen, om de verwezenlijkte meerwaarde volledig of gedeeltelijk te belasten.

Toepassing in casu

Uit de wettekst en de administratieve commentaar komt duidelijk naar voren dat er slechts een als beroepsinkomen belastbare meerwaarde kan worden gerealiseerd indien het desbetreffend onroerend goed geacht wordt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt:

- ofwel doordat ze als activabestanddeel is geboekt;
- ofwel doordat er (fiscaal) afschrijvingen of waardeverminderingen over zijn aangenomen.

De aanvrager heeft nooit een boekhouding gevoerd daar hij er vanuit ging dat zijn activiteiten geen beroepsactiviteit vormden. Er zijn in het verleden geen afschrijvingen of waardeverminderingen opgenomen. Dit zal eveneens het geval zijn voor de toekomst.

Op basis van de hiervoor vermelde argumentatie kan worden besloten dat de meerwaarden bij de toekomstige verkopen van de onroerende goederen niet belastbaar zijn als beroepsinkomen in toepassing van artikel 41, WIB 92.

M.b.t. de toepassing van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92

Toepasselijk wetsartikel

Artikel 90, eerste lid, WIB 92 luidt:

“Diverse inkomsten zijn:

1 onverminderd het bepaalde in 1°bis, 1°ter, 8° en 10° winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen;

Met betrekking tot artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92 stelt de administratieve commentaar het volgende:

“3.Eerste voorwaarde : behaald zijn buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid

Nummer 90/4

De eerste in 90/3 vermelde voorwaarde vergt geen commentaar; de winst of baten van verrichtingen die gedaan worden binnen het raam van een beroepswerkzaamheid zijn inderdaad beroepsinkomsten die als zodanig in de PB belastbaar zijn (zie art. 23, §1, WIB 92).

Toepassing in casu

Zowel de wettekst als de administratieve commentaar stelt dat winsten of baten slechts belastbaar zijn in toepassing van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92 indien ze gerealiseerd worden “buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid”.

De aanvrager beschouwt de huurinkomsten vanaf 20xx als beroepsinkomen en zal die inkomsten vanaf 20xx dan ook regulariseren/aangeven als beroepsinkomen. De meerwaarden op de onroerende goederen die verkocht zullen worden, zullen bijgevolg gerealiseerd worden binnen het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, waardoor er geen toepassing kan gemaakt worden van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

De theoretische vraag kan zich stellen of belastbaarheid in toepassing van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92 mogelijk is voor meerwaarden die worden gerealiseerd op onroerende goederen waarvan de huurinkomsten kwalificeren als beroepsinkomen, maar waarbij het onroerend goed niet geacht wordt voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt, doordat ze niet beantwoordt aan de toepassingsvoorwaarde van artikel 41, WIB 92, omdat het onroerend goed niet geboekt is als activabestanddeel is en er fiscaal geen afschrijvingen of waardeverminderingen op zijn aangenomen.

Over voormelde vraag heeft het Hof van Cassatie zich duidelijk uitgesproken in haar arrest van 29 januari 2021 (Cass. 29 januari 2021, F.19.0033.N).

Daarbij oordeelde het Hof dat de omstandigheid dat een onroerend goed niet beantwoordt aan een van de in artikel 41, WIB 92 opgesomde categorieën van activa niet tot gevolg heeft dat de met betrekking tot dit goed verwezenlijkte meerwaarde moet worden geacht “buiten het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid” te zijn gerealiseerd. Zodoende is het niet mogelijk om tegelijkertijd te besluiten dat:

- de huurinkomsten van een onroerend goed kwalificeren als beroepsinkomen (in de zin van artikel 37, eerste lid, WIB 92), terwijl;
- de meerwaarde van datzelfde onroerend goed kwalificeert als divers inkomen in de zin van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92

Op basis van de hiervoor vermelde argumentatie kan besloten worden dat de meerwaarden bij de toekomstige verkopen van de onroerende goederen niet belastbaar zijn als diverse inkomsten in toepassing van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

De beslissing doet geen uitspraak over de prijs waartegen de onroerende goederen worden verkocht aan Y BV.

6.3 ROERENDE INKOMSTEN

Casus 1: liquidatiereserve – voorschot op vereffening

Voorliggende situatie

Vennootschap X is een patrimoniumvennootschap en heeft 2 aandeelhouders, die nauw verwant zijn aan elkaar, maar op gespannen voet leven.

Naar aanleiding van aanslepende discussies en op vraag van een van de aandeelhouders werd bij vonnis de gerechtelijke ontbinding bevolen. Hierbij werd eveneens een advocaat aangesteld als vereffenaar om alle activa ten gelde te maken en alle schulden aan te zuiveren.

Gezien de onderneming in vereffening is, werd steeds gekozen om de winst van het boekjaar te reserveren onder de vorm van een liquidatiereserve. Sinds de aanstelling is de vereffenaar actief aan het werk geweest met de verkoop van de activa, wat tot gevolg heeft dat op heden de vennootschap over veel liquiditeiten beschikt en zeer weinig schulden.

Rekening houdend met de sterk vereenvoudigde balansstructuur wenst de vereffenaar over te gaan tot sluiting van de vereffening, maar een hangend conflict waarvoor eveneens een gerechtelijke procedure werd opgestart, verhindert intussen de sluiting van de vereffening.

De aanvrager geeft aan dat het aanhouden van liquiditeiten bij een vennootschap in vereffening die geen enkel activiteit meer uitoefent, geen enkel financieel of economisch nut heeft en wenst daarom over te gaan tot het uitkeren van een deel van de overtollige liquiditeiten onder de vorm van een voorschot op de vereffening. De aanvrager wenst hierbij bevestiging te bekomen dat een dergelijke uitkering geen aanleiding geeft tot een heffing van roerende voorheffing.

Standpunt van DVB

Om in vereffening te gaan is de enige doch noodzakelijke vereiste dat de vennootschap haar activiteiten heeft stopgezet en na haar invereffeningstelling nog uitsluitend handelingen stelt met het oog op de sluiting van de vereffening (de activa verzilveren en de schulden aanzuiveren). Dit is in casu het geval en werd op vraag van de DVB ook bevestigd door de door de rechtbank aangestelde vereffenaar.

Een aanslepende discussie en gerechtelijke procedure verhinderen evenwel de sluiting van de vereffening.

Voorliggende situatie doet echter geen afbreuk aan de beslissing om in vereffening te gaan. De wetgever voorziet expliciet in een vereffeningsprocedure in twee fasen (de invereffeningstelling en de sluiting van de vereffening).

Artikel 2:99 WVV stelt bovendien dat elk boekjaar de vereffenaar aan de algemene vergadering de jaarrekening voorlegt met vermelding van de redenen waarom de vereffening niet kon worden voltooid. Hieruit blijkt dat tussen de invereffeningstelling en de sluiting van de vereffening meerdere jaren kunnen liggen. Bovendien vereist de Wet niet dat de sluiting van de vereffening binnen een welbepaalde periode na de invereffeningstelling moet gebeuren.

Gezien de sluiting van de vereffening voor onbepaalde tijd is uitgesteld wegens een gerechtelijke procedure is het de wens van de aanvrager om de overtollige liquiditeiten reeds uit te keren aan de vennoten.

In het kader van een vereffening kan de vereffenaar een voorschot op de liquidatie-uitkering betalen. Deze mogelijkheid wordt toegelicht door het CBN in haar advies van 2010/22 d.d. 10.11.2010 en komt eveneens aan bod in artikel 209WIB92 waarin sprake is van 'een trapsgewijze verdeling van het maatschappelijk vermogen'. De toepassing van deze techniek wordt ook erkend door de Administratie (zie com.IB 208/27).

6.4 ABNORMAAL OF GOEDGUNSTIG VOORDEEL

Casus 1:

Vennootschap X houdt een minderheidsparticipatie aan in de vennootschap Z. Z is gevestigd te New Jersey. X heeft, als aandeelhouder van Z, recht op een teruggaaf van belasting in New Jersey, met name in het kader van het New Jersey Angel Investor Tax Credit Program. De DVB heeft bevestigd dat artikel 79 en 206/3 WIB92 niet van toepassing is op de voorliggende situatie. Een abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 79 en 206/3 WIB92 dient immers verstrekt te worden door een "onderneming". De teruggaaf van de belasting wordt evenwel verkregen van de bevoegde instanties in New Jersey en deze kwalificeren niet als een onderneming op basis van de gegevens beschikbaar op <https://www.njeda.gov/about/>. Zelfs als er sprake zou zijn van een onderneming, is er geen sprake van een abnormaal of goedgunstig voordeel. Immers, de teruggaaf van de belasting is volgens de Aanvrager een courant marktgebruik in New Jersey om investeringen in lokale kwalificerende vennootschappen aan te moedigen. X heeft recht op deze teruggaaf op basis van regelgeving in New Jersey en niet op basis van enigerlei commerciële afspraak. X heeft recht op de teruggaaf in haar hoedanigheid van kwalificerende aandeelhouder van Z, en dus niet als gevolg van enigerlei commerciële afspraak of als vergoeding voor een door X geleverde zakelijke prestatie.

6.5 AFTREK VOOR INNOVATIE-INKOMSTEN

Casus 1:

Een Belgische onderneming heeft software ontwikkeld die eenvoudig commercieel toepasbaar is en waarvoor ze reeds een voorafgaande beslissing betreffende de aftrek voor innovatie-inkomsten toepast. De toepassing van deze voorafgaande beslissing kon nog worden verlengd mits tijdig indienen van een aanvraag tot verlening.

Ondanks de aanvraag een verlening was en de case zeker in aanmerking kwam voor afleveren van een voorafgaande beslissing betreffende de aftrek voor innovatie-inkomsten vlotte de oplevering van de gevraagde documentatie niet.

Finaal werd alsnog een aanvraag ingediend maar kort voor de uiterste indieningsdatum van aangiften in de vennootschapsbelastingen aanslagjaar 2024.

Op basis van de inhoudelijke analyse door de Dienst voorafgaande Beslissingen is alles in het werk gesteld om tijdig een nuttige gunstige voorafgaande beslissing af te leveren.

Evenwel heeft vennootschap op eigen initiatief voorafgaand aan de aflevering van de voorafgaande beslissing zelf een aangifte in de vennootschapsbelastingen ingediend waarin de toepassing van de aftrek voor innovatie-inkomsten werd vermeld alsook de nodige bijlage 275^{inno} werd toegevoegd.

Het college van de Dienst Voorafgaande Beslissingen kon niets anders dan vaststellen dat de voorwaarden vervat in artikelen 22 van de voormelde wet van 24 december 2002 niet nageleefd zijn door de aanvrager. Het voorafgaand karakter omschreven in bovenvermeld artikel werd geschonden door voorafgaand aan de aflevering van de voorafgaande beslissing een aangifte in de vennootschapsbelastingen in te dienen die onder code 1439 een aftrek voor innovatie-inkomsten omvat alsook bijlage 275^{inno}.

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

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

6.6 VENNOOTSCHAPSBELASTING

Casus 1:

De DVB wordt bevraagd over de fiscale gevolgen van de afstand van het statuut GVBF (of GVV). Dit leidt tot een omslag inzake vennootschapsbelasting van het bijzondere regime (art. 185*bis* WIB) naar het gemeenrechtelijk regime op het moment van de schrapping van het statuut.

De DVB heeft reeds eerder rulings verleend over deze omslag (o.a. VB 2021.0400) en stelt vast dat er geen bepalingen in het WIB over deze kanteling zijn, terwijl gevallen van kanteling uit de status van GVBF dan wel gevallen van delisting van een GVV steeds meer lijken voor te komen. In het bijzonder is reeds door de DVB geoordeeld over de invulling van gestort kapitaal, vrijgestelde en belaste reserves en de bepaling van de fiscale waarde van activa bij dergelijke verrichting.

Boekhoudkundig zijn er ook aandachtspunten over de omslag van IFRS naar het gemeen boekhoudrecht. In het bijzonder dient voor het jaar van schrapping van de GVBF-status een openingsbalans te worden gemaakt, die rekening houdt met de marktwaarde van activa bij het begin van de boekjaar (via herwaarderings dan wel waardeverminderingen / uitzonderlijke afschrijvingen).

Tevens zijn er technische fiscale correcties nodig voor het boekjaar van omslag zelf, vermits het fiscaal resultaat in het gemeenrechtelijk regime steunt op het boekhoudkundig resultaat en dit om de periode onder het bijzonder regime te neutraliseren.evens zijn er technische fiscale correcties nodig indien de fiscale waarde hoger is dan de boekwaarde. Alles wordt op heden verwerkt in één fiscale aangifte.

Er wordt opgemerkt dat bij overgang naar gemeen boekhoudrecht reeds enkele keren de vraag is gerezen naar "fictieve" afschrijvingen voor de boekjaren waarin aanvrager is onderworpen geweest aan IFRS. Indien deze aan de orde zouden zijn, hebben deze een impact op de openingsbalans van het jaar van kanteling, in die zin dat de boekwaarde van de activa dezelfde blijft, maar dat uit fiscaal oogpunt de aanschaffingswaarde (waarop afschrijvingen kunnen worden aanvaard) lager is en dat corresponderend de herwaarderingsmeerwaarde (waarop fiscaal geen afschrijvingen meer kunnen worden aanvaard) hoger is.

Dit is een gevoelig punt voor de vastgoedsector, gezien het belang van fiscale afschrijvingen voor de belastingdruk van een vastgoedvennootschap. Ingevolge overleg met de DVB is de problematiek gekend bij de CBN.

7. AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN

7.1 DIRECTE BELASTINGEN

7.1.1 AUTEURSRECHTEN

Casus 1:

De aanvrager is een architectenkantoor dat zich quasi uitsluitend toelegt op de creatie van unieke projecten voor haar opdrachtgevers, gebruikers en haar publiek.

Voorgelegde verrichting

De aanvrager wenst aan haar architecten (stagiairs, zelfstandige medewerkers, vennoten) een auteursrechtenvergoeding toe te kennen.

Standpunt DVB

De inkomsten bedoeld in artikel 17, § 1, 5°, eerste, tweede en derde streepje WIB 92 kunnen als roerend inkomen worden aangemerkt op voorwaarde dat de oorspronkelijke rechthebbende beschikt over een kunstwerkattest.

De betrokken architecten beschikken niet over een kunstwerkattest. Er moet bijgevolg worden nagekeken of ze onder de tweede categorie van rechthebbenden kunnen vallen: overdracht aan een derde voor mededeling aan het publiek. Deze tweede categorie is volgens de minister van Financiën een restcategorie die de bedoeling heeft om het fiscaal stelsel voor te behouden aan situaties waarbij het brede publiek genot heeft van de werken en prestaties van uitvoerende kunstenaars (Verslag Eerste Lezing DOC 55-3015/014, p. 56). Vandaar dat, wat deze tweede categorie betreft, niet alleen vereist is dat de rechthebbende met de overdracht de exploitatie of het daadwerkelijk gebruik van zijn rechten beoogt. Bovendien is vereist dat hij de rechten overdraagt of in licentie geeft aan een derde voor mededeling aan het publiek, voor openbare uitvoering, of voor reproductie. Volgens de Memorie van Toelichting (DOC 55-3015/001, p. 64) kan de mededeling aan het publiek verschillende vormen aannemen, met name schriftelijk, grafisch, fotografisch, etc.

De DVB is van mening dat de voorgestelde verrichting voor de toepassing van het fiscaal regime inzake auteursrechten in aanmerking kan komen voor zover de auteursrechtenvergoeding hoofdzakelijk betrekking heeft op andere inkomsten dan degene die voortvloeien uit werken die louter en alleen belang hebben voor de eigenlijke bouwheer en alleen in de relatie tussen architect en bouwheer daadwerkelijk worden gebruikt.

Casus 2:

Vennootschap 'X' vraagt de DVB of het mogelijk is om inkomsten van auteursrechten toe te kennen aan haar enige bedrijfsleider, de heer 'A'.

De aanvragers zijn van mening dat alle voorwaarden vervuld zijn om aanspraak te kunnen maken op de nieuwe belastingregeling inzake auteursrechten (Programmawet van 26.12.2022 – bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad op 30.12.2022).

Vennootschap 'X' is een klassiek vastgoedkantoor.

Er werd een overeenkomst tot overdracht van auteursrechten afgesloten tussen de heer 'A' en zijn vennootschap 'X'. In deze overeenkomst werd ook het bedrag van de vergoeding voor de overdracht van auteursrechten bepaald. De vergoeding voor overdracht van auteursrechten die door vennootschap 'X' zal worden betaald aan de heer 'A' zal forfaitair bepaald worden op 1.580 euro per maand.

Na analyse van de verschillende elementen vermeld in de aanvraag is de DVB van oordeel dat het niet mogelijk is om in casu een gunstige beslissing te nemen.

De vermeende werken die aan de DVB werden voorgelegd, zijn voornamelijk technisch van aard, zonder voldoende originaliteit. De creaties van de heer 'A' kunnen niet worden aangemerkt als werken van letterkunde of kunst zoals bepaald in artikel XI.165 van het Wetboek van economisch recht.

Bovendien wordt opgemerkt dat het voorgestelde forfaitaire bedrag om de vermeende overdracht van auteursrechten te vergoeden, manifest overdreven is en werd ingegeven door de evidente intentie om ten onrechte de gunstige belastingregeling inzake auteursrechten te genieten.

Bijgevolg kan de DVB niet instemmen met het standpunt van de aanvragers. De maandelijkse forfaitaire vergoeding voor overdracht van auteursrechten kan niet als een roerend inkomen in de zin van artikel 17, § 1, 5°, van het WIB 92 worden aangemerkt.

Casus 3:

Vennootschap X wenst een hernieuwing van een vroegere voorafgaande beslissing. De voorafgaande beslissing had betrekking op de regeling inzake auteursrechten die van kracht was vóór 1 januari 2023.

De aanvrager is immers van mening dat de zaakvoerder die in aanmerking kwam voor de vroegere voorafgaande beslissing aan alle voorwaarden van de nieuwe regeling voldoet.

Wat de eigenlijke activiteit van de vennootschap 'X' betreft, gaat het hier voornamelijk om een 'consultancy'-activiteit. De vennootschap is een onderneming die aan andere ondernemingen of organisaties advies, raad of aanbevelingen verstrekt op het gebied van lobbying.

Onder de oude regeling inzake auteursrechten had de DVB voor de zaakvoerder een vergoeding in auteursrechten goedgekeurd die overeenkwam met een percentage van de door de vennootschap gegenereerde omzet.

De prefilingaanvraag heeft hier betrekking op de nieuwe regeling inzake auteursrechten, die van toepassing is vanaf 1 januari 2023.

Na onderzoek van de gegevens van de aanvrager is de DVB van mening dat het in dit geval niet mogelijk is om een gunstige beslissing te nemen waarbij een forfaitair percentage van auteursrechten wordt toegekend aan de zaakvoerder van de vennootschap.

Behalve in uitzonderlijke omstandigheden zal immers niet meer gelijktijdig zijn voldaan aan de voorwaarden op het gebied van exploitatie en verspreiding onder het publiek. Het kan dus niet worden aanvaard dat de aanvrager een forfaitair bedrag aan auteursrechten zou worden toegekend, aangezien hij niet kan aantonen dat gelijktijdig aan deze twee nieuwe voorwaarden wordt voldaan.

De nieuwe regeling inzake auteursrechten, die opgenomen is in artikel 17, § 1, 5°, WIB 92, kan dan ook niet worden toegepast op de door de aanvrager voorgestelde situatie.

7.1.2 BEZOLDIGINGEN

Casus 1:

De DVB werd bevraagd over een eventuele fiscale vrijstelling van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit de ter beschikkingstelling van een bedrijfsfiets bij afwezigheid van een vaste plaats van tewerkstelling. De bedrijfsfiets wordt door werknemers gebruikt voor professionele- en privé verplaatsingen.

Artikel 38, §1, 14°, b) WIB 92 voorziet alleen in een vrijstelling van het voordeel voor een rijwiel of speed pedelec die daadwerkelijk wordt gebruikt voor de verplaatsingen tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling.

In casu hebben de werknemers geen vaste plaats van tewerkstelling en bijgevolg geen woon-werk verkeer. Huidige casus voldoet niet aan de voorwaarden voor de vrijstelling overeenkomstig artikel 38, §1, 14°, b) WIB 92. De ter beschikking gestelde bedrijfsfiets zal met andere woorden als een belastbaar voordeel van alle aard dienen te worden beschouwd.

De DVB stelt vast dat op heden nog geen oplossing werd voorzien in deze casus.

Casus 2:

Aanvrager stelt een groot aantal IT-profielen tewerk in België, veelal werknemers zonder Belgische nationaliteit die voor bepaalde duur naar België worden gedetacheerd. De kinderen van deze werknemers (het gezin verhuist mee naar België) zouden, gezien de Engelse taal, les volgen in een internationale school in België.

Deze werknemers voldoen niet aan de voorwaarden voor toepassing van het belastingregime voor ingekomen belastingplichtigen of onderzoekers (BBIB / BBIO zoals opgenomen in art. 32/1 en 32/2 WIB 92). Dit belastingregime voorziet onder andere in een belastingvrije (terug)betaling van deze schoolkosten.

Gezien de zeer hoge onderwijskosten bij deze internationale scholen wenst aanvrager te vernemen of de terugbetaling van de schoolkosten als een kost eigen aan de werkgever kan worden beschouwd ook indien niet voldaan is aan de voorwaarden gesteld in artikel 32/1 WIB 92 en artikel 32/2 WIB 92.

Met het BBIB is er een specifieke wettelijke regeling uitgewerkt die voor welbepaalde belastingplichtigen onder meer de terugbetaling van het schoolgeld aanmerkt als een niet-belastbare terugbetaling van eigen kosten van de werkgever. Die wettelijke regeling ging gepaard met het opheffen van het administratieve stelsel voor buitenlandse kaderleden (bij wijze van overgangsregeling nog van toepassing tot en met 31.12.2023).

Artikel 32/1 § 1 WIB 92 vermeldt dat:

In hoofde van ingekomen belastingplichtigen (BBIB) die in artikel 30, 1° of 2°, bedoelde bezoldigingen verkrijgen, wordt het ten laste nemen van bepaalde kosten door de werkgever of de vennootschap beschouwd als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever binnen de voorwaarden en binnen de grenzen voorzien in dit artikel.

Artikel 32/2 § 1 WIB 92 vermeldt eenzelfde regime maar voor ingekomen onderzoekers.

Belastingplichtigen die buiten het toepassingsgebied van het BBIB of BBIO vallen of die vanaf 2024 geen aanspraak meer kunnen maken op het administratief stelsel voor buitenlandse kaderleden ressorteren dus niet onder artikel 32/1 § 1 WIB 92 of artikel 32/2 § 1 WIB 92.

De DVB is dan ook van oordeel dat de terugbetaling van de schoolkosten door aanvrager niet als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever kan worden aangemerkt maar wel als een belastbaar voordeel van alle aard aangezien deze terugbetaling betrekking heeft op uitgaven van persoonlijke aard.

7.1.3. BEROEPSKOSTEN

Casus 1:

De aanvrager is thans tewerkgesteld op zelfstandige basis bij een Nederlandse groep. Zij stond in voor het opstarten en het business development van de groep in België. Concreet stond zij in voor het opmaken en uitvoeren van het business plan, de marketing voor de Belgische tak, contact en opvolging met nieuwe klanten, teamvorming en HR.

De aanvrager wenst een MBA-opleiding te volgen om de nodige kennis en vaardigheden op te doen die ze zou kunnen gebruiken bij het oprichten van de entiteit in België. De opleiding zou eind 2024 starten.

De aanvrager heeft echter onlangs de samenwerking met de Nederlandse groep stopgezet en de oprichting van de Belgische entiteit zal niet doorgaan.

De aanvrager zal de opleiding evenwel nog volgen omdat zij tijdens de opleiding een eigen consultancy bedrijf wil opstarten met de focus op "gezonde medewerker in een gezond bedrijf".

De aanvrager wenst te vernemen dat de studiekosten en de ermee verband houdende kosten die zullen worden gemaakt in het kader van een MBA-opleiding als aftrekbare beroepskosten kunnen worden aangemerkt overeenkomstig de bepalingen van artikel 49, WIB 92.

De DVB is van oordeel dat het hier kosten betreft die zullen gemaakt worden in het kader of in functie van een toekomstige beroepswerkzaamheid, zodat aan de causaliteitsvoorwaarde (kosten moeten noodzakelijk met het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid verband houden op het ogenblik dat deze kosten worden gemaakt) niet is voldaan (zie 49/1.1 ComIB 92). Beroepskosten zijn slechts aftrekbaar voor zover zij een oorzakelijk verband hebben met de beroepswerkzaamheid die wordt uitgeoefend op het ogenblik dat deze kosten worden gemaakt, zo niet betreffen dit kosten van persoonlijke aard (artikel 53, 1°, WIB 92).

7.1.4. KWALIFICATIE MEERWAARDEN OP AANDELEN

Casus 1:

De aanvrager, de heer X, houdt 100 %-participaties in 2 holdingvennootschappen, die op hun beurt participaties in verschillende vastgoedvennootschappen houden. Daarnaast houdt de heer X ook nog diverse privéparticipaties aan in vastgoedvennootschappen die variëren van 20 % tot 50 %. De anderen aandelen in deze vennootschappen worden gehouden door de heer Y.

De samenwerking tussen de heer X en de heer Y verliep stroef, en hij werd eind 2023 uitgekocht via de 2 holdingvennootschappen van de heer X.

De aanvrager heeft, met het oog op centralisatie, zijn participaties (die hij voorheen aanhield samen met de heer Y) eveneens verkocht aan zijn 2 holdingvennootschappen. De verkoop vond plaats aan dezelfde waarde als die waaraan de heer Y werd uitgekocht. Het is de verkoop door de heer X van zijn participaties aan zijn holdingvennootschappen die werd voorgelegd aan de DVB.

De aanvrager haalt volgende redenen aan om zijn keuze voor een uitkoop i.p.v. een inbreng te verantwoorden:

- de uitkoop van de heer Y heeft plaatsgevonden op basis van een waardebepaling waarbij er voor een substantieel deel een complexe earn-out formule zal gehanteerd worden. De reden voor dit earn-out mechanisme vindt zijn oorsprong in het feit dat de waarde van voormeld aandelenpakket staat of valt met het welslagen van nog enkele lopende projecten. Een inbreng in natura is bijgevolg te complex en desgevallend zou er afgeweken moeten worden van de waardebepaling die gehanteerd wordt voor de uitkoop van de heer Y (het is immers onmogelijk om de inbrengwaarde achteraf nog aan te passen in functie van de effectieve earn-out);
- een tweede voorname reden is het feit dat een inbreng de waarde van de holdingvennootschappen danig zou doen toenemen, hetgeen de instapdrempel voor andere (minderheids)aandeelhouders en key medewerkers bemoeilijkt. De aanvrager is op vandaag deze piste immers concreet aan het onderzoeken;
- in bijkomende orde is een verkoop van aandelen een eenvoudigere transactie die voorts gepaard gaat met minder kosten. Zo vergt een inbreng in natura de tussenkomst van zowel een revisor als een notaris (waarbij de prijs van de inbreng akte bovendien fluctueert in functie van de omvang van de inbreng). Dit is bij een verkoop van aandelen niet het geval (louter een onderhandse verkoopovereenkomst vereist).

De DVB is echter van oordeel dat een inbreng in plaats van een verkoop door de aanvrager tot hetzelfde resultaat zouden geleid hebben, nl. de centralisatie van zijn privéparticipaties binnen de 2 holdingvennootschappen. De door de aanvrager aangehaalde verantwoording om te verkopen in plaats van in te brengen wordt door de DVB niet weerhouden om volgende redenen:

- een eventuele toekenning van een earn-out vergoeding vormt geen beletsel om in te brengen, aangezien de vordering die zou verkregen worden ingevolge de uitkering van die vergoeding kan ingebracht worden in het kapitaal van de betrokken holdingvennootschap. De inbreng van die vordering zou dan op grond van artikel 184, vierde lid, WIB 92 en in toepassing van artikel 344, WIB, §1, WIB 92 worden geherkwalificeerd in een inbreng van aandelen van aandelen van de vennootschap die voorheen werd ingebracht in de holdingvennootschap;

- de toetreding tot het kapitaal van de holdingvennootschappen van nieuwe vennoten is niet concreet;
- het argument dat een verkoop eenvoudiger zou zijn en met minder kosten gepaard zou gaan, is voor de DVB niet doorslaggevend, aangezien dit kan aangehaald worden in elke situatie waarbij een inbreng tot hetzelfde resultaat als een verkoop zou leiden.

Casus 2:

De aanvragers, een echtpaar, hielden respectievelijk 50 % en 67 % in 2 exploitatievennootschappen. De overige aandelen waren in handen van de zus van de echtgenote.

Met het oog op de uitkoop van de zus hebben de aanvragers in 2022 hun aandelen ingebracht in een holdingvennootschap en vervolgens werd de zus uitgekocht via deze holding.

De aanvragers hebben echter een verschillend investeringsprofiel en wensen een deel van de winsten van de exploitatievennootschappen te investeren in eigen projecten. Om dit te bewerkstelligen hebben de aanvragers de intentie om hun aandelen van de holding in te brengen in elk hun eigen managementvennootschap.

De inbreng in 2022 vond plaats bij toepassing van artikel 184, vierde lid, WIB 92 waardoor de meerwaarde op de aandelen van de exploitatievennootschappen uitgedrukt werd als belaste reserve bij de holding en de creatie van gestort kapitaal zich beperkte tot de aanschaffingswaarde van de aandelen van de exploitatievennootschappen.

Door de aandelen van de holding in te brengen in de managementvennootschappen zou de meerwaarde van 2022 alsnog uitgedrukt worden als gestort kapitaal bij de managementvennootschappen.

De DVB is dan ook van oordeel dat de gewenste structuur zonder step-up kan bereikt worden door een volle splitsing van de holding naar de managementvennootschappen gevolgd door een aandelenruil.

Casus 3:

De aanvragers, een vader en zijn zoon, bezitten elk 50 % van de aandelen in een werkvennootschap.

In 2020 werden twee holdingvennootschappen opgericht, enerzijds door de vader en de moeder en anderzijds door de zoon en diens echtgenote, waarbij de partners elk 50 % van het kapitaal bezitten.

De aanvragers wensen hun aandelen in de werkvennootschap aan hun respectieve holdingvennootschappen te verkopen met de bedoeling hun echtgenotes te laten participeren in de werkvennootschap.

Ze verantwoorden de voorkeur voor een verkoop boven een inbreng door hun wens om de aandeelhoudersstructuur van de twee holdingvennootschappen te behouden. Een inbreng van aandelen zou het aandeel van de respectieve echtgenotes in het kapitaal van die vennootschappen immers aanzienlijk verminderen.

De DVB stelt vast dat de zoon in het bezit is gekomen van de aandelen van de werkvennootschap door middel van drie opeenvolgende schenkingen van zijn moeder, waarbij de laatste dateert van 2022 en dit voor 25 % van de aandelen.

Zo wordt opgemerkt dat de moeder, bij de oprichting van de holdingvennootschappen, nog 25 % van de aandelen in de werkvennootschap bezat en die samen met haar echtgenoot in hun gemeenschappelijke holdingvennootschap had kunnen inbrengen, wat ervoor zou hebben gezorgd dat het vermelde doel van de verrichting werd bereikt.

Daarenboven bestaat er geen economische reden waarom de echtgenote van de zoon via de holdingvennootschap 25 % van de aandelen in de werkvennootschap zou dienen te bezitten.

De DVB is dus van oordeel dat de fasering van de verrichtingen evenals de verantwoording om de moeder in de aandeelhoudersstructuur van de werkvennootschap op te nemen, terwijl ze er via schenkingen aan haar zoon is uitgestapt, alleen maar tot doel hebben om een verkoop te begunstigen ten opzichte van een inbreng van de door de vader aangehouden aandelen. Bijgevolg wordt voor dit deel van de verrichting een ongunstig advies verleend.

Casus 4:

De aanvrager natuurlijke persoon bezit 91% van de aandelen in een holdingvennootschap. Zijn drie kinderen bezitten elk een gelijk deel van het saldo.

Hij bezit ook 25 % van de aandelen van een werkmaatschappij, die zelf voor 70 % in het bezit is van de voornoemde holding.

De aanvrager wil de deelneming die hij bezit in de werkmaatschappij overdragen aan de holdingvennootschap.

Aangezien de DVB negatief staat tegenover een verkoop omdat de aanvrager meerderheidsaandeelhouder (91 %) is in de verkrijgende vennootschap en een inbreng de voorkeur geniet, stelt de aanvrager voor om een schenking te doen van de blote eigendom van 20 % van de aandelen van de holding aan elk van zijn drie kinderen.

De DVB merkt op dat dit voorstel de zeggenschapsstructuur van de holding niet wijzigt, aangezien de aanvrager het vruchtgebruik van de aandelen behoudt en de meerderheidsaandeelhouder blijft die zeggenschap uitoefent over de holding, hetgeen resulteert in een ongunstig advies.

Casus 5:

De beide aanvragers-natuurlijke personen, de heer X en de heer Y, bezitten elk 50 % van de aandelen van werkvennootschap A. De heer X bezit de aandelen sinds de oprichting van de vennootschap, terwijl de heer Y in het bezit kwam van de aandelen bij een omgekeerde fusie waarbij zijn holdingvennootschap B, die de aandelen bezat, is overgenomen door werkvennootschap A.

Deze omgekeerde fusie was het voorwerp van een gunstige voorafgaande beslissing, op voorwaarde dat opnieuw contact zou worden opgenomen met de DVB indien een latere overdracht van aandelen van A zou worden overwogen.

De aanvragers vragen het advies van de DVB over de inbreng van de aandelen die zij elk bezitten in A in twee persoonlijke holdingvennootschappen die zij daartoe hebben opgericht.

Na verificatie blijkt dat een partiële splitsing van werkvennootschap A werd verwezenlijkt voorafgaand aan de voorgelegde verrichtingen zonder de DVB hiervan op de hoogte te stellen, wat resulteerde in de oprichting van een nieuwe werkvennootschap C.

De DVB merkt in de eerste plaats op dat de partiële splitsing niet het voorwerp is geweest van een voorafgaande beslissing. Bovendien rijst de vraag wat de bestemming is van de aandelen van de nieuw opgerichte vennootschap C, aangezien hun inbreng in de nieuwe persoonlijke holdings van de aanvragers niet is voorzien. De DVB acht het waarschijnlijk dat zij in de nabije toekomst aan een derde of derden zullen worden verkocht.

In hoofde van de heer Y, die na de omgekeerde fusie in het bezit kwam van de aandelen A, stelt de DVB daarnaast vast dat de organisatorische en economische rechtvaardiging voor het verdwijnen van holdingvennootschap B die bij de omgekeerde fusie werd gegeven, duidelijk in tegenspraak is met de geplande oprichting van een nieuwe holdingvennootschap.

De DVB is van mening dat deze opeenvolgende verrichtingen enkel bedoeld waren om:

- de heer Y als natuurlijke persoon in staat te stellen een meerwaarde te realiseren op de inbreng van de aandelen A in een nieuwe holdingvennootschap;
- de beide aanvragers in staat te stellen de aandelen C ontstaan uit de partiële splitsing van A (die niet werd voorgelegd aan de DVB) te verkopen.

Bijgevolg heeft de DVB een ongunstig advies uitgebracht en doet de dienst geen uitspraak over de fiscale gevolgen van de partiële splitsing, aangezien een voorafgaande beslissing niet langer mogelijk is omdat de verrichting op fiscaal vlak al uitwerking heeft gehad.

Casus 6:

De beide aanvragers-natuurlijke personen, de heer X en de heer Y, bezitten al vele jaren de meerderheid van de aandelen van werkvennootschap A.

Vennootschap A maakt deel uit van een groep onderling afhankelijke vennootschappen die actief zijn in dezelfde activiteitensector.

Naar aanleiding van de interesse die een derde investeerder toonde, stemden de aanvragers ermee in om alle aandelen die ze in vennootschap A bezaten, over te dragen.

Aangezien de derde investeerder alleen interesse had in de door A uitgeoefende activiteit, werden de in A aanwezige activa die niet noodzakelijk waren voor of geen verband hielden met de hoofdactiviteit van A verkocht voordat de aandelen van A werden overgedragen.

Deze overdracht van activa leverde vennootschap A aanzienlijke liquide middelen op.

De DVB is van mening dat de aldus gegenereerde liquide middelen als overtollige liquiditeiten moeten worden beschouwd, aangezien ze niet nodig zijn voor de uitoefening van de activiteit van A en daarom via dividenden moeten worden uitgekeerd voordat de aandelen van A aan de derde investeerder worden overgedragen.

7.1.5. KWALIFICATIE MEERWAARDEN OP CRYPTOMUNTEN

Casus 1:

De aanvrager houdt verschillende soorten cryptomunten aan. Eén bepaalde cryptomunt houdt hij aan volgens de buy-and-holdstrategie. Van deze munt koopt hij er af en toe bij, maar er werden er nog geen van verkocht.

Op zijn andere cryptomunten past hij een meer speculatieve strategie toe en de aanvrager zelf is van oordeel dat de meerwaarden op die cryptomunten beschouwd kunnen worden als diverse inkomsten, belastbaar aan 33 %.

De aanvrager vraagt aan de DVB te bevestigen dat de meerwaarden op de cryptomunt die hij aanhoudt volgens het buy-and-holdprincipe vrijgesteld zijn en de meerwaarden op de andere cryptomunten als diverse inkomsten beschouwd worden.

De DVB is van oordeel dat om de beleggingsstrategie te bepalen geen onderscheid kan gemaakt worden tussen de verschillende soorten cryptomunten die de aanvrager aanhoudt, en de beleggingsstrategie aldus dient beoordeeld te worden op zijn volledige cryptomuntenportefeuille.

Aangezien de meerwaarden op bepaalde cryptomunten sowieso, overeenkomstig artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92, als diverse inkomsten beschouwd worden, zijn bijgevolg alle meerwaarden die de aanvrager realiseert op zijn cryptomunten te beschouwen als diverse inkomsten, ook die gerealiseerd op de cryptomunt die wordt aangehouden volgens de buy- and-holdstrategie.

7.1.6. ROERENDE INKOMSTEN

Casus 1:

De heer X wenst een vennootschap op te richten om van daaruit zijn professionele activiteit uit te oefenen. Deze activiteit laat evenwel niet toe dat de aandelen van de vennootschap aangehouden worden door een persoon die deze activiteit niet uitoefent.

Omdat de heer X de opgebouwde waarde en de uitkeringen uit de vennootschap gemeenschappelijk wenst te houden zal hij op de aandelen inschrijven met gelden die hij in onverdeeldheid met zijn partner aanhoudt. Naar aanleiding van het huwelijk zullen de aandelen ingebracht worden in het gemeenschappelijk vermogen, waarbij de lidmaatschapsrechten op de aandelen bij de heer X behouden blijven en enkel de vermogensrechten toekomen aan de huwgemeenschap.

De aanvrager wenst de bevestiging te krijgen dat de inkomsten uit deze aandelen, ook na de inbreng van de vermogensrechten in de huwgemeenschap, toepassing kunnen maken van het VVPR*bis* regime.

De aanslagvoet van de roerende voorheffing op dividenden wordt volgens art. 269, § 2, eerste lid, 6°, WIB 92, maar verlaagd in zoverre de belastingplichtige de aandelen op naam ononderbroken in volle eigendom behoudt vanaf hun uitgifte. Voor de naleving van die voorwaarde inzake volle eigendom en ononderbroken behoud voorziet art. 269, § 2, derde en vierde lid, WIB 92, inzonderheid dat geacht wordt te zijn voldaan aan die voorwaarden in geval van overdracht, in rechte lijn of tussen echtgenoten, van de aandelen ingevolge een erfopvolging of schenking.

Indien aandelen op naam van één van de partners (vóór het huwelijk) waarop wordt ingeschreven met eigen geld (of met geld dat in onverdeeldheid werd aangehouden), naar aanleiding van het huwelijk, worden ingebracht in de huwgemeenschap is de DVB van oordeel dat er wel sprake is van een overdracht. De aandelen verlaten het eigen vermogen van één van de echtgenoten om over te gaan naar het gemeenschappelijk vermogen. Het BW maakt tussen het vermogen van beide echtgenoten en het gemeenschappelijk vermogen een duidelijk onderscheid. In geval van overdracht is niet langer voldaan aan de voorwaarde inzake het ononderbroken behoud zoals bedoeld in art. 269, § 2, eerste lid, 6°, WIB 92.

De voorziene wettelijke uitzonderingsbepalingen zijn niet van toepassing aangezien het niet gaat om een erfopvolging of een schenking. Die visie sluit aan bij de parlementaire stukken van de Programmawet van 28.06.2013¹, waarin uitdrukkelijk is vermeld dat alleen in de door de wet voorziene gevallen de aandelen kunnen worden overgedragen zonder verlies van het voordeel van de verlaagde voorheffing en van het verlaagde tarief van de personenbelasting².

Gelet op voorgaande heeft de aanvrager beslist om te verzaken aan de aanvraag.

7.1.7. KAAIMANTAKS

Casus 1:

Toepassing van artikel 18, eerste lid, 3° van het WIB 92.

De VZW Y is een in België gevestigde rechtspersoon die onderworpen is aan de rechtspersonenbelasting.

De stichting X is een liefdadigheidsinstelling met rechtspersoonlijkheid die in de Verenigde Staten gevestigd is en daar vrijgesteld is van inkomstenbelasting omwille van liefdadigheidsdoeleinden die zij nastreeft.

De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de uitkering uit het vermogen van de stichting X aan de VZW Y (giften) boven het door de oprichter van stichting X ingebrachte vermogen niet wordt aangemerkt als een dividend in de zin van artikel 18, eerste lid, 3° van het WIB 92.

De stichting X kwalificeert als een juridische constructie in de zin van artikel 2, § 1, 13°, b) van het WIB 92.

De VZW Y kwalificeert niet als een oprichter in de zin van artikel 2, §1, 14° van het WIB 92.

Artikel 18, eerste lid, 3° van het WIB 92 heeft betrekking op "uitkeringen andere dan deze bedoeld in 1°, 2°, 2° bis en 2° ter, toegekend of betaalbaar gesteld door een juridische constructie".

De DVB is van oordeel dat het niet noodzakelijk is dat de door de juridische constructie uitgekeerde bedragen kwalificeren als 'opbrengsten uit aangewend roerend vermogen'. De aanpassing van het stelsel van de kaaimantaks door de programmawet van 25.12.2017 (memorie van toelichting, DOC 54 2746/001, p. 30) heeft immers tot gevolg dat de doorkijkbelasting enkel van toepassing is ten aanzien van de oprichter, maar heeft ook de bedoeling om de uitkeringen uit juridische constructies te kwalificeren als roerende inkomsten in hoofde van de 'vroegere' derde begunstigden, met name "wie, op enig ogenblik en op om het even welke wijze, enig voordeel verkrijgt dat is toegekend door de juridische constructie" (oud artikel 2, §1, 14/1 van het WIB 92). Hierbij beoogt de wetgever "eveneens de kwalificatie van uitkeringen van juridische constructies aan gelijk welke belastingplichtige als roerende inkomsten mogelijk te maken".

De DVB is derhalve van oordeel dat de giften van de stichting X aan de VZW Y onder de toepassing vallen van artikel 18, eerste lid, 3° van het WIB 92.

De DVB is van oordeel dat het feit dat de stichting X en VZW Y als liefdadigheidsinstellingen worden aangemerkt, de toepassing van artikel 18, eerste lid, 3° van het WIB 92 niet verhindert. De wetgever sluit immers de mogelijkheid niet uit dat een juridische constructie andere belangen dient dan die van de oprichters aangezien de uitkeringen aan 'gelijk welke belastingplichtige' inderdaad onder de kaaimantaks vallen.

Gelet op het feit dat de stichting X geen goederen of diensten aanbiedt op een markt of aan de gemeenschap die aanleiding geven tot inkomsten, is de DVB bovendien van mening dat de inkomsten van de stichting X niet worden behaald door een daadwerkelijke economische activiteit die het beheer van het privévermogen van de oprichter niet tot doel heeft en dat de VZW Y zich in casu (er van uitgaande dat de voorwaarden inzake lokalen, uitrusting en personeel zijn vervuld) niet kan beroepen op de uitzondering bedoeld in artikel 5/1, § 3, b), van het WIB 92.

Bijgevolg oordeelt de DVB dat de uitkering uit het vermogen van de stichting X aan de VZW Y boven het door de oprichter ingebrachte vermogen wordt aangemerkt als een dividend in de zin van artikel 18, eerste lid, 3° van het WIB 92.

De hypothese van een zetelverplaatsing van stichting X naar België, waardoor de stichting X niet meer als een juridische constructie zou worden aangemerkt en in principe onderworpen zou zijn aan de Belgische rechtspersonenbelasting, werd voorgelegd aan de DVB.

Echter, gezien het voornemen van de stichting X om op korte termijn over te gaan tot de volledige verdeling van haar vermogen (vereffening) en er bijgevolg geen enkele intentie bestaat om de activiteiten van de stichting X in België te behouden, is de DVB van oordeel dat deze zetelverplaatsing fiscaal misbruik inhoudt in de zin van artikel 344, § 1 van het WIB 92. De DVB is namelijk van oordeel dat (i) als gevolg van de zetelverplaatsing van de stichting X het vermogen (de vroegere inkomsten boven het door de oprichter ingebrachte vermogen) buiten het toepassingsgebied van de kaaimantaks valt, (ii) de zetelverplaatsing het dus mogelijk maakt om de inkomstenbelasting te ontwijken en (iii) de zetelverplaatsing van een entiteit, onmiddellijk gevolgd door de vereffening ervan niet a priori wordt gerechtvaardigd door legitieme behoeften van financiële of economische aard.

7.1.8. VENNOOTSCHAPSBELASTING

Casus 1: vrijstelling voor sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut tussen arbeiders en bedienden bij verkoop van een bedrijfsafdeling:

Vennootschap X oefent een exploitatieactiviteit uit in Vlaanderen, Wallonië en Brussel. De vennootschap stelt heel wat personeelsleden tewerk waarvoor zij in het verleden een vrijstelling voor sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut tussen arbeiders en bedienden heeft toegepast overeenkomstig artikel 67^{quater} WIB 92. Dit artikel voorziet dat een gedeelte van de winst kan worden vrijgesteld ten belope van een bepaald bedrag van de bezoldigingen toegekend aan werknemers die meer dan 5 jaar dienstanciënniteit hebben na 01.01.2014. De vrijstelling voor sociaal passief is echter tijdelijk. Zodra een werknemer voor wie de vrijstelling voor sociaal passief is

toegepast, het bedrijf verlaat, moet overeenkomstig artikel 67^{quater}, achtste lid, WIB 92 het totale bedrag dat voor die werknemer tijdens de jaren vóór zijn vertrek werd vrijgesteld, worden opgenomen in de winsten of baten van het belastbaar tijdperk waarin zijn tewerkstelling eindigt.

Vennootschap X wenst haar activiteiten in Wallonië enerzijds en Brussel anderzijds te verkopen aan twee afzonderlijke sectorgenoten, waarbij tevens een deel van de werknemers zullen worden overgedragen met toepassing van CAO 32bis¹.

De aanvrager wenst de bevestiging dat deze verkoop niet tot gevolg zal hebben dat de voorheen verleende vrijstelling inzake het sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut tussen arbeiders en bedienden zal worden teruggenomen in hoofde van vennootschap X en dat de verkoop kan gebeuren met toepassing van het fiscale neutraliteitsbeginsel zoals voorzien in artikel 67^{quater}, negende lid, WIB 92. Dit negende lid luidt als volgt:

"Ten aanzien van de belastingplichtigen betrokken bij verrichtingen als bedoeld in de artikelen 46 en 211, blijven de bepalingen van dit artikel van toepassing alsof die verrichtingen niet hadden plaatsgevonden."

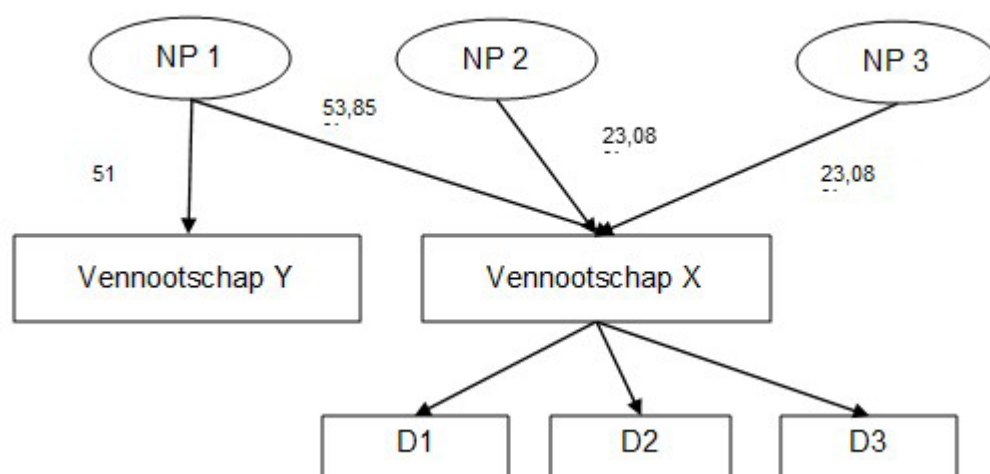
Gelet op deze uitdrukkelijke bepaling die enkel een uitzondering voor de terugname van de vrijstelling voorziet bij vertrek van werknemers naar aanleiding van belastingneutrale herstructureringsverrichtingen zoals bedoeld in de artikelen 46 en 211 WIB 922 en rekening houdend met het feit dat de voorgelegde casus evenmin valt onder het geval zoals vermeld in randnummer 63 van de circulaire 2019/C/138 van 20.12.2019 m.b.t. de vrijstelling voor sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut tussen arbeiders en bedienden (overname van personeel van een onderneming in faling), werd door de DVB besloten dat er geen juridische grondslag voorhanden is om de vrijstelling inzake sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut tussen arbeiders en bedienden te kunnen behouden bij vennootschap X met betrekking tot de werknemers die het bedrijf verlaten naar aanleiding van de verkoop van haar bedrijfsafdelingen in Wallonië en Brussel.

Casus 2:

Situatieschets

Vennootschap X is een holdingvennootschap die meerdere dochtervennootschappen (D1, D2, D3) heeft. De aandelen van vennootschap X worden aangehouden door 3 natuurlijke personen (NP1 bezit 53,85%, NP2 en NP3 bezitten elk 23,08%). NP1 is tevens voor 51% aandeelhouder van zijn managementvennootschap Y (de overige aandelen worden aangehouden door zijn echtgenote).

Organogram voor de verrichtingen



Voorgelegde verrichtingen

Vennootschap X wenst in het boekjaar N over te gaan tot de verkoop van al haar participaties in de vennootschappen D1, D2 en D3 aan een derde partij en wenst de bevestiging te verkrijgen dat zij kan opteren voor de aanleg van een liquidatiereserve overeenkomstig artikel 184^{quater} WIB 92 met de winst over het boekjaar N, die inzonderheid voortkomt uit de meerwaarde gerealiseerd naar aanleiding van de voormelde verkoop van de aandelenparticipaties.

Standpunt DVB

De DVB is van mening dat in het betreffende geval geen gunstig advies kan worden verstrekt inzake de aanleg van een liquidatiereserve overeenkomstig artikel 184^{quater} WIB 92 met de winst over het boekjaar N waarin de verkoop van de participaties in D1, D2 en D3 plaatsvindt.

Opdat een liquidatiereserve kan worden aangelegd conform artikel 184^{quater} WIB 92, moet immers voldaan zijn aan verschillende voorwaarden waaronder de voorwaarde dat de vennootschap in kwestie als een kleine vennootschap kan worden aangemerkt in het boekjaar waarvoor de reserve wordt aangelegd. Kleine vennootschappen zijn vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de criteria zoals vermeld in artikel 1:24, § 1 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna WVV) overschrijden.

Op enkelvoudige basis overschrijdt vennootschap X in het boekjaar N, na verkoop van al haar participaties, niet meer dan één criterium van artikel 1:24, WVV).

Artikel 1:24, § 6, WVV voorziet evenwel dat als de vennootschap verbonden is met andere vennootschappen, de beoordeling inzake het al dan niet overschrijden van de drempels voorzien in artikel 1:24, § 1, WVV, op geconsolideerde basis dient te gebeuren. Men moet aldus rekening houden met de vennootschappen waarmee de vennootschap verbonden is. Op basis van artikel 1:20, 1°, WVV moet worden verstaan onder "met een vennootschap verbonden vennootschappen":

- de vennootschappen waarover zij een controlebevoegdheid uitoefent;
- de vennootschappen die een controlebevoegdheid over haar uitoefenen;
- de vennootschappen waarmee zij een consortium vormt;
- de andere vennootschappen die, bij weten van haar bestuursorgaan, onder de controle staan van de vennootschappen bedoeld in a), b) en c).

Luidens artikel 1:24, § 7, eerste lid, WVV vindt de beoordeling op geconsolideerde basis uitsluitend plaats voor vennootschappen die op balansdatum van het boekjaar waarvoor de groottecriteria worden onderzocht, moedervennootschappen zijn. Luidens artikel 1:24, § 7, tweede lid, WVV worden vennootschappen die een consortium vormen, evenwel gelijkgesteld met een moedervennootschap. In haar advies 2017/10 van 19 april 2017 benadrukt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (hierna CBN) dat voor de beoordeling van de grootte van de vennootschap de verbondenheid principieel moet worden beoordeeld op de balansdatum van het betreffende boekjaar.

In het aan de DVB voorgelegde geval zal op de balansdatum van boekjaar N:

- vennootschap X, na de verkoop van haar participaties in boekjaar N, geen controlebevoegdheid meer uitoefenen over een andere vennootschap;
- er geen vennootschappen zijn die een controlebevoegdheid uitoefenen over vennootschap X aangezien de aandelen van deze vennootschap worden aangehouden door 3 aandeelhouders-natuurlijke personen (NP1, NP2 en NP3);
- vennootschap X evenwel een consortium vormen met vennootschap Y aangezien NP 1 naast zijn participatie van 53,85 % in vennootschap X ook nog 51% van de aandelen van zijn managementvennootschap Y aanhoudt.

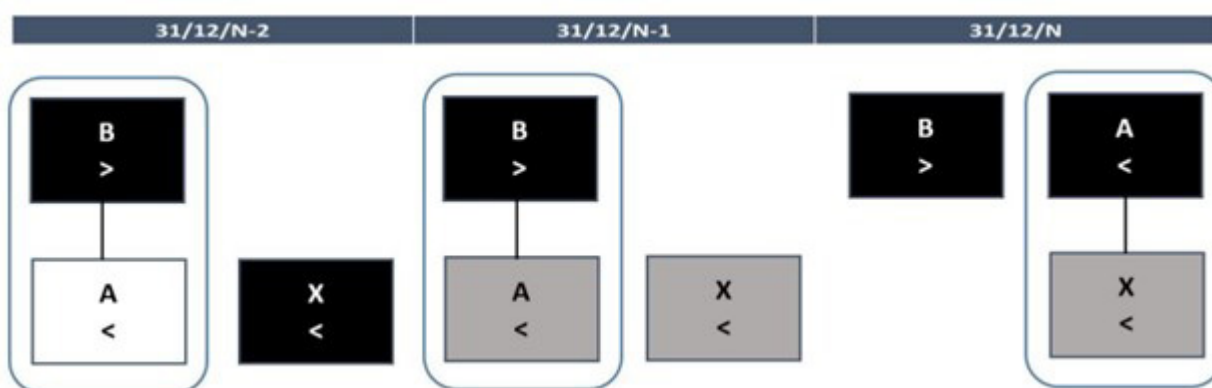
Op grond van artikel 1:19, §1, WVV is er sprake van een consortium wanneer “een vennootschap enerzijds, en één of meer andere vennootschappen naar Belgisch of naar buitenlands recht anderzijds, die geen dochtervennootschappen zijn van elkaar, noch dochtervennootschappen zijn van één en dezelfde vennootschap, onder centrale leiding staan”. Artikel 1:19, §3 WVV voorziet daarbij in een weerlegbaar vermoeden dat vennootschappen onder centrale leiding staan wanneer de meerderheid van de stemrechten verbonden aan hun aandelen of andere effecten worden gehouden door dezelfde personen, behoudens wanneer de aandelen worden gehouden door overheden.

Stap 1: Is de vennootschap in kwestie verbonden met een andere vennootschap of niet?

- Geval 1: geen verbondenheid – dan vindt de beoordeling plaats op enkelvoudige basis;
- Geval 2: wel verbondenheid – dan vindt de beoordeling plaats op geconsolideerde basis.

Stap 2: De groottecriteria worden getoetst op enkelvoudige (geval 1) of geconsolideerde (geval2) basis van de cijfers van het laatst afgesloten boekjaar (N-1) en het boekjaar dat daaraan voorafgaat (N-2). Artikel 1:24, § 2, WVV bepaalt immers dat wanneer meer dan één van de groottecriteria worden overschreden of niet meer worden overschreden, dit slechts gevolgen heeft wanneer dit zich gedurende twee achtereenvolgende boekjaren voordoet. De gevolgen gaan in dat geval in vanaf het boekjaar dat volgt op het boekjaar gedurende hetwelk meer dan één van de criteria voor de tweede keer werden overschreden of niet meer werden overschreden.

In het CBN-advies 2017/10 van 19 april 2017 wordt het stappenplan bij een wijziging in verbondenheid uitgewerkt in voorbeeld 3. Een dochtervennootschap A wordt een moedervennootschap in het jaar N. Op geconsolideerde basis overschrijden (A + X) op 31/12/N de groottecriteria van artikel 1:24, § 1, WVV. niet. Op 31/12/N-2 en 31/12/N-1 overschrijden (B + A) op geconsolideerde basis de groottecriteria van artikel 1:24, § 1, WVV wel.



De vennootschap A is een verbonden vennootschap doch is geen moedervennootschap in N-2 en N-1. Tijdens het boekjaar N wordt de vennootschap A een moedervennootschap. De groottecriteria voor de vennootschap A moeten aldus op geconsolideerde basis worden beoordeeld. Op 31/12/N-1 en 31/12/N-2 is de vennootschap A verbonden met de vennootschap B en op geconsolideerde basis overschrijden de vennootschappen A en B meer dan één van de criteria vermeld in artikel 1:24, § 1, WVV. Bijgevolg is de vennootschap A een grote vennootschap tijdens het boekjaar N. Wanneer alle gegevens hetzelfde blijven, wordt vennootschap A voor het eerst een kleine vennootschap in boekjaar N+2.

Indien dezelfde logica wordt toegepast op de casus die wordt voorgelegd aan de DVB, dan dient als volgt te worden geredeneerd:

Stap 1: alhoewel vennootschap X op de balansdatum van boekjaar N geen dochtervennootschappen meer heeft, wordt zij toch gelijkgesteld met een moedervennootschap aangezien zij een consortium vormt met vennootschap Y, zodat de beoordeling van de groottecriteria op geconsolideerde basis moet gebeuren. Op 31/12/N overschrijden beide vennootschappen samen niet meer dan één van de criteria vermeld in artikel 1:24, §1, WVV.

Stap 2: op geconsolideerde basis overschreed vennootschap X (samen met haar dochtervennootschappen D1, D2 en D3 en vennootschap Y) op 31/12/N-1 en 31/12/N-2 meer dan één criterium van artikel 1:24, § 1, WVW waardoor vennootschap X voor deze boekjaren als een grote vennootschap wordt beschouwd. Op 31/12/N overschrijden de vennootschappen X en Y op geconsolideerde basis niet meer dan één van de groottecriteria. Door het consistentiebeginsel zoals vervat in artikel 1:24, § 2, WVW is vennootschap X evenwel nog steeds een grote vennootschap in boekjaar N en zal het niet langer overschrijden van meer dan één van de groottecriteria ingevolge de verkoop van de participaties in de dochtervennootschappen D1, D2 en D3 in boekjaar N pas uitwerking hebben in het boekjaar N+2, waarin de vennootschap voor het eerst als een kleine vennootschap kan worden beschouwd, voor zover uiteraard de vennootschappen X en Y ook op 31/12/N+1 op geconsolideerde basis niet meer dan één criterium van artikel 1:24, § 1, WVW overschrijden.

Derhalve moet worden besloten dat vennootschap X geen liquidatiereserve overeenkomstig artikel 184^{quater} WIB 92 kan aanleggen met de winst over het boekjaar N waarin de verkoop van de participaties in D1, D2 en D3 heeft plaatsgevonden, aangezien zij voor het boekjaar N niet als een kleine vennootschap kan worden beschouwd.

7.1.9. HERSTRUCTURERINGEN

Casus 1:

Kwalificatie inbreng van een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid

De aanvrager NV A is de topholding van de Groep. De aandelen zijn voor 99,9% in handen van een natuurlijke persoon woonachtig in een Europese lidstaat.

De voornaamste activiteit van de holding betreft het beheer van de Groep. Zo houdt de aanvrager NV A deelnemingen in verschillende vennootschappen van de Groep, allen actief in de activiteit x. In het kader van het beheer van de operationele Groep bevinden zich externe bestuurders op het niveau van NV A. Daarnaast is NV A juridische eigenaar van een patentenportfolio gerelateerd aan de operationele activiteit x (niet geactiveerd). De R&D activiteit en de economische eigendom van de patenten situeert zich bij een Europese verbonden vennootschap die de ontwikkelingskosten draagt.

Binnen NV A is er geen personeel tewerk gesteld.

In het kader van de intrede van een externe investeerder in het kapitaal wenst de aanvrager A de activiteit x te isoleren. Hiertoe zullen alle activa (behoudens 2 vorderingen en cash) en passiva ingebracht worden in een nieuw op te richten 'x-holding'.

De aanvrager wenst de bevestiging te bekomen dat:

- de beoogde inbreng door NV A van haar activiteit x in een door de inbreng op te richten vennootschap, kan worden aangemerkt als een inbreng van een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid in de zin van artikel 2, § 1, 6°/2, b) en c) en artikel 46, § 1, lid 1, WIB 92;
- deze inbreng beantwoordt aan de voorwaarden zoals gesteld in artikel 46, § 1, lid 3 WIB 92 en niet als hoofddoel of één der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft in de zin van artikel 183bis WIB 92;
- de voorgenomen boekhoudkundige retroactiviteit van maximaal zeven maanden de correcte toepassing van de belastingwetgeving niet in de weg staat en tegenstelbaar is aan de fiscale administratie;
- de inbreng onder toepassing van de artikelen 11 en 18, § 3 Wetboek van Belasting over Toegevoegde Waarde ("WBTW") valt.

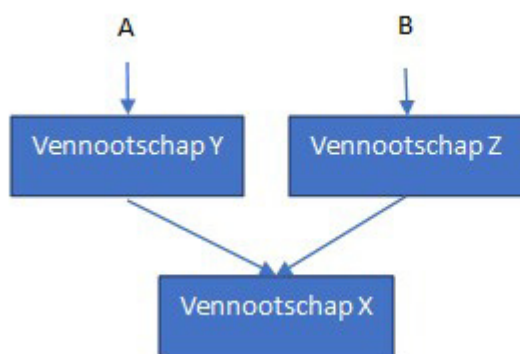
De DVB is echter van oordeel dat de inbreng van door NV A van haar activiteit x niet als een inbreng van een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid kan worden aangemerkt in de zin van artikel 46, § 1, lid 1, WIB 92 om volgende redenen:

- artikel 46, § 1, zesde lid, WIB 92 bepaalt dat financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille geen bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid zijn. Zij kunnen echter wel deel uitmaken van een bedrijfstak indien ze voldoen aan bepaalde voorwaarden. Bijvoorbeeld indien de participaties niet het hoofdbestanddeel zijn van de ingebrachte bedrijfstak en ook andere activa en passiva ingebracht worden;
- i.c. worden er enkel deelnemingen en vorderingen op verbonden ondernemingen, alsook cash en schulden op verbonden ondernemingen ingebracht. De omzet van NV A bestaat voornamelijk uit managementfees. Er zijn geen personeelskosten. Na de inbreng van de 'tak' blijven er enkel 2 vorderingen op lange termijn op Europese vennootschappen waarvan de aandelen in handen zijn van de natuurlijke persoon-aandeelhouder van NV A achter. Het betreft aldus vorderingen op niet verbonden ondernemingen die bovendien geen verband houden met de activiteit van NV A noch met de activiteit x;
- de DVB is van mening dat de activiteiten x uitgeoefend worden door de dochtervennootschappen. In die zin heeft NV A geen echte x activiteit maar eerder een (passieve) holdingactiviteit. Bovendien zijn er geen personeelsleden die de participaties actief beheren en aansturen.

Casus 2:

De natuurlijke personen A en B hebben in het recente verleden de aandelen van vennootschap X via koop-verkoopovereenkomst verkregen vanwege hun ouders. Korte tijd nadien werd de verkoopprijs door de ouders kwijtgescholden. De aandelen van vennootschap X werden onmiddellijk daaropvolgend ingebracht in de respectievelijke holdingvennootschappen Y (met als aandeelhouder A) en Z (met als aandeelhouder B).

De structuur ziet er dan als volgt uit:



In het kader van de inbreng dienen de voormelde transacties (aankoop van de aandelen gevolgd door een kwijtschelding van de schuld ontstaan naar aanleiding van voormelde aankoop) als een gewone schenking van aandelen te worden beschouwd, waardoor de aanschaffingswaarde van de aandelen van vennootschap X ten name van de natuurlijke personen A en B gelijk is aan nul. Overeenkomstig artikel 184, vierde lid, WIB 92 kan bijgevolg enkel het fiscaal gestort kapitaal van vennootschap X dat door de ingebrachte aandelen wordt vertegenwoordigd, als fiscaal gestort kapitaal bij de twee inbrenggenietende holdingvennootschappen Y en Z worden aangemerkt. Het overige deel van de inbreng vormt een belaste reserve in kapitaal.

7.1.10. KOSTEN EIGEN AAN DE WERKGER

Casus 1:

Het personeel van aanvrager werkt voornamelijk in open ruimtes waardoor veel werknemers gebruik maken van hoofdtelefoons om de concentratie te verhogen. Hierbij wordt vaak naar Spotify geluisterd.

Aanvrager wenst daarom een deel van het door de werknemer via zijn privé account afgesloten Spotify-abonnement terug te betalen en dit op basis van een realistische verdeelsleutel om het professioneel en het privégebruik van het abonnement te bepalen.

Aanvrager wenst van de DVB te vernemen of deze terugbetaling kan worden gekwalificeerd als een kost eigen aan de werkgever overeenkomstig artikel 31, tweede lid, 1° in fine WIB 92.

De DVB is van oordeel dat er bij het gebruik van een Spotify-abonnement geen sprake kan zijn van enig beroepsmatig gebruik. Luisteren naar Spotify is immers niet noodzakelijk voor de medewerkers van aanvrager om hun functie goed te kunnen uitoefenen.

Gezien de werkgever in casu tussenkomt in kosten die veeleer tot de privésfeer behoren en dus persoonlijk zijn van aard, is de DVB van mening dat een voordeel van alle aard dient te worden aangerekend voor het gedeelte van het Spotify-abonnement dat aanvrager aan haar werknemers wenst terug te betalen.

7.1.11. PERSOONSBELASTING

Casus 1 : Meerwaarde op binnenschepen

Aanvragers, die hun activiteiten als binnenschippers uitoefenen middels een eenmanszaak, sloten 16 jaar geleden een koopovereenkomst met betrekking tot de aankoop van een nog te bouwen binnenschip. De aankoop prijs en levering zou gefaseerd gebeuren.

Bij de levering van het casco schip blijkt dit niet te voldoen aan de technische vereisten. De zaak wordt voorgelegd aan de Rechtbank van Koophandel en later ook aan het Hof van Beroep. Uit het eindvonnis van het Hof van Beroep blijkt dat de koop ontbonden is en de leverancier van het schip een schadevergoeding voor winstderving en nalatigheidsintresten verschuldigd is.

De aanvragers wensen bevestiging te krijgen dat de ontvangen schadevergoeding kan aanschouwd worden als een gedwongen meerwaarde in de zin van artikel 44ter WIB 92.

In artikel 44ter WIB 92 wordt bepaald dat "de meerwaarden moeten zijn verwezenlijkt naar aanleiding van een schadegeval, een opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis". Volgens de aanvragers is er in casu sprake van "een gelijkaardige gebeurtenis". Hun standpunt wordt onderbouwd door rechtspraak waarin wordt geoordeeld dat de term "meerwaarde" niet restrictief mag worden geïnterpreteerd (uitzettingsvergoeding/ vergoeding n.a.v. stopzetting concessie).

Uit het vonnis van het Hof van Beroep blijkt evenwel dat de verschuldigde vergoeding volledig berekend werd op basis van de gederfde winst.

Het team is van oordeel dat de schadevergoeding betrekking heeft op de gederfde winst. Deze dient op basis van artikel 25 WIB 92 belast te worden als winst. Er kan aldus geen toepassing worden gemaakt van artikel 44ter WIB 92.

Casus 2:

Een bedrijfsleider verleent aan zijn vennootschap een opstalrecht op een stuk grond dat hem privé toebehoort. Het opstalrecht wordt voor een duurtijd van 30 jaar toegestaan. De vennootschap richt op de grond een woning op die door de bedrijfsleider als gezinswoning wordt aangewend.

Bij de vestiging van het opstalrecht heeft de bedrijfsleider een zeer geringe vergoeding ontvangen. Tijdens de looptijd van het opstalrecht heeft hij daarnaast geen periodieke vergoeding ontvangen. Tot en met 2018 heeft de bedrijfsleider een marktconforme huurprijs voor de woning betaald. Vanaf 2019 werd geen huurprijs meer betaald, maar werd er in hoofde van de bedrijfsleider een voordeel van alle aard aangegeven.

In de onderhandse opstalovereenkomst werd bedongen dat bij de beëindiging van het opstalrecht kosteloze natrekking zou plaatsvinden.

Standpunt DVB

Het is duidelijk dat de kosteloze overdracht van het opgerichte gebouw zijn reden vindt in bepaalde omstandigheden, meer bepaald de hoedanigheid van bedrijfsleider van de vennootschap. Er kan niet worden aangevoerd dat de aanvrager door de betaling van een marktconforme huurprijs het gebouw reeds aan de opstalhouder zou vergoed hebben. Deze uitgaven van huur zijn slechts de tegenprestatie voor de terbeschikkingstelling van de gezinswoning en de kosten van gebruik ervan in het kader van huur. Deze uitgaven vormen geen betaling van de kosten voor het oprichten van het gebouw.

De DVB is aldus van mening dat de natrekking niet kosteloos zal kunnen geschieden.

Casus 3 : Kwalificatie meerwaarde bij inbreng patent in een vennootschap

De aanvrager, die al vele jaren gepensioneerd is, was professor farmacie aan een buitenlandse universiteit. Hij heeft vele onderzoekspublicaties op zijn naam staan, verschillende boeken geschreven en is houder van een groot aantal EU- en US-patenten aangaande nieuwe medicatie-ontwikkelingen.

Meer dan 10 jaar geleden richtte hij de vennootschap X op waarvan hij 100% van de aandelen houdt. Het doel van de vennootschap was hoofdzakelijk het verkrijgen, ontwikkelen, beheren en onderhouden van geneesmiddelenpatenten.

Het vermogen van X bestaat voornamelijk uit immateriële vaste activa en liquide middelen. De voorbij jaren keerde X dividenden uit aan de aanvrager.

De aanvrager is houder van een patent P op basis waarvan een bepaald geneesmiddel werd ontwikkeld. De aanvrager heeft hiertoe, meer dan 10 jaar geleden, een exclusieve licentie toegekend aan een buitenlandse vennootschap Y. Sinds meerdere jaren ontvangt de aanvrager royalties van Y. Deze royalties worden bepaald op basis van de gerealiseerde omzet van Y. De aanvrager gaf deze royalties aan als roerend inkomen.

Recent sloot de aanvrager, samen met Y (als exclusieve licentiehouder), een exclusieve licentieovereenkomst en distributieovereenkomst met de vennootschap Z. Z is geïnteresseerd in de verdere ontwikkeling, maar ook in de distributie op het moment dat de autoriteiten de terugbetaling van het medicijn zouden goedkeuren.

Voorgenomen verrichting

Op vraag van de betrokken partijen, en gezien de leeftijd van de aanvrager, is het de wens van de contracterende partijen om niet het risico te lopen om te maken te krijgen met alle afzonderlijke erfgenamen van de aanvrager.

Om deze reden wenst de aanvrager over te gaan tot de inbreng van zijn patentrechten in X. Na de inbreng is het de bedoeling om de gewenste successieplanning op te maken. De aanvrager benadrukt dat de inbreng gebeurt op vraag van derde partijen.

De aanvrager wenst te vernemen dat de meerwaarde die zal gerealiseerd worden n.a.v. de inbreng niet zal gekwalificeerd worden als een beroepsinkomen ten name van de aanvrager.

Standpunt DVB

De DVB is van oordeel dat de meerwaarde die zal gerealiseerd worden n.a.v. de inbreng van de patentrechten in X te beschouwen is als een beroepsinkomen, gelet op de nauwe band van de aanvrager met zijn vorige beroepswerkzaamheid als professor en zijn huidige werkzaamheid via zijn vennootschap X.

Casus 4:

Het doel van het verzoek is om te bevestigen dat de huidige en toekomstige inkomsten die verband houden met investeringen in de CFD-('Contract For Difference') of Forex-markten niet tot een beroepsactiviteit behoren zoals bedoeld in artikel 23, § 1, van het WIB 92 en moeten worden beschouwd als vallend binnen het normaal beheer van een privévermogen.

De aanvrager werkt voltijds in de socio-professionele integratiesector. In 2023 heeft de aanvrager een geautomatiseerde handelsrobot kunnen aanschaffen die speciaal is ontworpen om transacties uit te voeren in de CFD-markt voor goud. De bediening wordt geconfigureerd via een software (op een online server), waardoor de robot volledig autonoom beslissingen kan nemen. Eenmaal geconfigureerd kan hij een groot aantal transacties uitvoeren in de loop van een dag, zowel aankopen als verkopen, zonder directe tussenkomst van de aanvrager.

De aanvrager heeft een oorspronkelijke investering van XXXX euro verricht (uit eigen vermogen) via een online makelaar. Het totale vermogen wordt geschat op meer dan XXXX euro, bestaande uit een verscheidenheid aan activa, variërend van spaartegoeden tot een voertuig en aandelen.

De aanvrager is van mening dat dit geen regelmatige en continue activiteit is die het normale beheer van een privévermogen overstijgt en een beroepskarakter heeft.

De DVB deelt dit standpunt echter niet om de volgende redenen:

- Niettegenstaande het feit dat de aanvrager slechts een deel van zijn vermogen zou aanwenden om de investering te doen, dat hij geen lening zou aangaan en dat deze investering geen verband zou houden met zijn voornaamste beroepsactiviteit, kan in dit geval niet worden geconcludeerd dat er geen speculatief oogmerk is, met name vanwege het gebruik van een geautomatiseerd programma voor de aan- en verkooptransacties het vrij groot aantal transacties die worden uitgevoerd binnen een kort tijdsbestek;
- De DVB is bijgevolg van mening dat het hier geenszins gaat om het normale beheer van een privévermogen en dat de voorgelegde elementen eerder een zekere mate van speculatie aantonen en dat de gegenereerde inkomsten bijgevolg (minstens) belastbaar zijn als diverse inkomsten;
- Bovendien kan de DVB de mogelijke kwalificatie als beroepsinkomsten niet uitsluiten. Of bepaalde transacties een beroepsactiviteit dan wel diverse inkomsten vormen, moet geval per geval worden beoordeeld op basis van concrete, feitelijke omstandigheden. Het feit dat de hoofdactiviteit van de aanvrager in een andere sector ligt die totaal verschilt van de voorgelegde trading transacties, sluit de facto dan ook niet uit dat deze activiteit als zodanig als bijberoep kan worden gekwalificeerd, aangezien de transacties voldoende met elkaar verbonden kunnen zijn om een echte beroepsactiviteit te vormen. Bij gebrek aan reactie van de aanvrager, kon de DVB deze mogelijkheid niet uitsluiten.

Op basis van het voorgaande is de DVB van mening dat de stelling van de aanvrager in dit geval niet kan worden gevolgd, aangezien de inkomsten uit de gedane investeringen niet onder het normale beheer van een privévermogen vallen.

Casus 5:

De aanvrager is zelfstandig tuinarchitect (niet via een vennootschap) en gaat dit jaar met pensioen. Daarna zal zijn beroepsactiviteit op een laag pitje komen te staan. De aanvrager is eigenaar van enkele plantensoorten en ontvangt daarvoor royalty's uit verschillende firma's. Deze firma's zorgen voor de bescherming/registratie van de plantensoorten, innen de royalty's en storten ze door naar zijn rekening via facturen. Tot op heden kwamen de royalty's bij zijn beroepsinkomsten.

Na wat onderzoekwerk was de aanvrager er echter van overtuigd dat de royalty's kunnen worden belast volgens het fiscaal regime inzake auteursrechten aan een tarief van 15%. De aanvrager wenst de bevestiging van de DVB van deze zienswijze.

Artikel 17, §1, 5°, WIB stelt dat inkomsten uit originele werken van letterkunde of kunst zoals bedoeld in boek XI, titel 5 van het Wetboek van economisch recht onder het fiscaal regime van auteursrechten kunnen vallen. Aangezien plantenrassen in België worden beschermd door het "kwekersrecht", hetgeen wordt geregeld door Boek XI, titel 3 van het Wetboek van economisch recht, kunnen de royalty's die de aanvrager ontvangt niet vallen onder het fiscaal regime inzake auteursrechten.

Gelet op de link met de vorige beroepswerkzaamheid is de DVB van oordeel dat de royalty's evenmin in aanmerking komen als inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen op basis van artikel 17, §1, 3, WIB 92.

Casus 6:

De aanvragers, de heer A en mevrouw B, zijn bedrijfsleiders van de NV X (aannemersvennootschap die zowel nieuwbouw als renovaties doet) en van de BV Y (verhuur eigen vastgoed).

De aanvragers hebben door de jaren heen volgend onroerend vermogen opgebouwd:

- 3 appartementen: op een perceel grond stonden oorspronkelijk een woonhuis en een magazijn dat meer dan 10 jaar geleden gesplitst werd aangekocht door de aanvragers en de BV Y. De aanvragers kochten 2 % van de volle eigendom van de woning en de naakte eigendom van het magazijn. De BV Y kocht 98 % van de volle eigendom van de woning en het vruchtgebruik van het magazijn. De woning werd een korte periode verhuurd.

Een paar jaar later werd de woning afgebroken en kochten de aanvragers 553/1000 van de volle eigendom, 242/1000 van de naakte eigendom en 242/1000 van het vruchtgebruik van dit perceel aan van de BV Y.

In dezelfde akte werd besloten tot het opstellen van een basisakte van een nog op te richten appartementsgebouw. Dit appartementsgebouw zou uiteindelijk 5 wooneenheden/appartementen bevatten, waarvan:

- de volle eigendom van 3 appartementen werd toegewezen aan de huwgemeenschap van de aanvragers;
- het vruchtgebruik van 1 appartement werd toegewezen aan de ouders van de heer A;
- de naakte eigendom van 1 appartement werd toegewezen aan de heer A;
- de volle eigendom van 1 appartement werd toegewezen aan de BV Y.
- Gezinswoning: enkele jaren geleden aangekocht.
- Perceel grond in de nabijheid van de gezinswoning: enkele jaren geleden aangekocht, de intentie bestaat om die grond op korte termijn te schenken aan de kinderen, zodat zij daar op eigen kost een woning kunnen bouwen
- 1 % van een terrein: 99 % in handen van de BV Y die het perceel grond kreeg in ruil voor de oplevering van twee nog op te richten appartementen op een ander perceel.

Tussen de aanvragers en de belastingadministratie is er in het verleden al een geschil ontstaan over de fiscale behandeling van meerwaarden die zij realiseerden bij de verkoop van onroerende goederen. De administratie was van oordeel dat de meerwaarden belastbaar waren als winst in de zin van artikel 24, eerste lid, 1°, WIB 92.

De aanvragers willen binnen het jaar overgaan tot de verkoop van de 3 hiervoor vermelde appartementen en het appartement waarvan de man de naakte eigendom in eigen naam bezit. De aanvragers hebben immers de intentie om, samen met de BV Y en de ouders van de man, te investeren in een nieuw project. De BV Y is voor 99% volle eigenaar van het terrein aldaar en de aanvragers hebben de intentie om op het terrein een appartementsgebouw met 5 tot 7 appartementen op te richten die zouden worden toegewezen aan de ouders van de heer X, de BV Y en de aanvragers.

De aanvragers wensen de bevestiging te bekomen dat de meerwaarden die zij zullen realiseren op deze verkoop geen aanleiding geeft tot de belastbaarheid als beroepsinkomen overeenkomstig artikel 23, WIB 92 en kadert binnen het normaal beheer van een privévermogen overeenkomstig artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92 zodat de meerwaarde evenmin belastbaar is als diverse inkomsten.

De DVB is echter van oordeel dat de meerwaarden overeenkomstig artikel 23, WIB 92 als een beroepsinkomen dienen te worden beschouwd om volgende redenen:

- de professionele affiniteit van de aanvragers met de vastgoedsector (de aanvragers zijn bedrijfsleiders van een aannemersvennootschap en een vastgoedvennootschap);
- de onderlinge verbondenheid tussen de aanvragers en hun vennootschap, de BV Y, bij de aankoop en verkoop van de betrokken appartementen (het perceel grond met woonhuis en magazijn, waarop later de appartementen werden opgetrokken, zijn gesplitst aangekocht door de aanvragers en de BV Y en de eigendom van de appartementen werd toegewezen aan de aanvragers, de ouders van de heer X (vruchtgebruik) en de BV Y).

7.1.12. TAKS SHELTER

Casus. 1: Investeren in een openbaar startersfonds levensverzekeringscontract

De voorgenomen verrichting betreft een natuurlijke persoon-rijksinwoner die een levensverzekeringscontract tak 23 heeft om zijn roerend vermogen te beheren. De aanvrager zou een deel van dit vermogen willen investeren in een van de openbare startersfondsen. Met het oog hierop wordt de DVB verzocht te willen bevestigen dat een investering in een openbaar startersfonds via een levensverzekeringscontract van tak 23 (of 21) in aanmerking komt voor de belastingvermindering bedoeld in artikel 145²⁶ van het WIB 92.

De belastingvermindering voor de verwerving van aandelen van startende ondernemingen of groeibedrijven wordt geregeld in de artikelen 145²⁶ en 145²⁷ van het WIB 92.

In de circulaire 2020/C/75 over de belastingvermindering Tax Shelter voor startende ondernemingen (vennootschappen) wordt in punt 4.1. omschreven op welke manieren in een dergelijke vennootschap kan worden geïnvesteerd:

- rechtstreeks, door het verwerven van nieuwe aandelen van die vennootschappen, al dan niet via een crowdfundingplatform;
- of onrechtstreeks, door het verwerven van:
 - nieuwe beleggingsinstrumenten die zijn uitgegeven door een financieringsvehikel;
 - nieuwe rechten van deelneming op naam in een openbaar startersfonds;
 - nieuwe rechten van deelneming op naam in een private startersprivak die op hun beurt investeren in aandelen van startende vennootschappen.

Er wordt ook opgemerkt dat de beoogde openbare startersfondsen moeten erkend zijn door de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (FSMA) en moeten zijn opgenomen op een lijst beheerd door de FSMA.

Om in aanmerking te komen voor de bedoelde belastingvermindering, moet de belastingplichtige nieuwe rechten van deelneming verwerven met inbrengen in geld, die een fractie vertegenwoordigen van het kapitaal in het openbaar startersfonds. De belastingplichtige moet op die rechten van deelneming hebben ingeschreven naar aanleiding van de uitgifte ervan. De rechten van deelneming in het openbaar startersfonds moeten op naam zijn uitgegeven. In geval van een levensverzekeringscontract tak 23 (of 21), en zoals uiteengezet in een antwoord op de parlementaire vraag nr. 1394 van de heer Wouter Vermeersch van 14.03.2023, betaalt de belastingplichtige premies aan zijn verzekeraar die de premies, na eventuele aftrek van kosten en belastingen, in een fonds belegt. Aangezien het in dat geval niet de belastingplichtige is die inschrijft op de rechten van deelneming van het fonds, is niet voldaan aan de vereiste voorwaarden om in aanmerking te komen voor de bedoelde belastingvermindering.

Rekening houdend met wat voorafgaat, is de DVB van oordeel dat de stelling van de aanvrager niet kan worden gevolgd en er in casu dan ook geen gunstige beslissing kan worden gegeven.

Casus 2 : Belastingvermindering – minderjarige kinderen

De aanvragers zijn een koppel die wensen te investeren in een kleine coöperatieve vennootschap die net is opgericht en voldoet aan de voorwaarden voor de belastingvermindering Tax Shelter voor startende ondernemingen (vennootschappen) (artikel 14526 van het WIB 92) van 45 % (microvennootschap).

Het intern reglement van deze coöperatieve beperkt het maximale bedrag van inschrijving per persoon tot 6.000,00 euro. Naast een investering van 6.000,00 euro elk in hun eigen naam, willen de aanvragers ook 6.000,00 euro investeren namens hun vier minderjarige kinderen, die bij hen wonen.

Wetende dat de minderjarige kinderen in casu geen eigen inkomsten hebben en geen belastingaangiften indienen, zijn de aanvragers van mening dat zij in hun belastingaangifte niet alleen het bedrag kunnen opnemen waarvoor op hun naam is ingeschreven, maar ook het bedrag waarvoor is ingeschreven op naam van hun vier kinderen, zelfs wanneer de vennootschap het certificaat opstelt op naam van de kinderen.

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

- Het klopt dat inkomsten van kinderen bij de inkomsten van hun ouders worden gevoegd zolang de ouders daarvan het wettelijk genot hebben. Dit wordt uitdrukkelijk gesteld in de bepalingen van artikel 126, § 4 van het WIB 92. Er bestaat daarentegen geen enkele bepaling die stelt dat de ouders aanspraak zouden kunnen maken op de belastingverminderingen voor hun minderjarige kinderen;
- Bovendien is de DVB van oordeel dat belastingverminderingen eigen zijn aan de belastingplichtige en dat ze persoonlijk en individueel zijn. Belastingverminderingen die niet rechtstreeks betrekking hebben op de belastingplichtige kunnen daarom niet in aanmerking worden genomen, tenzij er een uitdrukkelijke wettelijke bepaling bestaat die het tegendeel bepaalt;
- De parlementaire werkzaamheden van de programmawet van 10 augustus 2015 (Parlementaire werkzaamheden Kamer 2020-21, 1124/001 p. 56) stellen het volgende:
‘Eén van die maatregelen is het verlenen van een belastingvermindering aan wie nieuwe aandelen verwerft door een inbreng in geld in een startende kmo, al dan niet via een door de FSMA of een gelijkaardige autoriteit in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte erkend crowdfundingplatform, of eventueel via een erkend startersfonds’;
- Aangezien het minderjarige kinderen betreft die waarschijnlijk nooit eigen beroepsinkomsten hebben ontvangen, is het bovendien redelijk om aan te nemen dat de bedragen die nodig zijn om de aandelen te verwerven in werkelijkheid enkel kunnen komen van hun ouders (of familie in het algemeen). De plafonds omzeilen of de belastingvermindering verhogen onder het voorwendsel dat het zou gaan om bedragen die worden gestort door de kinderen, is kennelijk onrechtmatig;
- Tot slot stelt punt 5 van circulaire nr. Ci.RH.331/611.310 (AAFisc Nr. 46/2011) van 11.10.2011 over de belastingvermindering voor de sommen die zijn gestort voor de verwerving van aandelen in ontwikkelingsfondsen het volgende: ‘Het is uitsluitend de inschrijvereigenaar van het aandeel die aanspraak kan maken op de vermindering. Noch de ouders, noch de voogd van een minderjarig kind hebben aanspraak op een vermindering voor aandelen die op naam van dat kind zijn uitgegeven’. De DVB is van mening dat hetzelfde principe van toepassing is op de belastingvermindering voor de verwerving van aandelen in startende vennootschappen.

Rekening houdend met wat voorafgaat, is de DVB van oordeel dat de stelling van de aanvrager niet kan worden gevolgd en er in casu dan ook geen gunstige beslissing kan worden gegeven en dat de belastingvermindering voor de minderjarige kinderen bijgevolg niet rechtsgeldig kan worden overgedragen naar de belastingaangifte van de ouders.

Casus 3:

X NV is een special purpose vehicle (SPV) georganiseerd in overeenstemming met de Crowdfundingwet en Verordening (EU) 2020/1503. Het is een gecompartmenteerde naamloze vennootschap.

X NV is het SPV dat gebruikt wordt door Y NV, een crowdfundingdienstverlener met FSMA-vergunning in België.

Bij de door Y NV georganiseerde crowdfundingcampagnes wordt het opgehaalde geld onmiddellijk toegewezen aan een compartiment binnen X NV. Het is dan het betrokken compartiment binnen X NV dat inschrijft op de fondsenwerving van de vennootschap waarvoor de crowdfundingcampagne wordt georganiseerd. Het doel hiervan is te vermijden dat de vennootschappen die een beroep doen op crowdfunding na de fondsenwerving een versnipperde aandeelhoudersstructuur moeten beheren met heel veel kleine aandeelhouders.

De enige activiteit van X NV is het houden van investeringen of participaties. Als bewijs van de ontvangen fondsen geeft X NV beleggingsinstrumenten uit die de onderliggende investering of participaties vertegenwoordigen (Participatieve Notes).

De eigenaar van de Participatieve Note heeft recht op hetzelfde rendement op de investering alsof hij rechtstreeks aandelen aanhield. Eventueel zal er wel een vergoeding voor de intermediaire rol worden afgehouden.

De bestuurder van de SPV X NV is Y NV. Y NV houdt alle aandelen van X NV.

Context van de voorgenomen verrichting

De aanvrager heeft regelmatig contact met ondernemingen die reeds één of meerdere financieringsrondes achter de rug hebben en die ondertussen een groot aantal aandeelhouders hebben verzameld die ze moeten beheren.

Volgend op een vraag vanuit de markt, biedt X NV aan dergelijke ondernemingen een dienst aan waarbij beleggers gegroepeerd worden in een compartiment van X NV, zonder dat een crowdfundingcampagne op het Y-platform wordt georganiseerd. Het gaat in deze gevallen dus om ondernemingen die reeds een lange lijst aan aandeelhouders hebben en die hun aandeelhoudersstructuur willen versimpelen om tijd en middelen vrij te maken die momenteel gespendeerd worden aan het beheer van beleggers.

In dergelijke gevallen ruilen de betrokken beleggers hun aandelen tegen Participatieve Notes. Zodoende wordt een toegewezen compartiment binnen X NV de juridische eigenaar van de aandelen van de betrokken beleggers en worden die beleggers eigenaar van de Participatieve Notes.

Volgens de aanvrager verandert er economisch en fiscaal niets voor deze beleggers n.a.v. een dergelijke operatie.

Voorgenomen verrichting

X NV werd recentelijk meerdere keren geconfronteerd met een situatie zoals hierboven besproken, waarbij er een speciaal kenmerk aanwezig is. De beleggers die gegroepeerd zouden worden, hebben minder dan 48 maanden geleden geïnvesteerd in een vennootschap onder het tax shelter-regime voor startende ondernemingen of groeibedrijven.

Dit houdt in dat de beleggers de aandelen niet mogen overdragen om niet geconfronteerd te worden met een pro rata temporis-terugname van de belastingvermindering en dat er jaarlijks een tax shelter-atteest aan de FOD bezorgd moet worden bezorgd, waarin o.a. bevestigd wordt dat de belegger de investering nog steeds in zijn bezit heeft.

Na analyse van de wetteksten en circulaires is X NV de mening toegedaan dat het ruilen van de aandelen voor Participatieve Notes geen overdracht uitmaakt en dat de identiteit van de uitgever van het jaarlijks attest irrelevant (X NV i.p.v. de startende onderneming of het groeibedrijf) is voor zover aan de overige voorwaarden voldaan blijft.

De aanvrager wenst te vernemen dat:

- de antimisbruikbepaling van artikel 344, §1, WIB 92 niet van toepassing is;
- de juridische overdracht van de aandelen aan een SPV geen overdracht inhoudt in de zin van artikel 145/26, §5, tweede lid, WIB 92 of artikel 145/27, §4, tweede lid, WIB 92;
- de belastingvermindering voor de belastingplichtige behouden blijft, voor zover hij voldoet aan de overige voorwaarden van artikel 145/26, WIB 92 of artikel 145/27, WIB 92;
- het SPV de verplichting om jaarlijks attesten op te maken en te bezorgen aan de FOD Financiën kan overnemen van de startende of groeiende vennootschap.

Visie DVB

Artikel 145/26, §1, b), WIB 92 stelt dat een belastingvermindering verleend wordt voor de betalingen voor:

"b) nieuwe beleggingsinstrumenten uitgegeven door een special purpose vehicle als bedoeld in artikel 2, lid 1, q), van Verordening (EU) nr. 2020/1503 van het Europees Parlement en de Raad van 7 oktober 2020 betreffende Europese crowdfundingdienstverleners voor bedrijven en tot wijziging van Verordening (EU) 2017/1129 en Richtlijn (EU) 2019/1937, en waarop de belastingplichtige via een crowdfundingplatform heeft ingeschreven, op voorwaarde dat het special purpose vehicle de betalingen van de belastingplichtigen, desgevallend na aftrek van een vergoeding voor zijn intermediaire rol, rechtstreeks investeert in nieuwe aandelen op naam die een fractie vertegenwoordigen van het kapitaal van een in § 3, eerste lid, bedoelde vennootschap, naar aanleiding van de oprichting van die vennootschap of een kapitaalverhoging binnen de vier jaar na de oprichting ervan en die het volledig heeft volstort. Emittenten van certificaten van aandelen worden gelijkgesteld met special purpose vehicles;"

In artikel 145/27, §1, b), WIB 92 is een gelijkaardige bepaling ingevoerd.

Uit deze bepalingen blijkt volgens de DVB dat de vermindering wordt toegekend voor beleggingsinstrumenten waarop via een crowdfundingplatform werd ingeschreven. De aandelen in de startende of groeiende vennootschap zijn in dergelijk geval nooit rechtstreeks in handen geweest van de beleggers, maar werden onmiddellijk uitgegeven door het SPV.

In voorliggend geval werden de middelen niet opgehaald via crowdfunding maar door de startende of groeiende vennootschap zelf en nadien zouden ze om administratieve redenen worden overgedragen aan het SPV.

Bijgevolg is niet voldaan aan artikel 145/26, §1, WIB 92 (startende ondernemingen) of artikel 145/27, §1, WIB 92 (groeibedrijven), nl. dat het moet gaan om nieuwe aandelen op naam waarop de belastingplichtige rechtstreeks, hetzij via een crowdfundingplatform, heeft ingeschreven.

Hieruit volgt dat ook niet langer voldaan kan worden aan de houdperiode van 48 maanden zoals gesteld in artikel 145/26, §5, WIB 92 (startende ondernemingen) of artikel 145/27, §4, WIB 92 (groeibedrijven), aangezien de aandelen waarvoor oorspronkelijk de belastingvermindering werd toegekend niet meer in het bezit zijn van de personen die recht hadden op de belastingvermindering. De aandelen waarvoor de belastingvermindering werd toegekend zullen namelijk voortaan in het bezit zijn van X NV en de oorspronkelijke genietters van de belastingvermindering worden eigenaar van Participative Notes in X NV.

7.1.13. AFTREK VOOR OCTROOI INKOMSTEN-INNOVATIE INKOMSTEN

Casus 1:

Begin 2023 bekomt X een Voorafgaande Beslissing in kader van de aftrek innovatie-inkomsten voor haar Belgische octrooiaanvragen die door X eind december 2021 werden ingediend bij de FOD Economie, Dienst voor de Intellectuele Eigendom.

Als kwalificerende bruto innovatie-inkomsten werd aldus beschouwd een gedeelte van de inkomsten uit de producten waarin het desbetreffende octrooi wordt toegepast, de zogenaamde inbegrepen royalty.

Deze inbegrepen licentievergoedingen werden, op basis van de principes van de OESO Richtlijnen voor verrekenprijzen, in dit dossier bepaald door de restwinstmethode.

Op basis van de uitgewerkte restwinstmethode resulteerde de bruto innovatie-inkomsten voor boekjaar 2021 in een inbegrepen royaltyperscentage van 8,10% voor Octrooi A en 8,99% voor Octrooi B door toepassing van de restwinstmethode.

Begin juli 2023 wenst X echter een avenant voor desbetreffende Voorafgaande Beslissing op basis van gewijzigde omstandigheden.

Er is met name een Europese octrooiaanvraag voor de desbetreffende IP, waardoor men de desbetreffende beslissing ook van toepassing wenst te verklaren voor de Europese octrooiaanvraag.

Bij deze aanvraag tot avenant wenste men tevens een wijziging aan te brengen aan de restwinstmethode, daar voor boekjaar 2022 de netto innovatie-inkomsten voor de desbetreffende octrooien uitkwam op een significant lager resultaat, waardoor men meende dat de waarde van de octrooien miskend werd.

Hierbij werd vastgesteld dat dit significant lager resultaat het gevolg was van bijkomende uitgaven van X.

Voorgelegde verrichting(en)

De aanvrager wenst een avenant aan de voorafgaande beslissing te verkrijgen, waarin wordt bevestigd dat de inhoud van deze voorafgaande beslissing volledig en ongewijzigd geldig is ten aanzien van de Europese octrooiaanvraag en waarin tevens een aanpassing aan de restwinstmethode wordt bevestigd.

Standpunt DVB

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 een avenant wordt ingediend. Als de aangifte is ingediend, kan de DVB zich niet meer uitspreken over een avenant.

Voor wat betreft de Europese octrooiaanvraag werd vastgesteld dat deze pas werd aangevraagd in boekjaar 2023 en derhalve geen gewijzigd feit voorhanden was voor boekjaar 2022.

Voor wat betreft de aanpassing van de restwinstmethode, is de DVB van oordeel dat men niet kan overgaan tot een avenant, daar er in casu geen wijziging van een bepaald (extern) feit voorhanden was. Temeer daar het significant lager resultaat van de restwinstmethode een gevolg was van bijkomende uitgaven van X.

Casus 2:

Vennootschap A heeft reeds twee voorafgaande beslissingen verkregen met betrekking tot de toepassing van de All op de inkomsten die door haar software Ax worden gegenereerd; vennootschap A vraagt de vernieuwing van de laatste beslissing die vervalt op 31.12.2022.

Vennootschap B heeft eveneens een voorafgaande beslissing verkregen met betrekking tot de toepassing van de All op de inkomsten die door haar software By worden gegenereerd.

Aangezien ze het voorwerp vormde van een verwerving door vennootschap B en met het oog op een fusie van de twee vennootschappen in de komende jaren, wenst vennootschap A de evaluatiemethode van de innovatie-inkomsten die in de twee vorige voornoemde beslissingen werd toegepast (Restwinstmethode - RW), te wijzigen en ze af te stemmen op de methode die wordt gehanteerd om de innovatie-inkomsten met betrekking tot de door vennootschap B ontwikkelde software toe te passen, namelijk de zogenaamde Cost plus 55 %-benadering.

De DVB stelt het volgende vast:

- De C+55 %-methode werd toegepast om de innovatie-inkomsten met betrekking tot de software van vennootschap B te bepalen, rekening houdende met het feit dat het een software betreft die uitsluitend voor interne doeleinden werd ontwikkeld (d.w.z. dat de software niet in de handel mag worden gebracht), wat niet het geval is voor de software van vennootschap A.
- Het gebruik van de Cost Plus 55 %-methode in plaats van de restwinstmethode voor de bepaling van de innovatie-inkomsten in hoofde van vennootschap A leidt tot een verhoging van meerdere miljoenen euro's bruto-innovatie-inkomsten.

Aan de raadgever van de vennootschap werd meegedeeld dat de wijziging van methode niet toelaatbaar was omwille van de volgende redenen:

- Eerst en vooral hangt de toe te passen methode volledig af van de aard van intellectueel eigendom of van de software in kwestie. De C+55 %-methode werd toegepast in hoofde van vennootschap B, rekening houdende met het feit dat het een software betreft die uitsluitend voor interne doeleinden werd ontwikkeld (d.w.z. dat de software niet in de handel mag worden gebracht!).
- De DVB probeert overigens om altijd de continuïteit van de gebruikte methode te garanderen. De aanvrager mag niet van methode veranderen als hem dat uitkomt (bijvoorbeeld in functie van het verwachte gebruikresultaat). Vennootschap B heeft van bij het begin voor de C+55 %-methode gekozen (terecht, gezien de aard van de software) en kan voor die bijzondere software in principe dus nooit nog de restwinstmethode aanwenden (bijvoorbeeld in de jaren waarin men niet meer in die software zou investeren).

7.2 BTW

Casus 1:

Een vzw die actief is in de non-profitsector (hierna X genoemd), heeft een bouwgrond verworven met de bedoeling daarop een gebouw op te richten. X financiert die werken via een lening bij de EIB en een consortium van banken. Die lening zal voor 72,5 % worden terugbetaald via een jaarlijkse overheidssubsidie. Bij de voltooiing van de constructiewerkzaamheden zal X op het gebouw een recht van vruchtgebruik vestigen ten gunste van een SPV voor een duur van 33 jaar ('sale'). De waarde van dit vruchtgebruik zal 97,5 % vertegenwoordigen van de oprichtingskosten van het gebouw en aan X in principe het recht verlenen op de volledige aftrek van de btw geheven van de werkzaamheden tot oprichting van het gebouw. De betaling voor dit vruchtgebruik zal worden gespreid over de volledige duur van het vruchtgebruik.

De SPV zal het gebouw onmiddellijk weer ter beschikking stellen van X via een met btw te belasten onroerende leasing voor een duur van 25 jaar ('rent back'). Door deze transactie zal de SPV een volledig recht op aftrek genieten van de btw die zij bij de verwerving van het vruchtgebruik op het gebouw heeft betaald. De huurprijs zal gelijk zijn aan de waarde van het vruchtgebruik vermeerderd met een marge waarin de rentelasten niet zijn begrepen.

Deze 'sale-and-rent back'-transactie houdt dus geen enkel aspect van (her)financiering in. X zal geen cash ontvangen om hiermee bijvoorbeeld haar bankschuld af te bouwen of om te investeren. De SPV realiseert geen enkele marge op de transactie.

Uit de grondige analyse van de DVB blijkt dat deze 'sale-and-rent back'-transactie, die economische substantie ontbeert (transactie tussen verbonden partijen, totaal gebrek aan herfinanciering van X), in de gegeven staat structureel verlieslatend is vermits ze niet in normale marktomstandigheden werd verricht (afwezigheid van marge in hoofde van de SPV).

De DVB is bijgevolg van oordeel dat deze transactie een kunstmatige constructie uitmaakt die werd opgezet met als enige doel de niet-aftrek van de btw in hoofde van X te spreiden over 25 jaar, wat strijdig is met artikel 1, § 10 W.BTW *juncto* artikel 44, § 3, 2° W.BTW en artikel 45, § 1 W.BTW.

X heeft een aanpassing aangebracht met als doel de transactie uit te voeren ten behoeve van een vzw met een werkelijke vermogensactiviteit, die in haar vermogen alle gebouwen van X zou aanhouden evenals eigen personeel en die aan X diensten zou verstrekken die verder zouden gaan dan de loutere terbeschikkingstelling van een gebouw.

Voorafgaand aan deze 'sale-and-rent back'-transactie heeft X dus voorgesteld om ten gunste van de vzw een inbreng om niet te doen, bestaande uit andere onroerende activa die deel uitmaken van haar vermogen evenals uit leden van haar personeel belast met het beheer van dit overgedragen onroerend vermogen.

Dit voorstel doet tal van vragen rijzen met betrekking tot de onderwerping van de vzw aan de rechtspersonenbelasting. De DVB heeft de aanvrager dan ook verzocht om ook hierover een vraagstelling in te dienen, maar dit verzoek werd niet ingewilligd.

Casus 2:

De ontwikkelaar van een onroerend goedproject (garageplaatsen, vakantiewoningen, hotelkamers, studentenkoten, ...) benadert private investeerders die kavels in het project kopen en dit onmiddellijk via de figuur van vruchtgebruik ter beschikking stellen van een vennootschap die de exploitatie op zich neemt.

De essentie van de aanvraag zit in de mogelijkheid tot aftrek van btw in hoofde van de investeerders: doordat zij een met btw belast vruchtgebruik vestigen kunnen zij immers de door hen op de aankoop van de hotelkamer betaalde btw in aftrek brengen.

Hiervoor werd er een voorafgaande beslissing bekomen.

Desbetreffende aanvrager was investeerder in bovenvermeld project. De operationele dienst(controle) betwist het bedrag van aftrekbare btw die de aanvrager in zijn bijzondere aangifte als toevallige belastingplichtige had opgenomen.

De belastingplichtige vraagt aan de Dienst Voorafgaande Beslissingen om tussen te komen in zijn discussie met de operationele diensten.

Standpunt Dienst Voorafgaande Beslissingen

De beslechting van discussies tussen de belastingplichtige en de operationele diensten behoort niet tot de opdracht van de Dienst Voorafgaande Beslissingen.

Casus 3:

De aanvrager handelt voor zowel verzekeraars als verzekeringsmakelaars schadedossiers af inclusief bijhorende administratie en rapportering (zonder tussen te komen als makelaar of lasthebber bij de verzekeringsovereenkomst) en verzoekt om de vrijstelling art. 44, § 3, 4° W.BTW toe te passen om zijn concurrentiële positie op markt te behouden.

Diensten inzake het regelen van schadevallen kunnen onder meer één of meerdere van volgende handelingen omvatten: het in ontvangst nemen van schadeaangiftes, het uitvoeren van inhoudelijke schadeafwikkeling, het opstellen van technische rapporten, onderzoek van bezwaren en klachten over de schadeafwikkeling, verzorgen van briefwisseling met de cliënt.

Het hof van Justitie heeft in de zaak Aspiro SA (C-40/15), bevestigd dat wanneer een belastingplichtige, die niet is tussengekomen als een makelaar of lasthebber bij de totstandkoming of wijziging van een verzekeringsovereenkomst, diensten inzake schadebehandeling verricht, deze niet onder de in artikel 135, lid 1, onder a), van richtlijn 2006/112/EG (omgezet in Belgisch recht bij artikel 44, § 3, 4°, van het Btw-Wetboek) opgenomen vrijstelling vallen.

De diensten inzake het regelen van schadegevallen die door een derde namens en voor rekening van een verzekeringsmaatschappij worden verricht (zoals in voorliggend geval) zijn bijgevolg belast tegen het normale btw-tarief.

Wanneer anderzijds een makelaar of lasthebber diensten inzake het regelen van schadegevallen verricht met betrekking tot een verzekeringsovereenkomst waarbij hij is tussengekomen, dan zijn deze diensten vrijgesteld ogv artikel 44, § 3, 4°, W.BTW.

Het spreekt voor zich dat zolang het onderscheid van "al dan niet tussengekomen als een makelaar of lasthebber bij de totstandkoming of wijziging van een verzekeringsovereenkomst" correct wordt nageleefd, een verschillende btw-behandeling niet concurrentie verstorend werkt.

8. OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING

20170856, 20180227, 20180349, 20180657, 20180768, 20180854, 20180882, 20180940, 20190062, 20190896, 20200160, 20201251, 20201252, 20201253, 20201670, 20202223, 20210456, 20210734, 20220009, 20220029, 20220381, 20220751, 20220942, 20230159, 20230425, 20230621, 20230727, 20230990, 20240161, 20240184, 20240205, 20240222, 20240378, 20240385.

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

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

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 prefiling - Overzicht

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

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

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

Tabel 3: Aard van de afsluitingen bij profilings - Overzicht

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

+ 1 dossier onbepaald = 0,05% (totaal afsluitingen = 1961)

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

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

Tabel 4: Gedetailleerde verdeling – Jaar 2024

	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	126	92	165	170
Auteursrechten	39	35	79	87
Beroepskosten	30	26	57	52
Bezoldigingen (1)	42	36	65	88
BNI	17	19	49	39
BTW	91	91	258	202
Cryptomunten	13	10	115	94
DBI	18	13	24	18
Diverse taken	2	2	2	1
Herstructurerings	108	112	193	181
Kaaimantaks	12	12	39	23
Kosten eigen aan de werkgever	208	236	228	277
Kwijtschelding schuld	14	11	18	20
Meerwaarden op aandelen	43	40	72	69
PB	37	35	136	155
Registratie	8	7	39	26
Roerende inkomsten	109	104	134	140
RPB	10	7	36	20
Stock Options	16	14	16	30
Taks der successierechten	4	4	56	54
Tax Shelter	2	3	7	9
Tonnagetaks	3	6	5	7
Ven.B	54	57	84	85
Verrekenprijzen	67	68	86	101
Vruchtgebruik	2	2	11	6
Andere			10	7
TOTAAL	1075	1042	1984	1961

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

Tabel 5: Gedetailleerde verdeling reguliere beslissingen per hoedanigheid aanvrager – Jaar 2024

	AANVRAGEN			
	GO (1)	KMO (1)	P	RPB (2)
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	51	41		
Auteursrechten	1	18	14	2
Beroepskosten	5	2	18	1
Bezoldigingen	22	3	9	2
BNI	10	2	7	
BTW	19	58	7	7
Cryptomunten			10	
DBI	7	6		
Diverse taksen	1	1		
Herstructureringen	47	65		
Kaaimantaks		2	11	
Kosten eigen aan de werkgever	137	68		31
Kwijtschelding schuld	7	4		
Meerwaarden op aandelen	2		38	
PB	2	4	28	1
Registratie	1	3	3	
Roerende inkomsten	38	60	3	3
RPB				7
Stock Options	12	2		
Taks der successierechten				4
Tax Shelter	1	2		
Tonnagetaks	6			
Ven.B	26	29	1	
Verrekenprijzen	49	19		
Vruchtgebruik		2		
Overige				
Totaal	444	391	149	58
% hoedanigheid aanvrager	42,61%	37,52%	14,30%	5,57%

(1) Volgens artikel 1:24 WVV

(2) Vzw, openbare besturen ...

9.4. BESLISSINGSTERMIJN

Tabel: Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen - Overzicht

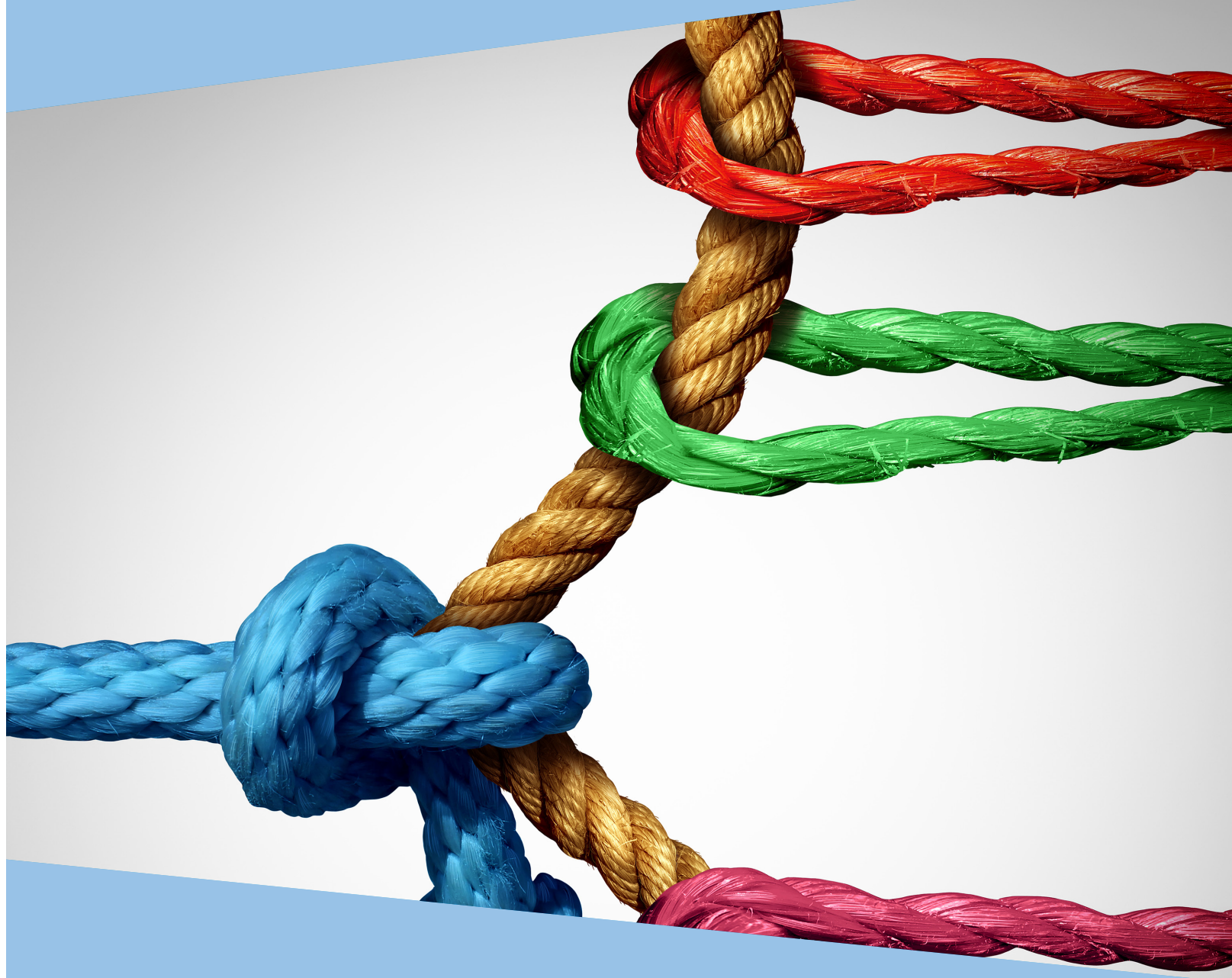
JAAR	KALENDERDAGEN
2009	81
2010	68
2011	71
2012	67
2013	68
2014	64
2015	67
2016	65
2017	67
2018	64
2019	67
2020 (1)	68
2020 (2)	5
2021	68
2022	83,86
2023	66
2024	62

(1) Reguliere beslissingen

(2) COVID-19-beslissingen

DEEL 2

STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES



1. WETGEVEND KADER EBAQuater

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

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

2. STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater

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

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

Tabel 2: Aard van de bedragen van de behandelde aangiften LUIK 1 – Heffingen op de behandelde aangiften – Situatie op 31.12.2024

EBAQuater - 3287 behandelde aangiften in 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 en 2024		
	Aangegeven bedragen (in EUR)	Heffingen (in EUR)
Beroepsinkomsten	32.610.922,78	23.327.575,33
Roerende inkomsten	148.368.205,15	70.110.876,29
Onroerende inkomsten	11.325.635,41	3.043.733,39
Diverse inkomsten	9.748.478,90	5.910.512,79
Vennootschapswinsten	92.913.880,38	51.464.041,81
Rechtspersonenbelasting	15.389,24	7.253,77
Sommen	14.007.621,86	59.841,66
BTW	6.170.391,81	1.306.671,06
Fiscaal verjaarde kapitalen	2.656.307.021,76	1.034.956.611,81
Sociale bijdragen	6.941.124,67	1.293.342,77
TOTAAL	2.978.408.683,27	1.191.480.460,68

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

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

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

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

(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

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

Kantooradres : Wetstraat 24 – 1000 Brussel

- Tel.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.ruling.be
- www.fin.belgium.be
- D/2025/1418-17