

FOD FINANCIËN

**Dienst voorafgaande
beslissingen in fiscale zaken**

JAARVERSLAG 2012

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1 INLEIDING

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

2 HISTORIEK

2.1 Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden

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

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

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

- de verrichtingen als bedoeld in art. 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92, 211, § 1, eerste lid, WIB 92, 269, zesde lid, WIB 92, art. 344, § 2, WIB 92, beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften;
- de beroepsverliezen als bedoeld in art. 80, WIB 92 vloeien voort uit verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard;
- de dividenden beantwoorden aan de voorwaarden van aftrek als vermeld in art. 203, WIB 92;
- De juridische kwalificatie beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften voor de toepassing van art. 344, § 1
- een verwerving of wijziging van de controle van een vennootschap, bedoeld in de art. 207, derde lid, WIB 92 of 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 art. 18, § 2, W. Reg. en art. 106, tweede lid, W. Succ.

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

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

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

De Dienst voorafgaande beslissingen had dus een drievoudige opdracht:

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

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

Tenslotte moest de Dienst de volgende verslagen opstellen :

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

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

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

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

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

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

- het Koninklijk besluit van 9.1.2003 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 20 tot 28 van de Wet (BS 15.1.2003, tweede editie);
- het Koninklijk besluit van 17.1.2003 tot uitvoering van artikel 22, tweede lid, van de Wet (uitgesloten materies) (BS 31.1.2003, derde editie);
- het Koninklijk besluit van 30.1.2003 tot uitvoering van artikel 26 van de Wet (organisatie van de voorafgaande beslissingen) (BS 12.2.2003);
- het Ministerieel besluit van 15.5.2003 betreffende de ambtenaren die ermee worden belast zich uit te spreken over de aanvragen om voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (BS 19.6.2003).

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

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

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

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

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

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

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

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

3 VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

3.1 Definitie :

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

3.2 Termijn voor indiening en beslissing

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3 Uitgesloten gevallen

Een voorafgaande beslissing kan niet worden gegeven wanneer:

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

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

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

1. bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven verrichting of situatie betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO;
2. de beschreven verrichting of situatie geen economische substantie heeft in België.

3.4 Uitgesloten materies

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

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

1. *de belastingtarieven en de berekening van de belastingen;*
2. *de bedragen en percentages ;*
3. *de aangifte, het onderzoek en de controle, het gebruik van de bewijsmiddelen, de aanslagprocedure, de rechtsmiddelen, de rechten en voorrechten van de Schatkist, de minimum maatstaf van heffing, de termijnen, de verjaring, het beroepsgeheim, de inwerkingtreding en de aansprakelijkheid en plichten van sommige openbare ambtenaren, andere personen of bepaalde instellingen;*
4. *de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld met inbegrip van de collectieve procedures;*

5. *de bepalingen of gebruiken welke overleg met of raadpleging van andere autoriteiten instellen en voor dewelke de Minister van Financiën of de diensten van de fiscale administratie niet bevoegd zijn om zelf of unilateraal een standpunt in te nemen;*
6. *de bepalingen welke sancties, boetes, belastingverhogingen en –vermeerderingen instellen;*
7. *de forfaitaire grondslagen van aanslag*

3.5 Duur van de voorafgaande beslissing

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

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

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

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

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

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

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

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

4 FUNCTIONELE BESCHRIJVING

4.1 Bevoegde dienst

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

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

Federale Overheidsdienst Financiën
Dienst voorafgaande beslissingen
Wetstraat 24
1000 Brussel

Tel. 0257 938 00
Fax. 0257 951 01

e-mail : dvbsda@minfin.fed.be

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

4.2 Beslissingsbevoegdheid

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

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

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

4.3 Behandeling van de aanvragen

4.3.1 Algemeen

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

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

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

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

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

4.3.2 Systeem van “prefiling meetings”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

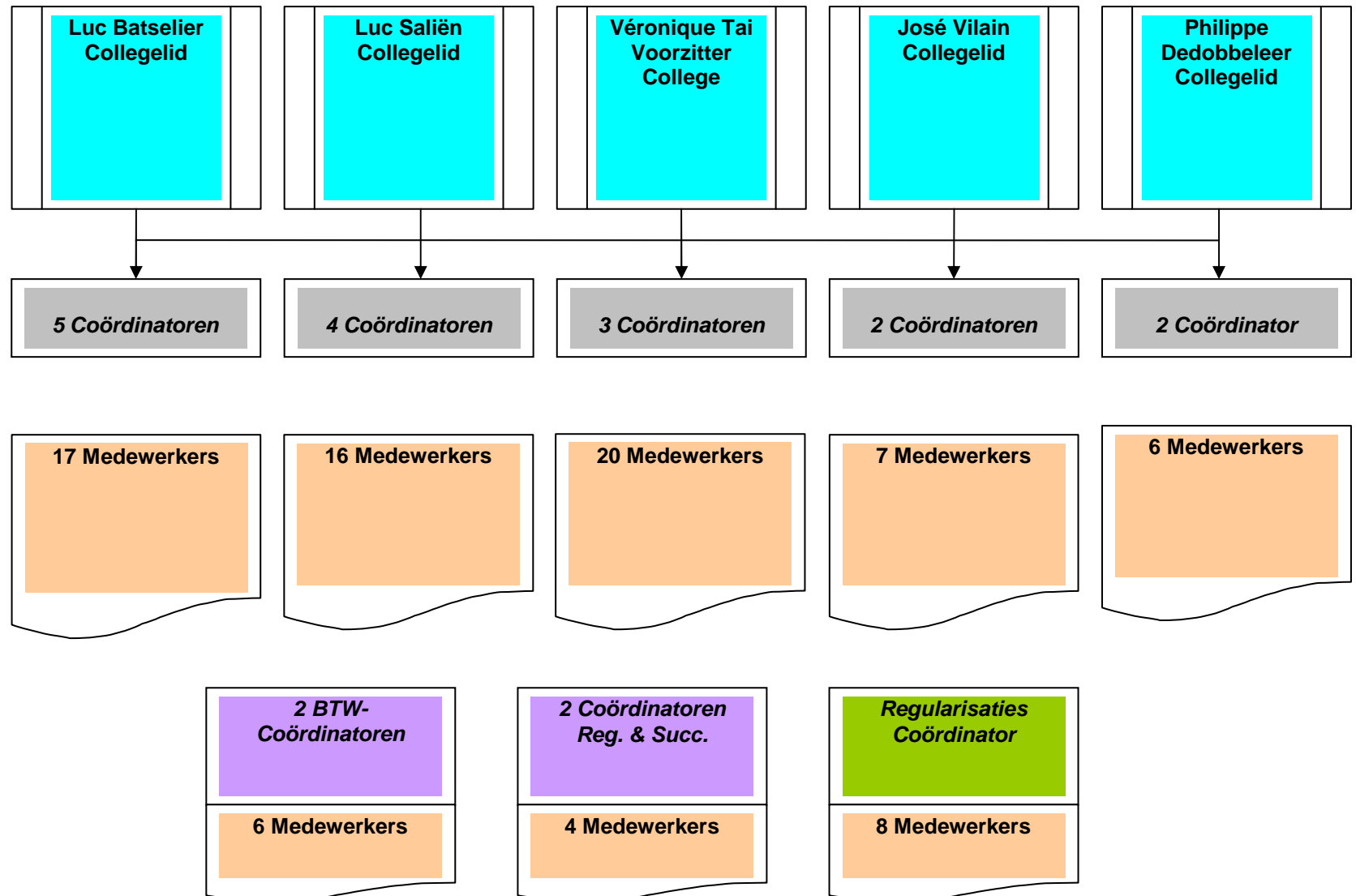
Na goedkeuring door het betrokken Collegelid wordt het dossier dan op de agenda van het College geplaatst.

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

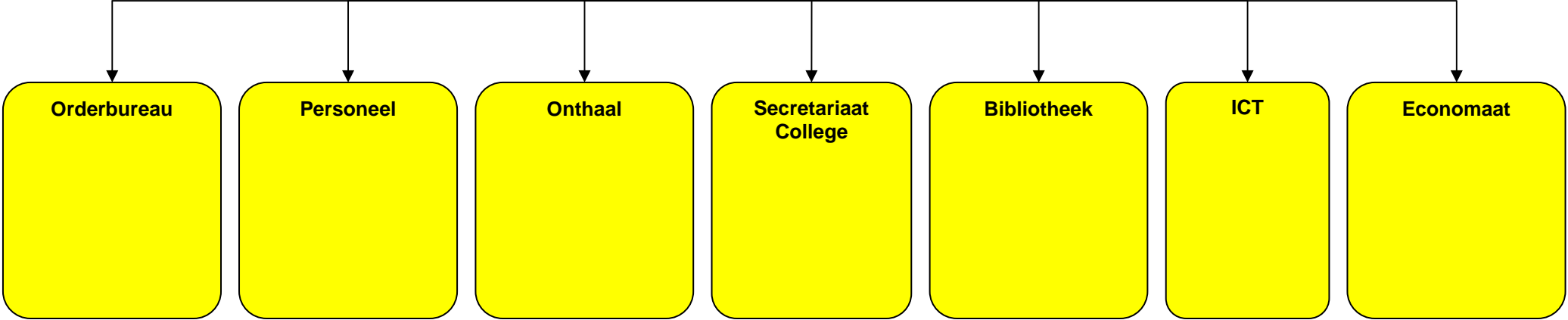
4.3.4 Organogram van de DVB

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

Het college bestond in 2012 uit 5 leden, drie franstaligen en twee nederlandstaligen.



College



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 31.12.2012 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	38	Directe belastingen	29
BTW	4	BTW	4
Patrimoniumdocumentatie	5	Patrimoniumdocumentatie	3
Douane en accijnzen	1	Douane en accijnzen	0
Niveau C	12	Niveau C	4
Totaal :	60	Totaal :	40

4.3.6 Publicatie van de beslissingen

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

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

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

5 DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH POSITIEF RECHT

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

INZAKE DIRECTE BELASTINGEN

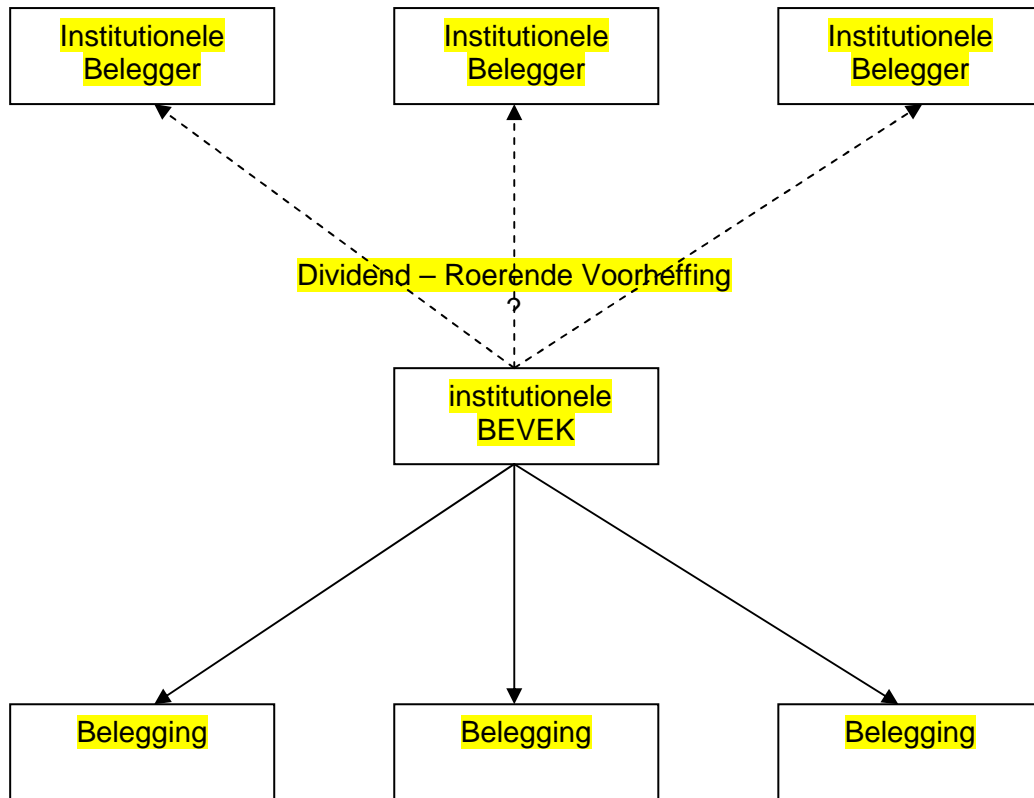
5.1 Thin cap

De nieuwe “thin cap”-wetgeving (artikelen 198, §1, 11° en 198, §3 en §4 WIB 92) leidt tot veel vragen over de interpretatie van de tekst. Enkele voorbeelden van de aangehaalde vragen :

- De nieuwe “thin cap”-regeling sluit onder meer vennootschappen voor roerende leasing uit van haar toepassingsgebied, tenminste wanneer deze erkend zijn onder het KB nr. 55 van 10 november 1967 tot regeling van het juridisch statuut der ondernemingen gespecialiseerd in financieringshuur. De vraag rijst waarom vennootschappen voor onroerende leasing niet evenzeer uitgesloten worden, aangezien de wet van 4 maart 2012 betreffende de centrale voor kredieten aan ondernemingen voor hen dezelfde erkenning toelaat.
- De nieuwe “thin cap”-regeling sluit onder meer onroerende leasing maatschappijen uit van haar toepassingsgebied, tenminste wanneer deze actief zijn in “de financiële sector”. De notie “financiële sector” wordt niet verder gedefinieerd. De memorie van toelichting bij de Programmawet (I) van 29.03.2012 schept onduidelijkheid, omdat zij refereert naar een “permanent prudentieel toezicht” door de BNB of de FSMA. Voor leasing is er echter nooit sprake van toezicht op individuele basis op een leasingvennootschap.
- De nieuwe “thin cap”-regeling definieert het in aanmerking te nemen eigen vermogen voor de 5:1 test. Bij de bepaling van dit vermogen lijkt het logisch de ondergrens te bepalen op het gestort kapitaal, ongeacht het bedrag van de overgedragen verliezen of het verlies van het boekjaar.
- De formele kapitaalvermindering (voor aanzuivering van verliezen) is onder de nieuwe “thin cap”-regeling nadelig behandeld, omdat het in aanmerking te nemen gestort kapitaal kleiner wordt voor de 5:1 test.
- De verwijzing naar artikel 56, §2, 2° WIB 92 bet reft enkel kredietinstellingen die als een rechtspersoon binnen de EER zijn gevestigd en hun inrichtingen binnen de EER. Een rechtspersoon gevestigd buiten de EER kan niet in aanmerking genomen worden als in artikel 56, §2, 2° WIB 92 bedoelde kredietinstelling, zelfs al heeft hij een inrichting binnen de EER.

5.2 Institutionele BEVEK – roerende voorheffing

Verschillende aanvragen beoogden bevestiging dat de verzaking aan de inning van de roerende voorheffing opgenomen in artikel 106, §7 KB/WIB 92 ook van toepassing is voor dividenden van de institutionele BEVEK bedoeld in artikel 99 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, terwijl volgens een strikte lezing deze verzaking aan de inning van de roerende voorheffing enkel voorzien is bij dividenden van beleggingsvennootschappen als vermeld in de artikelen 114, 118 et 119quinquies van de wet van 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten.



Gezien de beoogde bepaling (art. 106, § 7 KB/WIB92) nog niet geactualiseerd is, heeft de DVB deze bevestiging niet kunnen afleveren.

5.3 Vastrentende effecten

De DVB vestigt de aandacht op de nood aan een aanpassing van sommige teksten van het WIB 92 inzake de fiscaliteit van financiële producten (met name de artikelen 17 tot 22 WIB 92) als gevolg van de voortdurende evolutie en complexiteit die deze producten kenmerkt.

Talrijke vragen blijven bestaan inzake de toepassing van de artikelen 2, §1, 8°; 19, §2; 266 en 280 WIB 92 voor obligaties waarvan het rendement bij de uitgifte onvoorspelbaar is (rendementen die afhangen van de evolutie van een bepaalde beursindex of van bepaalde aandelen,...).

INZAKE BTW

5.4 Artikel 44, § 3, 2°, WBTW - uitzondering op de vrijstelling voor onroerende verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines

Overeenkomstig artikel 135, lid 2, c) van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28/11/2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van btw (voorheen artikel 13, B, b), 3, van de Zesde Btw-Richtlijn), wordt de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines uitgesloten van de vrijstelling bedoeld in artikel 135, lid 1, l), van dezelfde richtlijn, die de verhuur en verpachting van onroerende goederen beoogt.

De verhuur van dergelijke goederen is bijgevolg onderworpen aan de belasting.

Deze communautaire bepaling, die door de Lidstaten moest omgezet zijn in hun nationaal recht ten laatste op 1 januari 1978 (cf. artikel 1 van de Zesde Btw-Richtlijn), is nog steeds niet opgenomen in het Belgisch Btw-Wetboek.

Hieromtrent dient te worden opgemerkt dat de jurisprudentie (z. arrest Becker, 19 januari 1982, zaak C-8/81, punt 49) en de rechtsleer een directe werking toeschrijven aan de bepalingen van een richtlijn die niet zijn omgezet in nationaal recht, wanneer deze bepalingen voldoende duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk zijn. Deze directe werking houdt in dat het elke belanghebbende is toegestaan om zich direct op de bepalingen van de richtlijn te beroepen, teneinde ze op zijn specifieke situatie toe te passen, zonder dat de administratie zich ertegen kan verzetten, ook al zouden deze bepalingen niet omgezet zijn in het nationaal recht van de belanghebbende.

In een dossier waar de aanvrager de directe werking van art 135, 2^{de} lid, c) van de Richtlijn 2006/112/EG had ingeroepen heeft de DVB ingestemd op zijn aanvraag en beslist dat de verhuur van een volledig zelfstandige installatie zonnepanelen die onroerend uit hun aard zijn volledig met btw mocht belast worden en dat deze belaste verhuur recht op aftrek verleent van de voorbelasting met betrekking tot deze zonnepaneel installatie.

5.5 Artikel 11 van het Btw-Wetboek

Artikel 11 WBTW voorziet dat niet als een levering wordt beschouwd, de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet, bij wege van inbreng in vennootschap of anderszins, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die de belasting, indien ze ingevolge de overdracht zou verschuldigd zijn, geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken. In dat geval wordt de overnemer geacht de persoon van de overdrager voort te zetten. Artikel 18, § 3 WBTW is de tegenhanger van artikel 11 WBTW op het vlak van de diensten.

Deze bepalingen resulteren in de uitoefening, door de Belgische wetgever, van de mogelijkheid die aan de lidstaten werd gelaten door de artikelen 19 en 29 van Richtlijn 2006/112/EG om de handelingen die betrekking hebben op de overdracht van een onderneming of een bedrijfsafdeling daarvan, niet als een levering van goederen of een dienst te beschouwen.

Geen enkele uitzondering is voorzien wanneer de overdrager een belastingplichtige is zonder recht op aftrek, maar de richtlijn laat de mogelijkheid aan de lidstaten om maatregelen te nemen teneinde belastingfraude en –ontwijking of verstoring van de mededingen te voorkomen (bijvoorbeeld indien overdrager of overnemer over een verschillende mate van recht op aftrek zou beschikken (z. art. 19, tweede lid van de Richtlijn 2006/112/EG)), hetgeen de Belgische wetgever heeft vertaald in het uitsluiten van de toepassing van artikel 11 en 18, § 3 WBTW, wanneer de overnemer geen enkel recht op aftrek heeft.

Meer bepaald in het geval van overdracht tussen volledig vrijgestelde belastingplichtigen (bijvoorbeeld de opslorping van een bank, een verzekeringsmaatschappij of een vastgoedvennootschap door een andere bank, verzekeringsmaatschappij of vastgoedvennootschap, zonder recht op aftrek), zijn de artikelen 11 en 18, § 3 daarom uitgesloten in België.

Zeker wanneer een dergelijke handeling leveringen van goederen inhoudt, die uitsluitend ten behoeve van een op grond van artikel 44 WBTW vrijgestelde activiteit werden aangewend en als voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten, of nog, wanneer het de overdracht van of het verlenen van rechten op een cliënteel betreft dat betrekking heeft op een op grond van dit artikel vrijgestelde activiteit, is er een vrijstelling voorzien door artikel 44, § 2, 13° WBTW.

Naast het feit dat de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 13° WBTW voor het cliënteel niet in overeenstemming is met de richtlijn (z. arrest C-242/08, Swiss RE Germany Holding GmbH, 22 oktober 2009), kan de Belgische formulering van artikelen 11 en 18, § 3 in de hierboven gegeven voorbeelden een btw genereren op de overgedragen elementen die diensten betreffen (bijvoorbeeld handelsmerken, brevetten, licenties, specifieke software), die niet zou kunnen worden afgetrokken door de overnemer met een vrijgestelde activiteit zonder recht op aftrek.

Dat is niet het beoogde doel van de richtlijn en was evenmin het doel van de Belgische wetgever. Niettemin staat de administratie in dergelijk geval toe dat de belasting niet wordt geheven, hetgeen evenwel een oplossing contra legem blijft.

6 BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

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

INZAKE DIRECTE BELASTINGEN

6.1 TONNAGEBELASTINGREGIME VOOR WINST UIT ZEESCHEEPVAART (PW 02.08.2002 artikelen 115 tot 127, gewijzigd bij PW dd. 27.12.2004)

Zeegaande, onbemande en niet-gemotoriseerde pontons

Vennootschap A zal haar activiteit uitoefenen met behulp van drijvende pontons.

Aangezien het niet-gemotoriseerde pontons betreft zal vennootschap A, teneinde in het vervoer te kunnen voorzien, gebruik maken van een sleepboot.

Voor het gebruik van een sleepboot zal een marktconforme vergoeding betaald worden aan een al dan niet verbonden onderneming.

Door het ontbreken van een definitie van het begrip "zeeschip" in de Programmawet van 2.8.2002 moet men zich voor de interpretatie richten tot artikel 1 van de Wet houdende Boek II van het Wetboek van Koophandel (Zeewet) en artikel 1 van de Wet betreffende de registratie van zeeschepen. Op basis van deze definities kunnen pontons worden aangemerkt als zeeschepen.

Uit het onderzoek is gebleken dat de schepen in belangrijke mate vanuit België beheerd zullen worden (matrix).

De verwijzing naar de activiteiten als bedoeld in art. 115 van de Programmawet van 2.8.2002 bevat ook de voorwaarde inzake EU Vlag. De schepen zullen onder EU vlag varen.

De vennootschap zal genieten van het tonnagetaksstelsel vanaf 1.1.xxxx.

Scheepsgrootte en 3 op 1 regel

Vennootschap A die reeds een beslissing heeft gekregen waarin bevestigd werd dat het bijzondere stelsel kan worden toegepast vanaf het boekjaar dat aanvangt op 1.1.xxxx wenst te vernemen of de scheepsgrootte een belemmering vormt voor de toepassing van de 3 op 1 regel vermeld in artikel 115 § 2, 2°, c van de Programmawet van 2.8.2002.

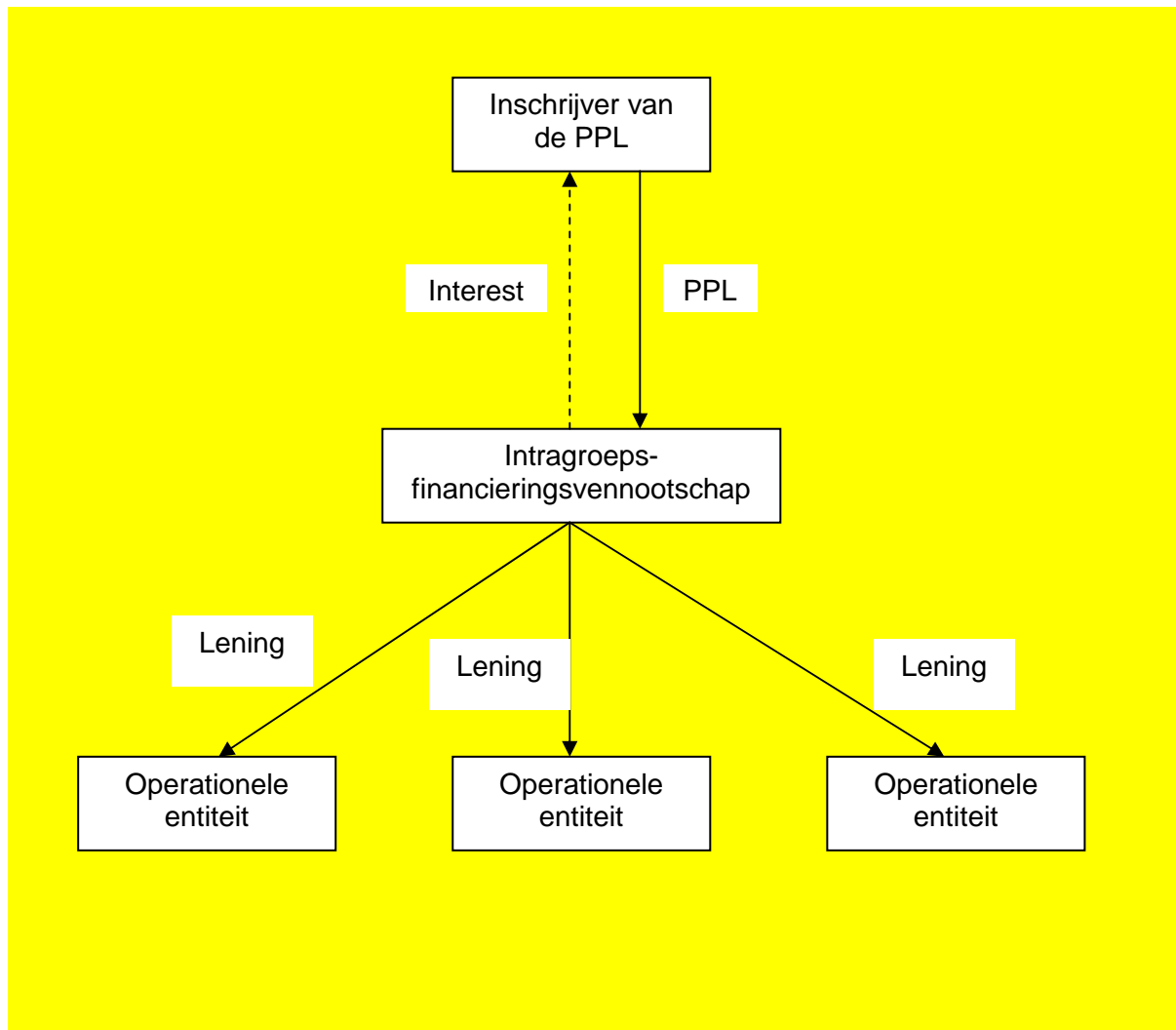
Met een groot schip in eigendom wenst de aanvrager een aantal kleinere schepen in te huren op time charter basis.

De scheepsgrootte van de schepen die op time charter basis worden ingehuurd vormen geen belemmering voor de toepassing van het stelsel van de berekening van de winst uit zeescheepvaart aan de hand van de tonnage in de zin van de Programmawet van 2.8.2002 mits het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die vennootschap A in tijd- of reischarter houdt niet meer bedraagt dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij beheert op een wijze als bedoeld in artikel 115, § 2, 2° a), waarbij zeeschepen in mede-eigendom voor hun volledige tonnenmaat meetellen indien die mede-eigendom minstens 5 pct. belooft.

6.2 Profit Participating Loan “PPL” (LB)

Een groep van vennootschappen beschikt over een entiteit die instaat voor de financiering van verschillende leden van dezelfde groep.

Deze financieringsentiteit heeft een PPL uitgeschreven waarvan de vergoeding direct verbonden zal zijn aan de verkregen opbrengsten van de financieringsentiteit die voortkomen uit door haar toegekende leningen middels aan haar verstrekte middelen in het kader van de PPL.



Rekening houdende met de PPL modaliteiten en de gelopen risico's door de financieringsvennootschap, heeft de DVB beslist dat de door de financieringsvennootschap betaalde vergoeding:

- kwalificeert als interest,
- een aftrekbare beroepskost is en
- in overeenstemming is met het arm's length principe.

Het bestaan van niet-fiscale redenen rechtvaardigt de verrichting zoals uiteengezet. De DVB heeft bevestigd dat artikel 344, §1 WIB 92 aldus niet van toepassing is.

6.3 Beleggingsvennootschap

De oprichting van een compartiment van een institutionele bevek naar Belgisch recht met slechts één belegger brengt de pluraliteit van beleggers (vereist voor de aanmerking als beleggingsvennootschap voor artikel 185bis WIB 92) niet in het gedrang, daar deze eis te beoordelen is op het niveau van de rechtspersoon.

6.4 Young Innovative Company

Krachtens artikel 275³, §1, 3de lid, 2°, a, WIB 92 is één van de voorwaarden om als Young Innovative Company (YIC) in aanmerking te komen dat het gaat om een “kleine vennootschap”, zoals bedoeld in artikel 15, §1, van het Wetboek van de Vennootschappen (W. Venn.).

In het WIB 92 werden alle andere verwijzingen naar artikel 15, §1, W. Venn. evenwel vervangen door een verwijzing naar artikel 15 W. Venn. Hierdoor moet de definitie in een ruimere context, d.i. op geconsolideerde basis, worden bekeken en moet ook rekening gehouden worden met de criteria van de met de betrokken vennootschap verbonden vennootschappen (artikel 11 W. Venn.).

De DVB is van oordeel dat de wettekst van artikel 275³, §1, 3de lid, 2°, a, WIB 92 voldoende duidelijk is en dus niet vatbaar voor interpretatie.

Voor de beoordeling van een YIC moet rekening gehouden worden met de criteria vermeld in artikel 15, §1, W. Venn. en dient er dus geen aftoetsing te gebeuren van de criteria op een, krachtens artikel 15 W. Venn. in zijn geheel, geconsolideerde basis.

6.5 Interne meerwaarde op aandelen

De heer X en de heer Y zijn aandeelhouder van 3 werkvennootschappen. Zij wensen hun aandelen te centraliseren in de bestaande holding BVBA M. Vervolgens zullen zij de aandelen van de centrale holding inbrengen in hun bestaande persoonlijke holdingvennootschappen, die reeds een participatie aanhouden in de groepsvennootschappen.

Aangezien de heer X meer aandelen bezit dan de heer Y, zal de heer X een deel van zijn aandelen verkopen aan de centrale holding BVBA M. De resterende aandelen worden ingebracht. Deze gecombineerde verrichting (inbreng en verkoop) heeft als doel een 50/50 verhouding te bekomen.

INZAKE BTW

6.6 Begrip onderwijs - coachingdiensten

Het artikel 132, 1ste lid, j) van de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde stelt van de belasting vrij de lessen die particulier door docenten worden gegeven en betrekking hebben op het school –of universitair onderwijs.

Deze bepaling is omgezet in Belgisch recht door artikel 44, §2, 4°, 2de zin, WBTW dat van de belasting vrijstelt het geven door leerkrachten van lessen met betrekking tot school –of universitair onderwijs, beroepsopleiding of –herscholing.

In haar arrest van 14 juni 2007 in de zaak C-445/05, Werner Haderer/Finanzamt Wilmersdorf, heeft het Hof van Justitie verduidelijkt dat het begrip «school –of universitair onderwijs» zich niet alleen beperkt tot onderwijs dat leidt tot een examen ter verkrijging van een kwalificatie of waardoor een opleiding kan worden verkregen met het oog op de uitoefening van een beroepsactiviteit, maar ook andere activiteiten omvat waarin aan scholen of universiteiten les wordt gegeven ten einde de kennis en de vaardigheden van leerlingen of studenten te ontwikkelen, op voorwaarde dat die activiteiten niet een louter recreatief karakter hebben.

Aangezien deze vrijstelling ook geldt voor lessen die particulier door docenten worden gegeven heeft de DVB, overeenkomstig de verduidelijking van het Hof van Justitie en afwijkend van de bestaande administratieve visie, beslist dat de coachingdiensten die aan hoogbegaafde studenten worden aangeboden en die bestaan uit adviezen met betrekking tot de methodologie van het werk op school, uit collectieve en individuele coaching en uit begeleide studie, onder het begrip onderwijs vallen zoals gedefinieerd door het HvJ en dus vrijgesteld zijn overeenkomstig artikel 44, §2, 4^o, 2de zin, WBTW.

INZAKE REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

Algemeen

2012 is een scharnierjaar voor registratie- en successierechten.

Er werd namelijk een nieuwe antimisbruikmaatregel bekendgemaakt. Deze belangt bovendien eveneens de successierechten aan, wat op zich vernieuwend is.

Hieruit volgt dat voortaan vele rechtshandelingen het voorwerp moeten uitmaken van een volledige analyse ten einde te kunnen beoordelen of ze al dan niet rechtsmisbruik uitmaken.

Deze antimisbruikmaatregel heeft enkel aanleiding gegeven tot verschillende interpretaties op het ogenblik van het opstellen van dit jaarverslag.

Gelet op de onzekerheden die wegen op het registratie- en successierecht kan dit onderdeel van het verslag niet anders dan beperkt zijn.

Er valt evenwel een zeer interessante stellingname van het College inzake de Belgische private stichtingen te vermelden.

BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

Het College heeft twee beslissingen genomen (beslissing nr. 2011.275 van 29 november 2011 en beslissing nr. 2012.311 van 14 december 2012) betreffende Belgische private stichtingen. In beide gevallen betrof het de analyse van de fiscale gevolgen van de oprichting van een private stichting, zowel op het vlak van inkomstenbelastingen als op het vlak van registratie- en successierechten.

In één van deze gevallen werd de private stichting opgericht door een mevrouw die het welzijn en de opvoeding van bepaalde leden van haar familie wenste te verzekeren. De fiscale behandeling kan als volgt worden samengevat:

6.7 REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

6.7.1 HEFFING OP DE OPRICHTINGSAKTE

Het recht van 7 % zal worden geheven op de notariële oprichtingsakte van de private stichting. Het vermogen van deze private stichting was uitsluitend samengesteld uit roerende goederen.

De betaling van een registratierecht sluit de toepassing van artikel 7 W. succ. uit in geval van overlijden van de stichtster binnen de drie jaar na de oprichtingsakte.

De betaling van een registratierecht sluit de toepassing van artikel 8 W. succ. uit (art. 8, § 6, 1^oC. succ.).

6.7.2 HEFFING OP DE INBRENGEN GEDAAN NA DE OPRICHTING VAN DE PRIVATE STICHTING

Deze inbrengen zijn slechts aan het schenkingsrecht onderworpen:

- indien ze verplicht registreerbaar zijn (onroerende goederen);
- indien ze vrijwillig ter registratie worden aangeboden;
- indien de inbrenger overlijdt binnen de drie jaar na zijn niet geregistreerde inbreng (artikel 7 W. succ.).

Zo kan artikel 7 W. succ. enkel maar van toepassing zijn indien de inbrenger overlijdt binnen de drie jaar na zijn inbreng en indien deze inbreng niet werd geregistreerd.

Indien daarentegen de inbrengakte wel geregistreerd werd en onderworpen aan een heffing van 7 %, dan wordt artikel 7 W. succ. buitenspel gezet in het geval van overlijden van de inbrenger binnen de drie jaar na zijn inbreng.

De betaling van een registratierecht sluit de toepassing van artikel 8 W. succ. uit (art. 8, § 6, 1^oC. succ.).

6.7.3 HEFFING OP DE UITKERINGEN (AAN DE BEGUNSTIGDEN) TIJDENS HET LEVEN VAN DE STICHTSTER

De raad van beheer van de private stichting die tot de uitkering beslist heeft niet de hoedanigheid van schenker vermits deze geen enkel begiftigingsintentie heeft. Bij het doen van een uitkering beperkt de raad van beheer zich tot het uitvoeren van een doelstelling welke in de oprichtingsakte van de private stichting werd neergelegd. Er kan geen sprake zijn van schenkingsrechten.

6.7.4 HEFFING OP DE UITKERINGEN (AAN DE BEGUNSTIGDEN) NA HET OVERLIJDEN VAN DE STICHTSTER

Artikel 7 W. succ. is niet van toepassing voor wat betreft de goederen die werden ingebracht bij de oprichtingsakte van de private stichting. Deze akte is namelijk een notariële akte die aanleiding geeft tot de heffing van het recht van 7 %.

Artikel 7 W. succ. is eveneens niet van toepassing voor wat betreft de inbrengen die bij authentieke akte werden gedaan na de oprichting van de private stichting. Het recht van 7 % zal er op verschuldigd zijn.

Artikel 7 W. succ. zal wel van toepassing zijn indien de inbrengen in de private stichting plaatsvinden via andere technieken dan de notariële akte, te weten de handgift of de onrechtstreekse schenking via bankoverschrijving. Dan moet de inbrenger nog steeds binnen de drie jaar na zijn inbreng overlijden.

Artikel 8 W. succ. is niet van toepassing. Deze bepaling vereist namelijk dat het beding vervat zit in een overeenkomst. De rechten van de begunstigden van een private stichting zijn echter het gevolg van een éézijdige rechtshandeling en niet van een overeenkomst. Artikel 8 stelt bovendien een fictie in en moet beperkend worden geïnterpreteerd.

6.7.5 HEFFING OP DE ONTBINDING VAN DE STICHTING MET RECHT VAN TERUGNAME

Artikel 28, 6° van de wet van 27 juni 1921 op de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen bepaalt: "De statuten kunnen evenwel erin voorzien dat, wanneer het belangeloos doel van de stichting is verwezenlijkt, de stichter of zijn rechthebbenden een bedrag gelijk aan de waarde van de goederen of de goederen zelf terugnemen die de stichter aan de verwezenlijking van dat doel heeft besteed".

Indien de stichtster in leven is op het moment van de ontbinding dan zullen de sommen of goederen naar haar vermogen terugkeren ten gevolge van dit recht op terugname. De terugkeer van de goederen naar de stichtster gebeurt niet op grond van een schenkingsovereenkomst maar vindt zijn oorsprong in een wetsbepaling en bovendien in een statutair beding (de wet laat toe maar verplicht niet). Geen enkel recht (noch vast noch proportioneel) wordt geheven op de uitoefening van dit recht van terugname.

Bij het overlijden van de stichtster zullen de bedragen of de goederen ten gevolge van de uitoefening van het recht van terugname begrepen worden in de heffingsgrondslag voor het successierecht (art. 1 W. succ.), behalve indien zij er voordien reeds over beschikt had.

Indien de ontbinding plaatsvindt na het overlijden van de stichtster zullen de sommen en goederen die voortvloeien uit de uitoefening van het recht van terugname toegekend worden aan haar rechthebbenden. De toebedeling spruit ook niet voort uit een schenkingsovereenkomst maar vloeit voort uit een wetsbepaling en een statutair beding. Geen enkel recht (noch vast noch proportioneel) wordt geheven op de uitoefening van dit recht van terugname. Op dit recht van terugname in hoofde van de rechthebbenden zal echter artikel 37, 2° W. succ. van toepassing zijn (nieuwe aangifte wegens het intreden van een voorwaarde welke een vermeerdering van het actief tot gevolg heeft gehad). De erfgenamen van de stichtster zullen bijgevolg voor de ontvangen goederen aan het successierecht worden onderworpen.

6.8 DIRECTE BELASTINGEN

6.8.1 HEFFING OP DE UITKERINGEN (AAN DE BEGUNSTIGDEN) TIJDENS HET LEVEN OF NA HET OVERLIJDEN VAN DE STICHTSTER

Op grond van de door de aanvrager medegedeelde informatie en het ontwerp van de oprichtingsakte van de stichting, kan gesteld worden dat de begunstigden geen enkele schuldvordering hebben op de stichting noch enig recht om enigerlei betaling te eisen van deze stichting.

De uitkeringen van deze stichting aan de begunstigden vormen bijgevolg geen roerend inkomen in de zin van artikel 17, § 1, WIB92 in hoofde van de begunstigden.

Vermits deze uitkeringen noch de aard van onroerend inkomen, noch van beroepsinkomen noch van divers inkomen hebben, kunnen deze uitkeringen niet worden aangemerkt als belastbaar inkomen in de zin van artikel 6 WIB92.

6.8.2 HEFFING OP DE TERUGNAME DOOR DE STICHTSTER BIJ DE ONTBINDING VAN DE STICHTING

In geval van ontbinding van de stichting zal de terugname van de stichtster van een bedrag (of van goederen met een waarde) gelijk aan de waarde van de ingebrachte goederen moeten beschouwd worden als een niet belastbare terugbetaling van de inbreng in hoofde van de stichtster. Er moet op dit punt wel worden opgemerkt dat de waarde van de ingebrachte goederen gelijk moet zijn aan de waarde van deze goederen op de dag dat ze in de stichting werden ingebracht.

Indien daarentegen het teruggenomen bedrag (of de goederen) hoger is dan de waarde van de ingebrachte goederen, zal het hogere gedeelte moeten aangemerkt worden als zijnde interest in de zin van de artikelen 17, § 1, 2° en 19, § 1 WIB92.

6.8.3 HEFFING OP DE TERUGNAME DOOR DE RECHTHEBBENDEN VAN STICHTSTER BIJ DE ONTBINDING VAN DE STICHTING NA HET OVERLIJDEN VAN DE STICHTSTER

In geval van ontbinding van de stichting zal de terugname door de rechthebbenden van de in de private stichting nog aanwezige bedragen of goederen niet belastbaar zijn in hoofde van de rechthebbenden van de stichtster, voor zover de terugname werd onderworpen aan het successierecht.

7 AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET AANVAARDE VERRICHTINGEN

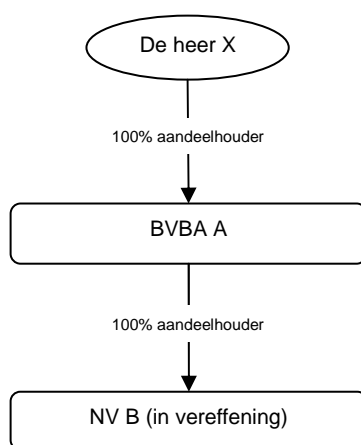
De lezer van het jaarverslag dient er rekening mee te houden dat onderstaande opsomming niet limitatief is

INZAKE DIRECTE BELASTINGEN

7.1 REORGANISATIES

De vraag betrof de toepassing van het belastingneutraal stelsel als bedoeld in artikel 211, § 1, WIB 92 met betrekking tot een geruisloze fusie waarbij een vennootschap in vereffening wordt overgenomen door haar moederverenootschap.

Organogram vóór de verrichting



Historiek van de huidige groepsstructuur

De exploitatieactiviteit van de NV B werd reeds vele jaren geleden stopgezet. In het jaar N werd dan ook beslist tot een in vereffeningstelling van de NV B. De heer X (toenmalige aandeelhouder van de NV B) werd aangesteld als vereffenaar.

In het jaar N+2 werd de BVBA A opgericht met een minimumkapitaal door de heer Y. In datzelfde jaar heeft de BVBA A alle aandelen van de NV B gekocht van de heer X voor meer dan 1 miljoen EUR.

Deze prijs werd als volgt voldaan :

- ten belope van 99,9 % door een overname door de BVBA A van de persoonlijke schuld die de heer X had ten aanzien van de NV B;
- ten belope van 0,1 % door een betaling in cash aan de heer X.

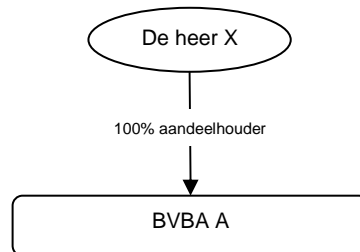
In het jaar N+5 heeft de heer X alle aandelen van de BVBA A gekocht van de heer Y.

Voorgelegde verrichting

Thans wordt een geruisloze fusie overwogen waarbij de NV B (in vereffening) zal worden overgenomen door de BVBA A.

Overeenkomstig artikel 681 van het Wetboek van Vennootschappen kan een fusie eveneens plaatsvinden wanneer één van de vennootschappen waarvan het vermogen zal overgaan, in vereffening is, mits deze vennootschap nog geen begin heeft gemaakt met de uitkering van haar vermogen aan haar vennoten. De aanvrager heeft bevestigd dat er nog geen uitkering van het vermogen door de NV B heeft plaatsgevonden.

Organogram na de verrichting



Standpunt van de DVB

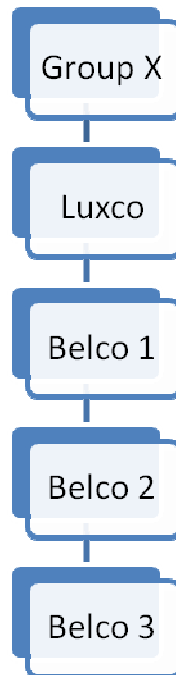
Er kon geen gunstige beslissing worden afgeleverd gelet op de vaststelling dat:

1. de NV B reeds vele jaren geleden haar exploitatie heeft stopgezet en in vereffening is gesteld, waardoor zij thans nog enkel vorderingen en wat beleggingen aanhoudt;
2. de fusie tot gevolg zal hebben dat men terugkeert naar de situatie zoals deze bestond vóór het jaar N+2, met dien verstande dat de persoonlijke schuld die de heer X had ten aanzien van de NV B vervalt en nooit door hem zelf werd afgelost;
3. door het vermelde in punt 2 alsook ingevolge de eerder excessieve vergoedingen die de BVBA A jaarlijks voor haar mandaat als vereffenaar ontvangt, zou kunnen worden van uitgegaan dat er toch een aanvang is genomen met de uitkering van het vermogen van de NV B, waardoor de fusie vanuit vennootschapsrechterlijk standpunt niet meer mogelijk is;
4. de aangehaalde zakelijke overwegingen bestaan uit groepsvereenvoudiging en kostenbesparingen, die inherent zijn aan elke fusie;
5. de fusie een aanzienlijk fiscaal voordeel met zich meebrengt in die zin dat de liquidatiebelasting van 451.693 EUR wordt vermeden die door de NV B zou zijn verschuldigd indien de reeds opgestarte in vereffeningstelling tot zijn einde zou worden gebracht.

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

Organogram vóór de verrichtingen

Na de overname ziet de structuur er als volgt uit:



Historiek van de huidige groepsstructuur

Belco 1 is een zuivere holdingvennootschap die enkele jaren geleden als acquisitievehikel werd opgericht naar aanleiding van de overname van de groep door de vorige investeerder.

Belco 2 is de exploitatievennootschap van de groep.

Belco 3 heeft als doel het verstrekken van de nodige financieringen aan verbonden vennootschappen.

Voorgelegde verrichtingen

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

1. Fusie door overneming van Belco 3 door Belco 2
2. Fusie door overneming van Belco 2 door Belco 1
3. Belco 1 transfereert haar vordering op een buitenlandse groepsvennootschap naar LuxCo door middel van een kapitaalvermindering en interimdividend
4. Luxco transfereert op haar beurt deze vordering naar haar moedervernootschap

Organogram na de verrichtingen



Standpunt van de DVB

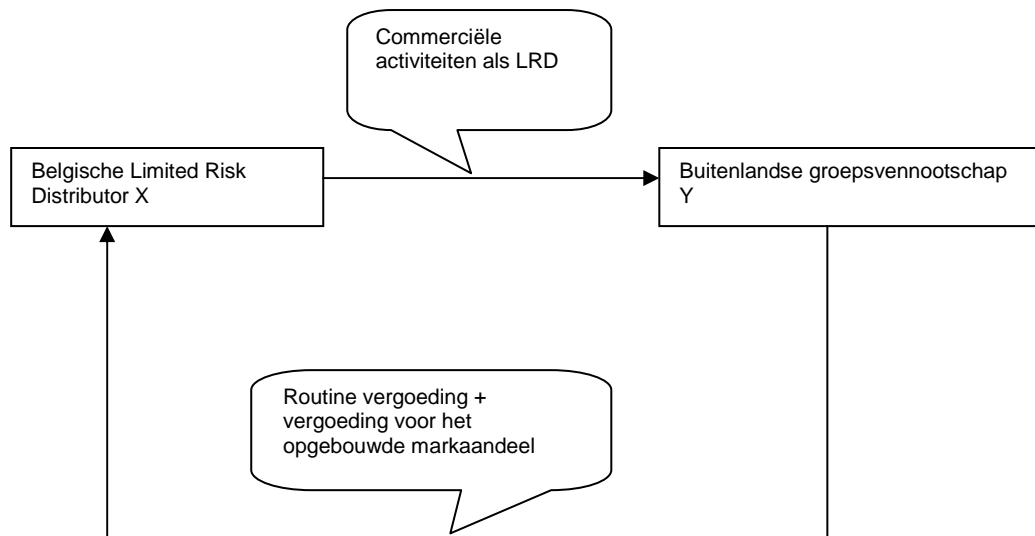
Er kon geen gunstige beslissing worden afgeleverd gelet op de vaststelling dat:

1. de onderkapitalisatie van Belco 1 en Belco 2 jarenlang zelf in de hand werd gewerkt door dividenduitkeringen/kapitaalverminderingen die in het verleden werden doorgevoerd. Het wegwerken van de onderkapitalisatie als zakelijke overweging voor de opeenvolgende fusies kan dan ook niet worden aanvaard, te meer daar opnieuw in het huidige stappenplan (stap 3) Belco 1 na de opeenvolgende fusies een aanzienlijke kapitaalvermindering/uitkering van een interimdividend zal doorvoeren;
2. de overige aangehaalde zakelijke overwegingen bestaan uit groepsvereenvoudiging en kostenbesparingen, die inherent zijn aan elke fusie;
3. door Belco 3 bij de fusie te betrekken vervalt de acquisitielening ter financiering van de verwerving van de aandelen van Belco 2 bij Belco 1, doch de historische interestlasten op deze lening (die zich vertalen in aanzienlijke overdraagbare verliezen bij Belco 1) zullen voor een substantieel deel kunnen worden gecompenseerd met de winsten van de exploitatievennootschap Belco 2, net als de DBI-overschotten die aanwezig zijn bij Belco 1 ingevolge de dividenduitkeringen in het verleden door Belco 2. Door een gebrek aan eigen inkomsten kan Belco 1 haar fiscaal overdraagbare verliezen en DBI-overschotten op stand alone basis niet recupereren. De fusies geven aldus aanleiding tot een aanzienlijk fiscaal voordeel.

7.2 TRANSFER PRICING (VERREKENPRIJZEN)

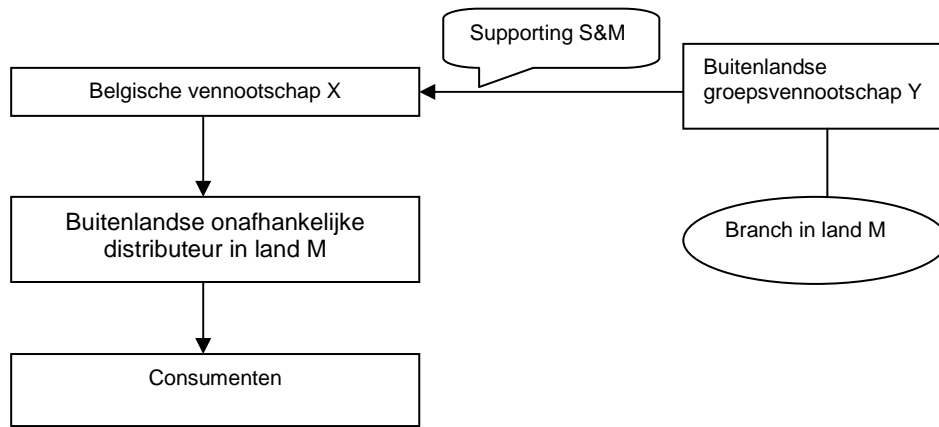
De Belgische vennootschap X wenst een aanvraag tot voorafgaande beslissing in te dienen om zekerheid te bekomen omtrent (i) het arm's length karakter van de toekomstige vergoeding als limited risk distributeur en (ii) de voorgestelde vergoeding die zij zal ontvangen voor de overgedragen goodwill en de opgebouwde marktpositie aan de buitenlandse groepsvennootschap Y.

Tot en met 2010 trad X op als fully fledged distributeur. Vanaf 2011 wordt de aansturing van X vanuit Y gedaan door een groep van managers en marketingdeskundigen. Vanaf 2011 zouden de marktrisico's ook door Y gedragen worden, omdat de controle functie naar Y is gegaan. Elke commerciële afdeling zal vanuit Y aangestuurd worden, terwijl de operationele leiding vanuit België wordt uitgeoefend.

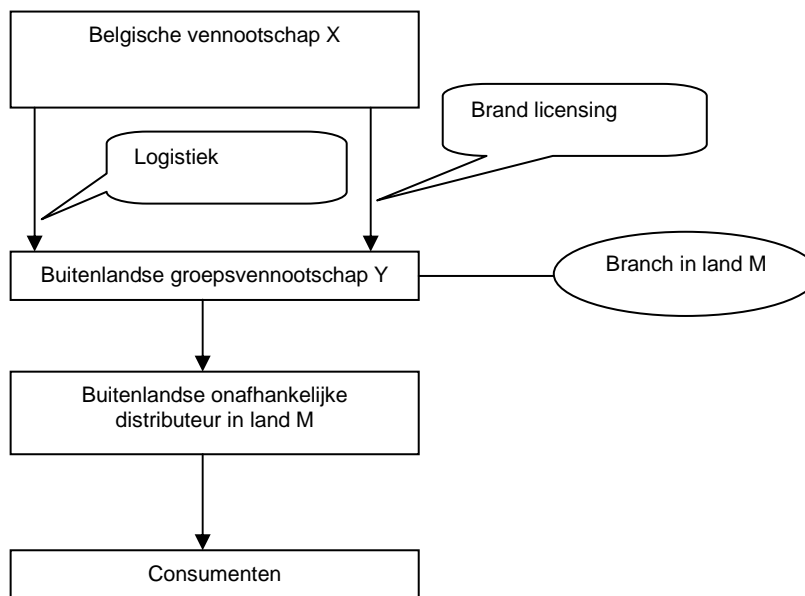


Terwijl de DVB een hogere afrekening vooropstelde dan deze die voorgesteld werd door de aanvrager, was de buitenlandse belastingdienst van oordeel dat er helemaal geen afrekening dient te gebeuren. Aanvrager heeft bijgevolg geopteerd om voor een bilaterale overeenkomst tussen de betrokken Staten te gaan i.p.v. voor twee unilaterale akkoorden.

Een groep heeft sinds 2011 een nieuw business model ingevoerd. In het verleden waren alle verkoop- en marketingfuncties met betrekking tot de markt M gesitueerd op het niveau van de Belgische vennootschap X. X kocht de producten, die onder de merknaam B verhandeld werden, aan bij een groepsvennootschap en liet deze verdelen op de markt M door een derde partij, waarmee X een contract had gesloten. De in het buitenland gevestigde groepsvennootschap Y deed voor rekening van X via een branch in land M een aantal supporting sales & marketing activiteiten en werd hiervoor vergoed op basis van een cost plus. De residuele winst kwam aldus toe aan vennootschap X.



Sinds 2011 worden alle strategische beslissingen wat de markt M betreft genomen door Y. Daarom werd besloten om het (gehernegotieerde) contract met de derde distributeur te alloceren aan Y. Zodoende is het nu Y die alle commerciële functies betreffende het merk B op de markt M uitvoert, en daarbij tevens de voornaamste kosten en risico's die hiermee samengaan op zich neemt. Daardoor wordt Y door aanvrager als economisch eigenaar van het merk beschouwd. De juridische eigendom van het merk B blijft evenwel op het niveau van X.



X oefent sinds 2011 dus geen sales & marketing functions meer uit m.b.t. de markt M. X zal nu haar logistieke activiteiten m.b.t. de goederen uitoefenen voor Y tegen een cost plus vergoeding (inclusief een marge op de door haar aangekochte goederen). De juridische eigendom van het merk B wordt in licentie gegeven aan Y tegen een afnemend royalty % van 15% in 2011 tot 2% in 2015 en volgende jaren. De residuele winst zal bijgevolg aan Y worden toegerekend.

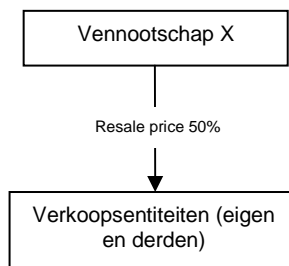
Volgens de aanvrager zijn de voorgestelde vergoedingen in overeenstemming met het arm's length principe.

De DVB meende vooreerst dat een scheiding tussen juridische en economische eigendom tussen juridisch verschillende entiteiten niet mogelijk is. Daarnaast was de DVB van oordeel dat de allocatie van het hernieuwde contract met de buitenlandse

onafhankelijke distributeur niet kon worden gealloceerd aan Y zonder enige goodwill afrekening. Bovendien was onvoldoende aangetoond dat de buitenlandse vennootschap Y over de nodige substantie beschikt om zijn toegewezen nieuwe rol als principaal uit te oefenen.

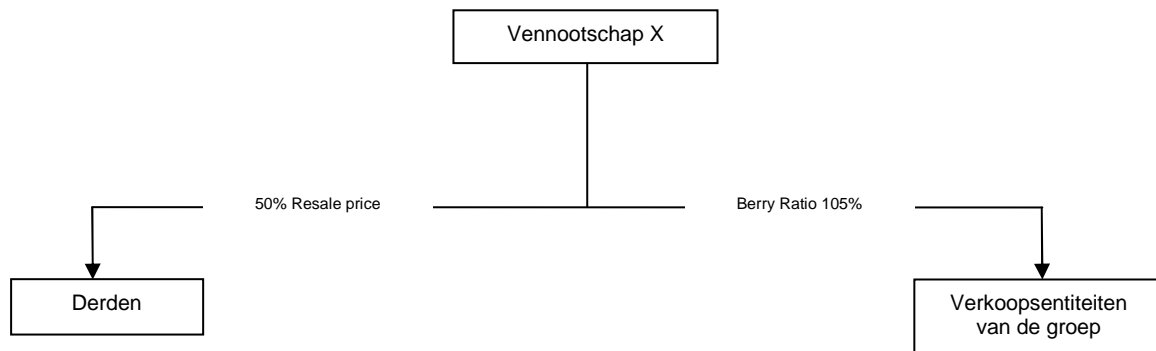
De aanvraag strekte ertoe een voorafgaande beslissing te bekomen waarin zou worden bevestigd dat de wijziging van het transfer pricing beleid met betrekking tot de verkopen door de Belgische vennootschap X aan haar buitenlandse dochterondernemingen, in overeenstemming is met het arm's length beginsel in de zin van artikel 185 §2 WIB 92 en niet zal beschouwd worden als het verlenen van een abnormaal of goedgunstig voordeel zoals omschreven in artikel 26 WIB 92 noch als een verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel zoals omschreven in de artikelen 79 en 207 WIB 92.

De groep heeft haar transfer pricing beleid gewijzigd. Voorafgaand aan boekjaar 2012, werd een resale price methode van 50% toegepast op de verkopen verricht door de verkoopsentiteiten. Er werd geopteerd voor de resale price methode na het analyseren van enkele transacties met onafhankelijke distributeurs, waar kortingen (discounts) werden verleend op prijslijsten. De resale price methode werd evenwel niet langer als geschikt beschouwd.



Vanaf boekjaar 2012 zijn het markt- en crediteurenrisico overgegaan van de verkoopsentiteiten naar X. In het verleden heeft het marktrisico aanleiding gegeven tot verliezen in hoofde van de verkoopsentiteiten.

Vanaf boekjaar 2012 past X een transactionele netto marge methode toe voor het bepalen van de vergoeding voor de verkoopsentiteiten. Voor de verkoopsentiteiten wordt een Berry ratio van 105% toegepast.



De DVB was niet akkoord met het voorgestelde gewijzigde transfer pricing beleid. Ondanks het feit dat het risicoprofiel van X stijgt, bleek uit de opgeleverde gebudgetteerde cijfers van de groep dat de winstgevendheid van X door toepassing van het nieuwe transfer pricing beleid zou dalen en de winstgevendheid van haar buitenlandse dochters zou stijgen ondanks hun verlaagd risicoprofiel.

Een Belgische OPCO met centrale functies (R&D, productie), die ook over belangrijke fiscale aftrekken beschikt, zou (bijkomende) financiële activiteiten aantrekken (de vennootschap had op dat ogenblik reeds twee intragroepingen toegestaan).

De vennootschap zou een bestaande lening aan een US Co overnemen van Dutch Co (haar moeder - die tevens 100% aandeelhouder was van US Co), nadat deze lening eerst door Dutchco werd overgebracht naar een Luxemburgse vennootschap van de groep.

Ter financiering van deze overname zou de Belgische vennootschap een winstdelende lening uitgegeven.

Na een prefiling vergadering werd door de DVB gevraagd om omstandig aan te tonen welke bedrijfseconomische redenen aan de basis liggen van de verrichting.

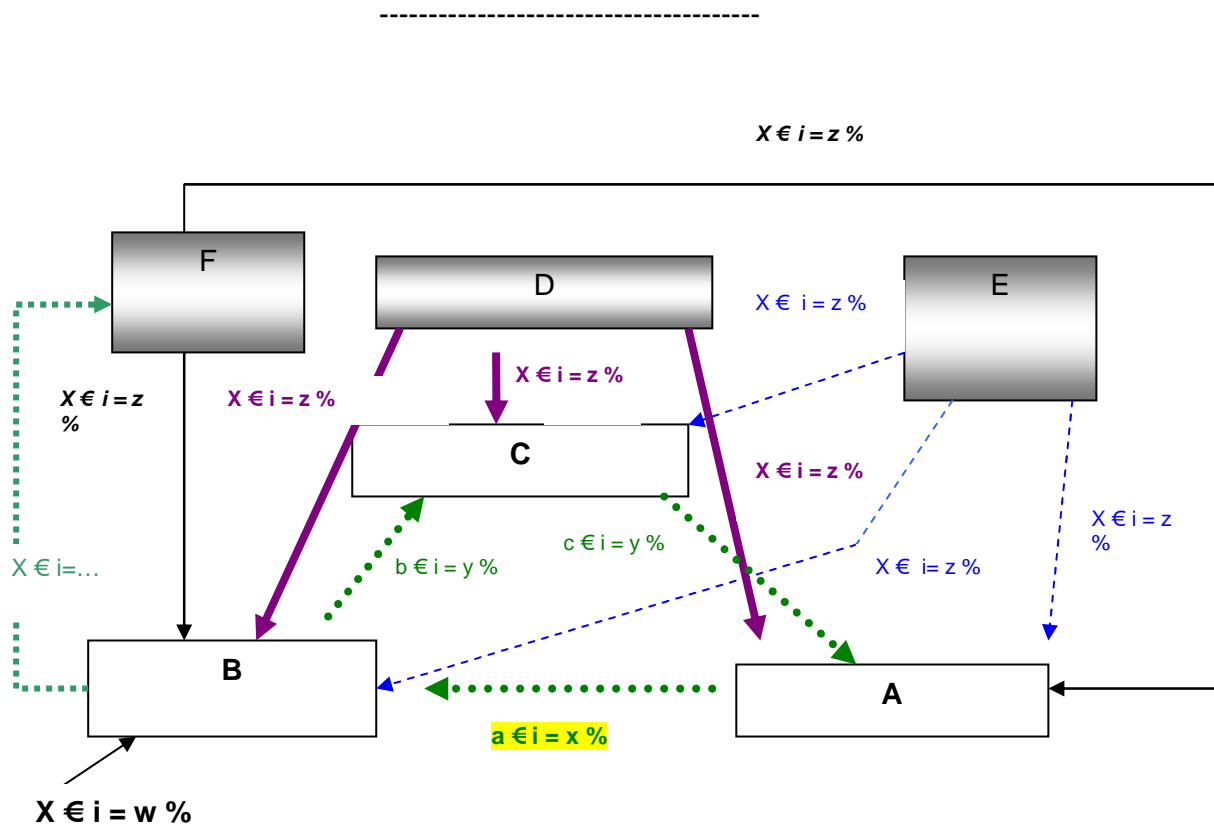
Er werd geen verder gevolg gegeven aan de prefiling.

Aanvrager wou een herziening van de toegepaste verrekenprijs, meer bepaald werd voorgesteld om de OM 7% wijzigen naar 1,86% (= mediaan van nieuwe studie). Bij vorige beslissing had de aanvrager zich gepositioneerd binnen de globale range van de vergelijkingspunten, omwille van hoger risico profiel, lagere graad van centralisatie en betere economische omstandigheden. Discussie was ontstaan omtrent het huidige risicoprofiel. Door de DVB werd een verifiërende studie gedaan met als mediaan 4,22. Aanvrager ging niet akkoord. Bovendien was aanvrager ondertussen overgenomen door andere groep waardoor een nieuwe VB voor een te korte periode (tot integratie) weinig nut zou hebben gehad.

7.3 Kwijtschelding schulden (Art.26,49,79 en 207, 2^{de} lid WIB 92)

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

Aangezien vennootschap A reeds in het verleden een kwijtschelding heeft verkregen van haar buitenlandse moedervernootschap is de vraag met betrekking tot de nieuwe kwijtschelding door de moedervernootschap onontvankelijk omdat de vraag betrekking heeft op een verrichting die identiek is aan die welke op fiscaal vlak reeds gevolgen heeft gehad ten name van vennootschap A.



Vennootschap A wenst haar schuldvordering a die ze heeft op haar zusterennootschap B, die een negatief eigen vermogen heeft, voorwaardelijk kwijt te schelden. Door de kwijtschelding zal het eigen vermogen van vennootschap B terug positief worden.

Het herstelplan is evenwel geen herstelplan, vermits vennootschap A door de kwijtschelding zelf een negatief eigen vermogen zal krijgen. De verrichting komt neer op het probleem verschuiven van vennootschap B naar vennootschap A.

Bovendien is het niet normaal dat een zusterennootschap gaat kwijtschelden terwijl de grootmoedervernootschappen D en E niets doen en hoge interesten blijven aanrekenen.

De vordering b die vennootschap B heeft op haar moedervernootschap C blijft ongewijzigd open staan. De vorderingen a en b zijn ongeveer even hoog.

De DVB kon de verrichting niet aanvaarden omdat:

1. de zustervennootschap die de kwijtschelding doet daardoor in de problemen komt,
2. de moedervennootschap betaalt haar schuld niet terug en
3. de grootmoedervennootschappen doen niets en blijven hoge interesten aanrekenen

De vraag wordt gesteld of de geplande onvoorwaardelijke kwijtschelding van schuldvordering door vennootschap A aan haar moedervennootschap B niet zal worden aangemerkt als een verleend abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 26 WIB 92.

Tevens wordt er bevestiging gevraagd omtrent het feit dat de kwijtschelding van schuldvordering een aftrekbare beroepskost uitmaakt ten belope van het kwijtgescholden bedrag in de zin van artikel 49 WIB 92 en aldus als een zeker en vaststaand verlies van het boekjaar kan worden aangemerkt bij vennootschap A.

Tot slot wenst de aanvrager te vernemen dat de definitief kwijtgescholden schuld geen verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van de artikelen 79 en 207, 2de lid WIB 92 inhoudt ten name van vennootschap B.

De DVB stelt vast dat vennootschap B geen onderneming in moeilijkheden is. Vennootschap B heeft een positief eigen vermogen en valt niet onder het toepassingsgebied van de artikelen 633 en 634 van het Wetboek Vennootschappen. Er kon dan ook geen gunstig gevolg gegeven worden aan de vragen.

7.4 Tonnagebelastingregime voor winst uit zeescheepvaart (PW 02.08.2002 artikelen 115 tot 127, gewijzigd bij PW dd.27.12.2004)

Vennootschap A wenst haar schepen, de handelsnaam en de goodwill die gerelateerd is aan een bedrijfsafdeling te verkopen aan haar moedervennootschap B. Er wordt gevraagd of de opbrengst van de verkoop van schepen van A aan B evenals de opbrengst van de verkoop van de handelsnaam en de goodwill die gerelateerd is aan een bedrijfsafdeling aan B geacht worden begrepen te zijn in de reguliere fiscale basis van de tonnagebelasting voor het belastbaar tijdperk waarin de verkoop plaatsvindt. Daarnaast wordt de bevestiging gevraagd dat artikel 26 WIB 92 niet van toepassing is op de verkoop van de handelsnaam en de goodwill van A.

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

7.5 Gespreide taxatie

De DVB is van mening dat artikel 47 WIB 92 niet van toepassing kan zijn op de door vennootschap X gerealiseerde meerwaarde op haar goodwill ter gelegenheid van de verkoop van haar advocatenkantoor. Inderdaad, wanneer de voorheen verworven goodwill volledig is afgeschreven, heeft de gerealiseerde meerwaarde betrekking op een nieuwe goodwill, gecreëerd door de inspanningen van de vennootschap en niet op de oude.

7.6 Einde opstal – voordeel van alle aard.

Begin 1994 werd door de heer en mevrouw X – Y een perceel bouwgrond aangekocht die sindsdien toebehoort aan hun gemeenschappelijk vermogen. In de loop van 1994 werd op voormelde grond een recht van opstal voor een periode van 15 jaar verleend aan de bvba Z. Op dit stuk grond werd door de bvba Z een gebouw opgericht. Het recht van opstal werd in 2009 op verzoek van de partijen verlengd bij notariële akte voor een extra periode van 5 jaar. Het loopt bijgevolg ten einde in 2014.

Aanvragers wensen de fiscale behandeling te kennen bij de verkrijging van het onroerend goed zonder vergoeding bij afloop van het recht van opstal.

Mevrouw Y is zaakvoerder van de bvba Z. Op het moment van de vestiging van het recht van opstal was ze de enige zaakvoerder van de vennootschap. Op dit ogenblik is ze medezaakvoerder van de vennootschap.

De heer X heeft geen enkele beroepsmatige band met de bvba Z. Hij heeft tot op heden geen enkel mandaat uitgeoefend in de vennootschap.

De DVB is van oordeel dat het voordeel van de natrekking van het onroerend goed in het gemeenschappelijk vermogen van de heer en mevrouw X – Y ingevolge de afloop van het recht van opstal op de grond verleend door de heer en mevrouw X – Y aan de bvba Z op basis van de feitelijke en juridische omstandigheden eigen aan het geval in zijn geheel dient te worden beschouwd als een voordeel van alle aard in hoofde van mevrouw Y, opstalgever en zaakvoerder van de bvba Z.

De aanvragers waren van oordeel dat slechts de helft van het voordeel van de natrekking in hoofde van mevrouw Y diende belast te worden en de andere helft in hoofde van de bvba Z (toekenning abnormaal en goedgunstig voordeel).

7.7 Woning – voordeel van alle aard

De DVB is van mening dat de ter beschikking stelling van een onroerend goed door een vennootschap aan haar bedrijfsleider aanleiding kan geven tot de belastbaarheid van een VAA, en dit zelfs als de bedrijfsleider een marktconforme huur betaalt (artikel 18 KB/WIB 92).

7.8 Afstand van bezoldigingen door bedrijfsleiders

Aan de DVB werden een aantal dossiers voorgelegd inzake de fiscale behandeling van de "afstand" van bezoldigingen door bedrijfsleiders. Deze problematiek maakt tevens het voorwerp uit van de parlementaire vraag nr. 133 van 25.11.1999 gesteld door Volksvertegenwoordiger Pieters en de circulaire Ci.RH.244/599.047 (AOIF nr. 41/2009) d.d. 18.08.2009.

In welbepaalde gevallen en op verzoek van de betrokkenen wordt aanvaard dat de bezoldigingen die aan bedrijfsleiders worden toegekend ter uitvoering van hun mandaten en die zij aan derden afstaan, om praktische redenen niet moeten worden aangegeven, voor zover de ontvangen bezoldigingen in hun geheel, voorafgaandelijk contractueel en rechtstreeks worden afgestaan. In dit uitzonderlijk geval moeten die afgestane bezoldigingen niet aan de bedrijfsvoorheffing worden onderworpen en moeten zij evenmin op de individuele fiches nr. 281.20 worden vermeld.

De DVB is van oordeel dat voor de toepassing van deze administratieve tolerantie de belastingplichtige dient aan te tonen dat het verwerven of het behoud van zijn mandaat en van de inkomsten die hij eruit haalt daadwerkelijk en uitdrukkelijk ondergeschikt is aan het afstaan van een bepaald gedeelte van de vergoedingen die hij ontvangt m.a.w. de voorwaarden van artikel 49 WIB 92 moeten worden nageleefd.

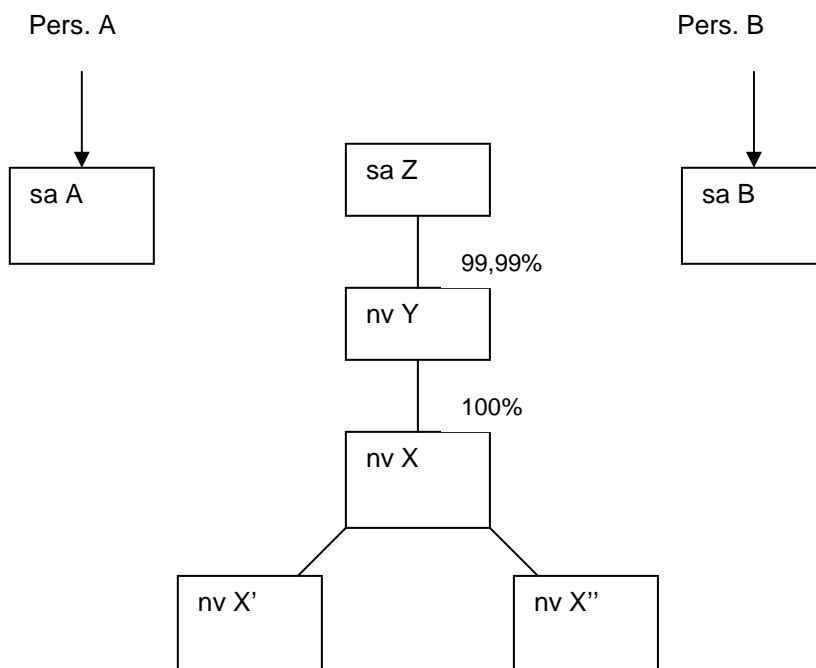
De DVB heeft volgende verrichtingen niet aanvaard:

- X is werkzaam via zijn persoonlijke vennootschap bvba X. X is voorgedragen voor een lokaal politiek mandaat. In die hoedanigheid ontvangt X een bezoldiging. Het voorstel van X is om het inkomen dat hij uit zijn politiek mandaat zal ontvangen af te staan aan zijn vennootschap door middel van een overeenkomst van afstand van bezoldigingen afgesloten tussen hemzelf als natuurlijk persoon en zijn vennootschap en deze afgestane sommen als aftrekbare beroepskosten aan te merken (2012.442).
- X werd door nv Z gevraagd om een functie op te nemen als uitvoerend bestuurder. Overeenkomstig wettelijke bepalingen dient X zijn functie als uitvoerend bestuurder persoonlijk als natuurlijk persoon op te nemen. X wenst echter alle bestuursvergoedingen die hem zouden toekomen uit hoofde van bovenvermelde functie op een onherroepelijke wijze rechtstreeks en integraal af te staan aan zijn managementvennootschap bvba X en deze afgestane sommen als aftrekbare beroepskosten aan te merken (P. 2012.096).
- X is zaakvoerder van een personenvennootschap waarin hij 99% van de aandelen bezit. In de nabije toekomst zou X in persoonlijke naam tevens een mandaat opnemen als bestuurder van een vzw. Het voorstel van X is om het volledige inkomen dat hij in zijn hoedanigheid van bestuurder van de vzw zal ontvangen geheel en rechtsreeks af te staan aan zijn vennootschap door middel van een overeenkomst van retrocessie (P.2012.691).

7.9 Aftrekbaarheid managementvergoedingen

De nv Y, wiens aandeelhouder een Franse holding (sa Z) is, werd opgericht in 2012. De nv Y heeft 100% van de aandelen verworven van de nv X.

De nv Y zal voor het beheer van de nv X zorgen en zal hiervoor gebruik maken van de diensten van heren A en B (allebei inwoner van Frankrijk).



A en B zijn geen loontrekkenden van de nv X maar zullen via hun persoonlijke managementvennootschap (sa A en sa B) aan de nv Y hun diensten factureren voor in totaal +/- 300.000 EUR.

De nv Y zal van haar kant managementfees en/of tantièmes factureren aan de nv X. Uit de berekeningen blijkt dat hiervoor +/- 450.000 EUR gefactureerd zal worden. Gelet op het feit dat de nv Y (gedeeltelijk) een lening heeft aangegaan om de aandelen van nv X te kopen, zou de vergoeding hiervoor aangewend worden.

De DVB is van mening dat – gelet op het arrest van het Hof van Cassatie dd. 10 juni 2010 – in casu geen gunstige beslissing kan worden gegeven met betrekking tot de aftrekbaarheid als beroepskosten van de gefactureerde managementfees en/of tantièmes ten belope van 450.000 EUR.

7.10 Aandelenopties – Wet van 26.03.1999

De aanvraag had betrekking op de invoering door de beursgenoteerde vennootschap X van een aandelenoptieplan waarvan een bijzonder kenmerk het volgende was : X wenste dat ingeval van de uitoefening van de opties, de door de genietters bekomen aandelen hen recht gaven op de recuperatie van de door X na toekenning van de opties uitgekeerde dividenden.

De DVB is van mening dat met de toekenning van dit recht op “vorige dividenden” rekening moet worden gehouden. Bijgevolg kan niet bevestigd worden dat de berekening van het VAA enkel moet gebeuren op basis van de beurswaarde van het aandeel X.

7.11 Aandelenplan met korting

Bij niet beursgenoteerde aandelen die gedurende 2 jaar onbeschikbaar werden gemaakt, kan de korting van 20/120 (Com.IB 36/16) slechts worden aanvaard indien een actieve markt voor het niet genoteerde aandeel bestaat. Bij gebrek kan geen enkele korting worden toegestaan (of wordt dergelijke korting als een belastbaar VAA aangemerkt).

7.12 Meerwaarden op aandelen – overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting

Een Belgische vennootschap X houdt aandelen aan in een andere Belgische vennootschap Y, die inzonderheid beschikt over buitenlandse inrichtingen in landen waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft afgesloten. Deze buitenlandse inrichtingen genieten van een “tax holiday” stelsel. Hun winsten zijn desalniettemin vrijgesteld in België door toepassing van die overeenkomsten.

De gestelde vraag strekte ertoe te vernemen of de tussen de vreemde Staten (van de verschillende inrichtingen) en België afgesloten overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting geschonden worden ingeval van een belastingheffing op de door X gerealiseerde meerwaarde op de verkoop van haar participatie in Y. De DVB is van oordeel dat de toepassing van artikel 192 *juncto* 203, § 1, 1^{ste} lid, 4^o; WIB 92 deze overeenkomsten niet schendt.

7.13 Verkoop kasgeldvennootschap

De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de verkoop van aandelen X BV (een Nederlandse vennootschap) aan A, een Luxemburgse onafhankelijke vennootschap, door de heer en mevrouw X - Y als een normale verrichting van beheer van privévermogen kan worden beschouwd.

X BV werd opgericht in 1993 en heeft een gestort kapitaal van +/- 20.000 EUR. De feitelijke activiteit van X BV is die van beleggingsvennootschap.

X BV houdt slechts één participatie aan nl. Y bvba (een Belgische vennootschap) en heeft de laatste 5 jaar geen belangrijke vermogensbestanddelen gekocht of verkocht, en heeft in die periode eveneens geen dividenden ontvangen uit Y bvba.

Y bvba werd in 2000 opgericht als dochtervennootschap van X BV met een kapitaal van +/- 2.500.000 EUR dat volledig volstort is.

Y bvba is een holdingvennootschap. De zaakvoerders van Y bvba zijn zowel de heer als mevrouw X - Y.

Aangezien Y bvba eigenaar is van een deel van het onroerend goed waarin het echtpaar woont en werkt en dat Y bvba ook eigenaar is van een minderheidsbelang in Z BV (waar de heer X directeur is), wensen de heer en mevrouw X – Y, voorafgaand aan de verkoop van de aandelen van X BV, Y bvba privé zelf te kopen van X BV.

A is bereid X BV te kopen voor een conventioneel bedrag van +/- 20.000.000 EUR.

Het betreft in casu een verkoop van een kasgeldvennootschap aan een derde.

De DVB is van mening dat de verkoop van de aandelen (voorafgegaan door de aankoop van de deelneming van Y bvba door de aanvragers) in casu niet als normaal beheer van privévermogen kan worden beschouwd.

7.14 Kapitaalvermindering – art. 344 WIB92

De heer en mevrouw X - Y zijn respectievelijk gedelegeerd bestuurder en bestuurder van nv A. Zij zijn gehuwd onder het stelsel van scheiding van goederen naar Belgisch recht.

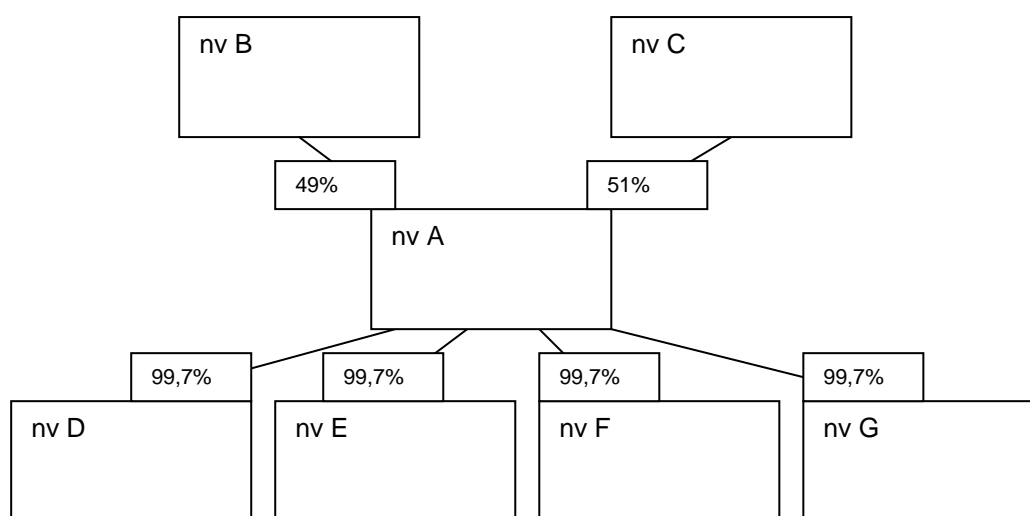
De aandelen van nv A werden 51% gehouden door mevrouw Y. De andere aandelen, zijnde 49% worden gehouden door nv B. De aandelen van nv B worden gehouden door de heer en mevrouw X - Y.

Nv C werd opgericht in 2007. Het overgrote deel van het kapitaal werd onderschreven door mevrouw Y door inbreng in natura van 51% van de aandelen van nv A. Het resterende deel van het kapitaal werd door de heer X in speciën volstort.

Voor de inbreng in natura werd geen voorafgaande beslissing bij de DVB gevraagd noch werd er een akkoord bekomen op het niveau van het lokale controlekantoor.

Desalniettemin werden de voorwaarden zoals gesteld door de minister van Financiën in antwoord op de parlementaire vraag nr. 657 van dhr. Van Campenhout van 23 februari 2005, alsook de voorwaarden zoals omschreven in het toenmalige standpunt van de DVB, nageleefd.

Sinds de inbreng ziet de groepsstructuur er als volgt uit :



Het echtpaar wenst het kapitaal van nv C terug te brengen van 20 mio EUR naar 8 mio EUR middels een kapitaalvermindering van 12 mio EUR. De kapitaalvermindering zal pro rata verdeeld worden over de huidige aandeelhouders en in overeenstemming gebeuren met de regels terzake van het Wetboek van Vennootschappen en de statuten van de vennootschap. In ondergeschikte orde wordt overwogen om nv C te vereffenen.

Nv C beschikt over voldoende eigen middelen om de kapitaalvermindering uit te betalen. Deze middelen zijn afkomstig van dividenden vanuit de werkvennootschappen (nv D, E, F en G) naar nv A en vanuit nv A naar nv C. Er wordt geen externe financiering afgesloten voor de uitbetaling, noch zal het bedrag in rekening-courant worden geboekt, noch zal het worden teruggeleend aan de groep voor de werking daarvan.

De kapitaalvermindering bij nv C zou plaatsvinden in het kader van een verkoop van de groep en de nv A in het bijzonder.

In toepassing van de step by step doctrine zou a) de inbreng van de aandelen nv A in de nv C (step up van 20.000.000 EUR) gevolgd door b) een opstroom van liquide middelen van nv A naar nv C zonder dat met deze middelen enige investering is gebeurd en c) een kapitaalvermindering bij nv C of liquidatie van nv C als een eenheid van handelen kunnen worden beschouwd en het gheherdefinieerd worden in een rechtstreekse dividenduitkering vanuit nv A naar de natuurlijke personen.

De DVB is van oordeel dat, in de huidige constellatie, de voorgenomen verrichtingen (kapitaalvermindering nv C of vereffening en verdeling nv C) niet worden verantwoord door andere motieven dan het ontwijken van inkomstenbelastingen.

7.15 (Interne) meerwaarden, toepassing artikel 90, 9°, eerste gedachtestreepje, WIB 92

- ***Verkoop van aandelen aan derden***

Case 1

Verkoop tegen marktwaarde door de heer A van zijn aandelen BVBA A, een managementvennootschap, aan een buitenlandse holding H van de groep Z. Na de geplande verkoop zal de heer A nog enkele jaren een bezoldigd mandaat van zaakvoerder-natuurlijke persoon opnemen binnen de BVBA A. Uit de jaarrekening van de BVBA A blijkt dat er aanzienlijke geldbeleggingen en liquide middelen aanwezig zijn (meer dan 70% van het balanstotaal). In het verleden werden, behalve kort voor het indienen van de prefilings, geen dividenden uitgekeerd.

De heer A verstrekt via zijn vennootschap A enerzijds diensten aan de BVBA X en de NV Y van de Z-groep (dienstverleningsovereenkomsten) en anderzijds negocieert hij via zijn vennootschap A joint-venture overeenkomsten met derden voor de Z-groep. De heer A (noch zijn vennootschap BVBA A) werden tot nu toe vergoed voor de onderhandelingen gevoerd in het kader van de totstandkoming van de joint-venture overeenkomsten.

X en Y zijn operationele vennootschappen die deel uitmaken van de buitenlandse Z-groep. De heer A is geen aandeelhouder noch bestuurder in deze vennootschappen. De heer A noch BVBA A hebben ooit aandelen van een vennootschap van groep Z in hun bezit gehad. Wel heeft de heer A in het verleden zijn meerderheidsparticipatie in een Belgische NV (die tot die datum bestuurder was in NV Y) verkocht aan BVBA X. De heer A noch BVBA X hebben een mandaat in de topvennootschappen van groep Z. Wel is BVBA A, samen met andere personen, bestuurder van de BVBA X.

Voormelde joint-venture overeenkomsten met derden worden op heden afgesloten door NV Y, waarbij NV Y wordt vertegenwoordigd door de heer A (niettegenstaande hij geen rechtstreeks mandataris is binnen NV Y). De heer A is geen werknemer noch rechtstreeks mandataris van de vennootschappen die de overeenkomsten hebben afgesloten. Op heden heeft NV Y reeds meerdere joint-venture overeenkomsten gesloten en momenteel lopen er nog gesprekken met andere derden (onderhandelingsfase). Deze overeenkomsten waren gestart als een neven-activiteit maar blijken intussen een aanzienlijk groeipotentieel te hebben.

In deze joint-venture overeenkomsten zijn specifieke clausules voorzien dat ze kunnen beëindigd worden wanneer de heer A niet langer zou optreden voor de NV Y (al dan niet via zijn dienstverleningsovereenkomst). Dit heeft op heden een rechtsonzekerheid

inzake de rechtsgeldigheid en afdwingbaarheid van de overeenkomsten tot gevolg en groep Z wenst de continuïteit en de groei van de activiteiten veilig te stellen naar de toekomst toe.

In het kader van de toekomststrategie van de groep is het belangrijk dat de opvolging van de activiteiten in België die op heden door de BVBA A gebeurt, gewaarborgd wordt en dat de bestaande contracten met derden juridisch gestroomlijnd, gewaarborgd en in stand gehouden kunnen worden en, waar mogelijk, uitgebreid kunnen worden. Gezien de persoon, de ervaring, de kennis en het netwerk van de heer A, is zijn persoonlijke betrokkenheid en aanwezigheid in de groep noodzakelijk teneinde het behoud van deze joint venture overeenkomsten te kunnen bewerkstelligen.

Door de BVBA A over te nemen, waarvan de heer A nog gedurende een bepaalde termijn bezoldigd zaakvoerder zal zijn, bestendigt de groep haar samenwerking met BVBA A, en in het bijzonder met de heer A, en verwerft ze de eigendom en controle over BVBA A.

Niettegenstaande het een verkoop van aandelen aan een derde niet-gelieerde partij betreft, is de DVB van mening dat de aandelenverkoop van de managementvennootschap A niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen. Dat de positie van de heer A tegenover groep Z op het vlak van de onderhandelingen van de joint-venture overeenkomsten niet juridisch is geregeld, noodzaakt niet dat groep Z dient over te gaan tot de aankoop van de aandelen van de BVBA A, een vennootschap waarin hoofdzakelijk liquiditeiten en geldbeleggingen aanwezig zijn en waarvoor een niet-gelieerde derde in principe geen interesse heeft. In de plaats hiervan zou evengoed kunnen overgegaan worden tot een aanpassing van de bestaande dienstverleningsovereenkomsten afgesloten tussen de vennootschappen X en Y en de BVBA A waarbij de door de heer A/de BVBA A geleverde prestaties, in dat kader marktconform worden vergoed.

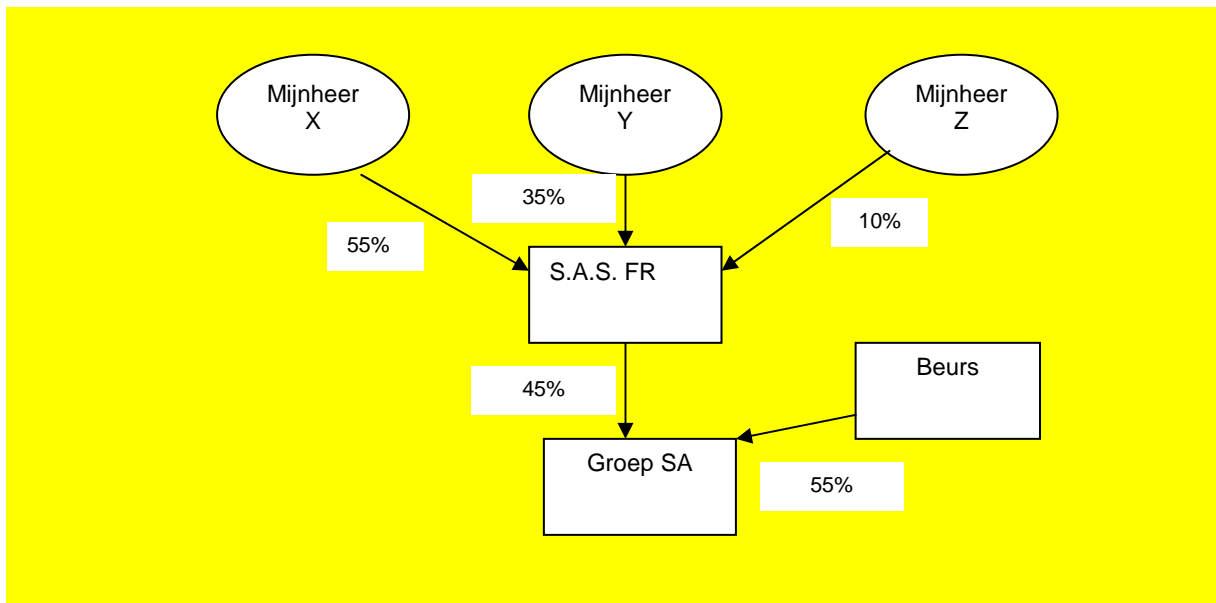
Case 2

De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de overdracht aan derden door de heren X en Y van hun aandelen in 2 Luxemburgse SOPARFI's, opgericht in 2012, kadert in het normaal beheer van hun privé-vermogen.

Vertreksituatie vóór 2012

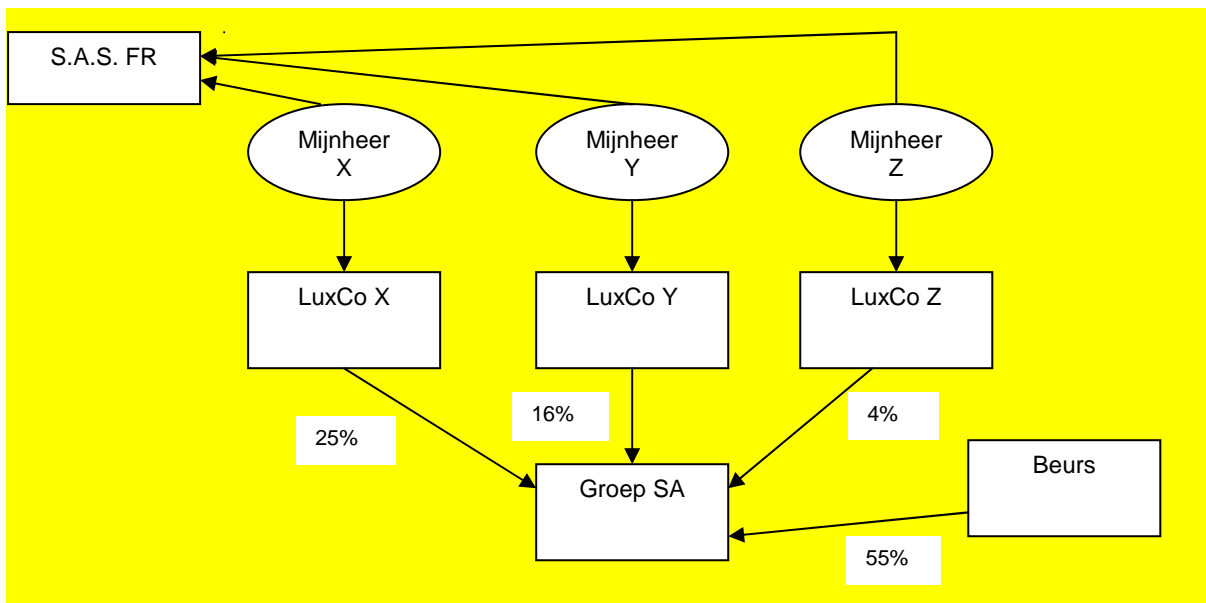
Mijnheer X en Y zijn bestuurders-aandeelhouders van de in de jaren 90 opgerichte en beursgenoteerde Groep A. Zij bezitten, samen met mijnheer Z, 45% van de aandelen van de Groep door tussenkomst van SAS FR en zouden zich op korte of middellange termijn willen terugtrekken.

Mijnheer X en Y overwegen om zich met hun familie in België te vestigen.



In 2012 heeft SAS FR haar participaties in de groep overgedragen aan gelijktijdig opgerichte Luxemburgse SOPARFI's.

Situatie na de verkoop aan de SOPARFI's in 2012



Verrichting die het voorwerp is van de vraag

De heren X en Y vestigen zich in België en verkopen vervolgens hun participaties in LuxCo aan derden. Kadert deze overdracht in het normaal beheer van een privé-vermogen ?

De verrichting werd beoordeeld als louter fiscaal en erg speculatief. Tussen de oprichting van de LuxCo's en de overdracht van de aandelen ervan is slechts een korte termijn verlopen. Bovendien is de geschatte meerwaarde overdreven en is de verrichting in haar geheel redelijk complex.

- **Verkoop van aandelen aan de eigen holding**

Case 1

Verkoop door de heer en mevrouw A, die alle aandelen bezitten van de NV Z, van een belangrijke minderheidsparticipatie in de exploitatievennootschap X aan de NV Z. De NV Z bezit de resterende aandelen (een meerderheidsparticipatie) in de NV X en 2 onroerende goederen (bedrijfsmatig) die worden verhuurd aan derden.

Lange tijd geleden hebben de heer en mevrouw A een bedrijfspand met kantoorruimtes ingebracht in de NV X, waardoor zij voormelde minderheidsparticipatie hebben verworven en waardoor de participatie die de NV Z had in NV X verwaterde.

De heer en mevrouw A zijn ook actief in andere vennootschappen, waaronder vennootschap Y die onlangs failliet werd verklaard. Ten gevolge van een persoonlijke borgstelling voor de terugbetaling van alle bedragen verschuldigd door Y alsook door de omzetting van een deel van een krediet dat Y had lopen bij een financiële instelling in een privé-krediet op naam van de aanvragers, hebben zij een belangrijke persoonlijke schuld.

Ten einde over de nodige financiële middelen te beschikken om deze schuld af te lossen wensen de aanvragers hun minderheidsparticipatie in de NV X te verkopen aan de NV Z.

Door de DVB wordt opgemerkt dat de enige doelstelling van de verrichting er in bestaat om de aanvragers de financiële middelen te bezorgen die nodig zijn om hun persoonlijke schulden te vereffenen. Bovendien wordt de financiële draagkracht van de NV Z niet voldoende aangetoond. Teneinde te kunnen overgaan tot de aankoop van de participatie in de NV X zal de NV Z één van haar onroerende goederen moeten verkopen. Evenwel staat nu reeds vast dat de opbrengst uit deze verkoop niet voldoende zal zijn om de aankoop van de aandelen X te financieren. Er dient bijkomend te worden overgegaan tot de vervroegde inning van een vordering op een andere groepsvennootschap en tot herfinanciering van bestaande kredieten in hoofde van de NV Z naar haar dochteronderneming NV X.

De DVB is dan ook van mening dat indien de aanvragers “derden”-aandeelhouders zouden zijn met een minderheidsparticipatie in de NV X, de NV Z niet bereid zou zijn haar onroerend goed te verkopen om tot de geplande verrichting over te gaan. De wijze waarop de aankoop zou gefinancierd worden, houdt in dat de persoonlijke schulden van de aanvragers (inclusief interesten en kosten) worden doorgeschoven naar de vennootschappen Z en X, wat niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 2

Verkoop door de broers A en B van hun participatie van elk 5% van vennootschap X aan de bestaande holding Z.

A en B houden sinds de inbreng meer dan 3 jaar geleden van elk 45% van de aandelen van X in Z (waarvoor geen voorafgaande beslissing werd gevraagd), elk 50% van de aandelen van deze laatste vennootschap aan. De aandelen van X worden dus aangehouden door Z (90%) en door de heren A en B (elk 5%). X bezit een meerderheidsparticipatie in de buitenlandse vennootschap Y.

De geplande verrichting bestaat er in dat de heren A en B de participatie die zij elk nog persoonlijk aanhouden in X wensen te verkopen aan Z. Daaropvolgend zouden

intragroepsverrichtingen plaatsvinden teneinde de structuur van de groep te professionaliseren.

De middelen uit de geplande verkoop zouden door A en B gedeeltelijk gebruikt worden voor het aanzuiveren van de R/C die beide aandeelhouders momenteel hebben ten aanzien van X. Deze schuld R/C vindt zijn oorsprong in een vrijwillige fiscale regularisatie van privé kosten die in het verleden door de vennootschap ten laste werden genomen en het is de wens van de aanvragers om hun schuld zo spoedig mogelijk aan te zuiveren. De aanvragers willen het engagement opnemen om de meerprijs die zij n.a.v. deze verkoop zouden ontvangen gedurende een bepaalde periode opnieuw te beleggen in X.

De DVB is van mening dat de geplande verkoop niet kadert in het normale beheer van een privé-vermogen. Er wordt niet aangetoond waarom de heren A en B enkele jaren terug slechts een gedeelte van hun aandelen X inbrachten in Z en aangezien Z voldoende financiële middelen heeft om de prijs van 10% van de aandelen X te betalen, kan Z overgaan tot een dividenduitkering waarmee de aanvragers hun schuld R/C kunnen aanzuiveren.

- ***Verkoop van aandelen aan de managementvennootschap***

Case 1

De heren A en B bezitten elk 50% van de aandelen van vennootschap X (dienstverstrekking aan derden) en wensen deze aandelen, in het kader van het centraliseren van hun vermogen, te verkopen aan hun persoonlijke managementvennootschap. Door de verkoop zouden de aanvragers een vordering R/C verkrijgen op hun managementvennootschap.

De geplande verkoop wordt niet degelijk onderbouwd en is volgens de DVB louter fiscaal geïnspireerd (omzetting van belastbare inkomsten meer bepaald hun huidige vergoedingen, naar belastingvrije inkomsten m.n. de inning van de vordering die ontstaat door de verkoop). De DVB is van mening dat de verrichting niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 2

De aanvrager is voor 50 % aandeelhouder van een operationele vennootschap A waarvan hij 3 jaar geleden de aandelen heeft verkregen voor een geringe prijs. Hij heeft recent zijn eigen managementvennootschap B opgericht waaraan hij de aandelen die hij bezit in de operationele vennootschap A, wenst te verkopen. De verkoopprijs zou ingeschreven worden in de rekeningen van B op het credit van de rekening courant van de aanvrager en vervolgens, naargelang de terugbetalingen, aangewend worden door de aanvrager voor de volgende doeleinden: eerst voor de volstorting van het kapitaal van B en vervolgens voor een kapitaalverhoging van B. Het saldo van de rekening courant zou terugbetaald worden naargelang de door B vrijgemaakte middelen.

De verrichting werd geweigerd omwille van verschillende redenen : korte termijn tussen de aankoop en de verkoop, buitensporige meerwaarde, complexe verrichting en fiscaal agressief, schuldpositie van de aankopende vennootschap B.

- ***Inbreng van aandelen van een exploitatievennootschap in een bestaande patrimonium- en managementvennootschap***

Inbreng door de aanvragers (echtpaar) van hun aandelen in de exploitatievennootschap X in hun bestaande patrimonium- en managementvennootschap Y. BVBA Y heeft de intentie om op termijn vennootschappen over te nemen of zal eventueel zelf vennootschappen oprichten. Door de aanvragers werden reeds overnameprojecten bekeken maar momenteel zijn er geen concrete overnames gepland.

De BVBA Y bezat een woning die recent werd afgebroken en zal een nieuwbouw oprichten die als eigen woning zal gebruikt worden door de aanvragers (een beperkt gedeelte zal aangewend worden als bureel). Y heeft voor de aankoop en de afbraak van dit onroerend goed een externe lening afgesloten. Daarnaast bezit de BVBA Y 2 woningen die zullen worden verbouwd en nadien worden verhuurd aan derden. Voor de aankoop van deze woningen werd eveneens een externe lening afgesloten

Verder heeft de BVBA Y voor een aanzienlijk bedrag een roll-over krediet aangegaan dat gebruikt zal worden voor de bouw van de woning van de aanvragers. Waarschijnlijk zullen de kosten (terugbetaling van de leningen en van de intresten op deze leningen), zeker in de eerste jaren, veel hoger zijn dan de opbrengsten (huur en bestuurdersvergoedingen).

Uit het voorgaande blijkt dat de BVBA Y na de geplande inbreng als holding zou fungeren maar waarbij de waarde van de toekomstige privé-woning een aanzienlijk deel zal uitmaken van het actief van de vennootschap. Door de BVBA Y zijn/zullen er belangrijke kosten worden gemaakt waarvoor de middelen via dividenduitkeringen zullen (kunnen) opstromen vanuit de NV X en dit terwijl er nog geen concrete overnameactiviteiten gepland zijn door de BVBA Y. De DVB is van mening dat de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

- ***Verkoop van aandelen aan de Newco van de kinderen***

Case 1

De heer en mevrouw A (ouders) wensen de aandelen van de buitenlandse vennootschap X te verkopen aan een Newco die door hun kinderen (sommige actief, andere niet actief binnen de groep) zal opgericht worden.

X is een buitenlandse holding en bezit de aandelen van de Belgische holding Y, die op haar beurt de aandelen bezit van meerdere werkvennootschappen. De groepsstructuur is ontstaan n.a.v. een verkoop door de ouders van hun aandelen in de werkvennootschappen aan Y (gefinancierd d.m.v een interestdragende obligatielening), onmiddellijk gevolgd door een verkoop van de aandelen Y aan X. De schuld die Y heeft ingevolge de aankoop van de werkvennootschappen vervalt binnenkort en zal bij gebrek aan terugbetalingsmogelijkheid worden omgezet in een lening, deels terug te betalen over 5 jaar en deels (grootste deel) met een looptijd van 25 jaar. In het kader van de successieplanning is het bovendien de bedoeling van de ouders om hun vordering m.b.t. de lening met een looptijd van 25 jaar, in volle eigendom te schenken aan de kinderen.

De vordering die de ouders thans zouden verkrijgen n.a.v. de geplande verkoop van hun aandelen X zou geschonken worden aan de kinderen en de kinderen zouden die vordering vervolgens inbrengen in het kapitaal van Newco.

Door de aanvragers wordt benadrukt dat geen rechtstreekse schenking van de aandelen X aan de kinderen wordt overwogen omwille van het feit dat de voorkeur van de kinderen uitgaat naar een Belgische topholding (de buitenlandse holding X zal wellicht worden geliquideerd).

De DVB is van mening dat de geplande verkoop van de aandelen X aan de Newco van de kinderen niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen. Newco beschikt niet over de financiële draagkracht om tot deze aankoop over te gaan en de NV Y heeft nog aanzienlijke financiële verplichtingen tegenover de aanvragers en hun kinderen (die nog verband houden met de eerdere verkoop door de ouders van hun aandelen in de werkvennootschappen aan de NV Y). Bovendien wordt opgemerkt dat het gewenste resultaat, m.n. de overdracht van de aandelen van de groep aan de kinderen, ook kan bereikt worden door een rechtstreekse schenking van de aandelen van de buitenlandse vennootschap X, eventueel gevolgd door een zetelverplaatsing van deze vennootschap naar België.

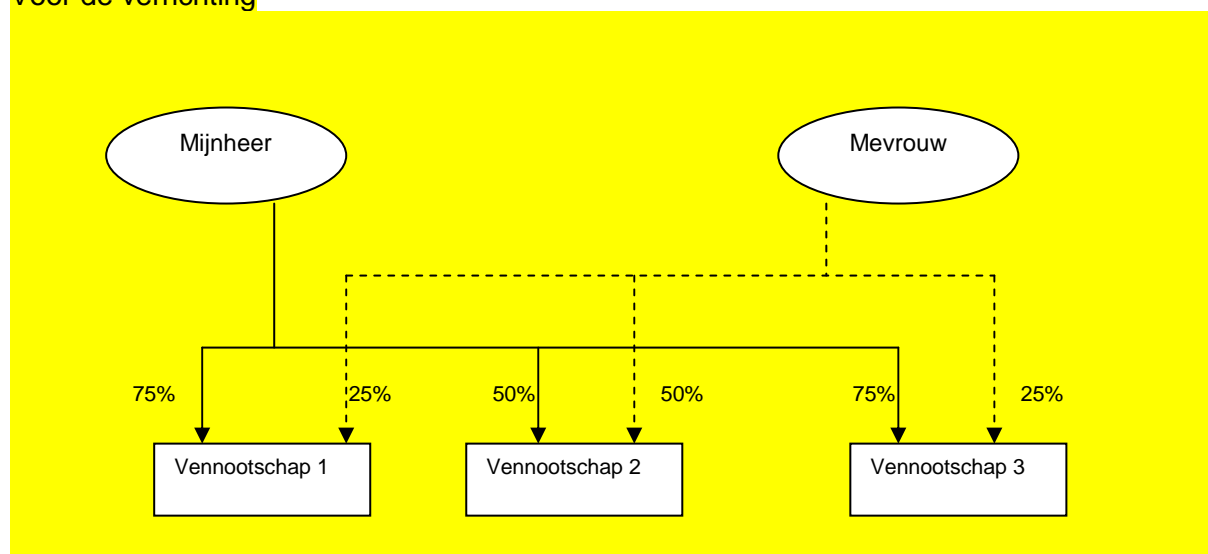
Case 2

Verkoop door de ouders aan een commanditaire vennootschap op aandelen (CVA), die door hun zoon met een minimumkapitaal zal worden opgericht, en waar zij tot statutair zaakvoerder benoemd zouden worden via een BVBA die ze zouden oprichten. De prijs zou betaald worden onder de vorm van een lijfrente.

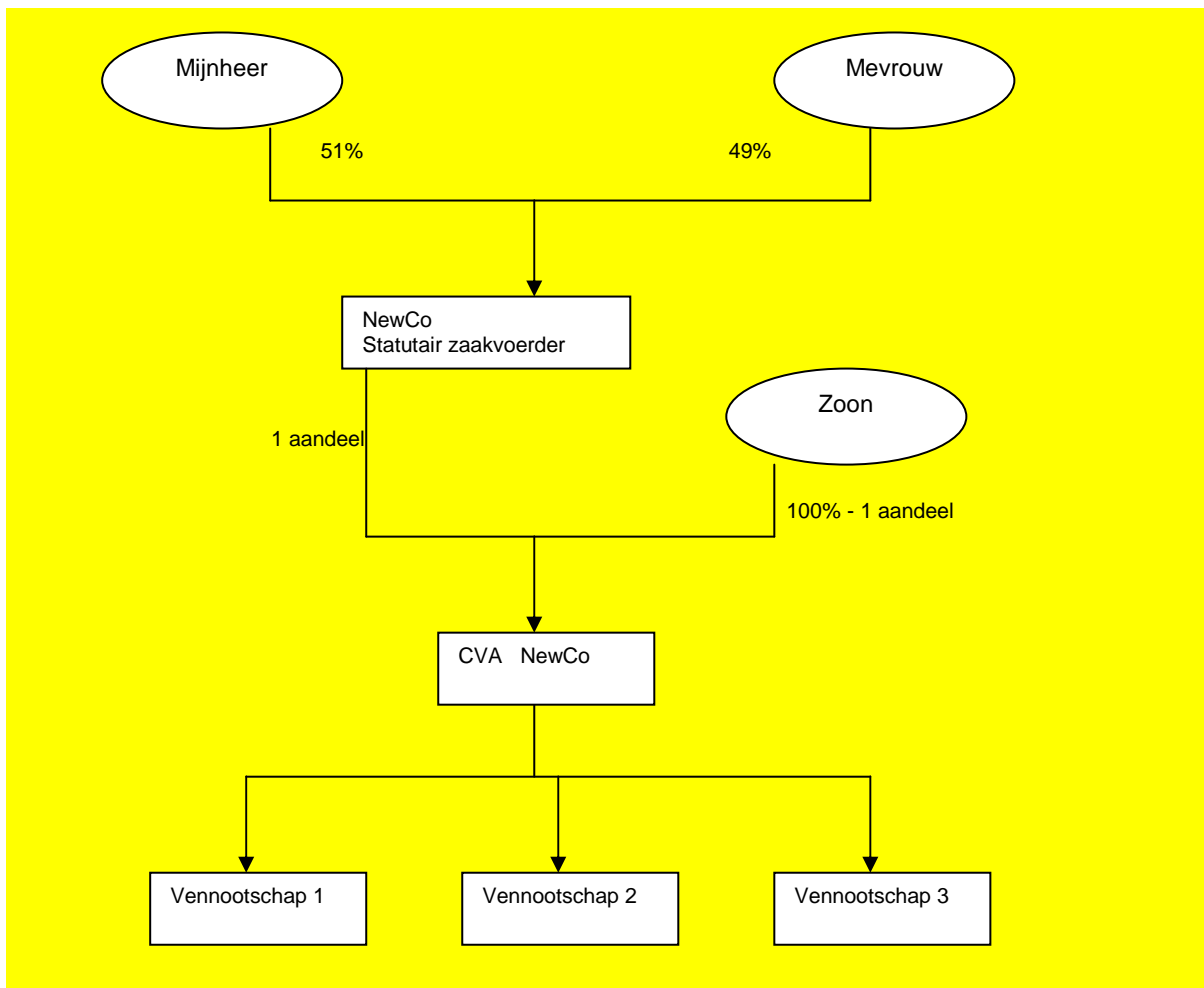
De ouders, nog relatief jong, wensen zich niet op korte termijn terug te trekken. Integendeel, de zoon die juist meerderjarig is en nog niet actief is binnen de groep, zou een opleiding van minimum 5 jaar moeten volgen alvorens de zaak te kunnen overnemen. In afwachting hiervan zouden de ouders de volledige controle over de groep behouden.

De voorgestelde verrichting werd geweigerd met als reden dat zij prematuur is (de ouders behouden de controle over de groep op korte en middellange termijn) en met hoog risico in dit stadium.

Voor de verrichting



Na de verrichting



- **Gewenste doel kan worden bereikt zonder step-up**

Case 1

De aanvragers (broer en zus) bezitten elk 50% in de BVBA W (niet actief) en in de NV X. NV X is een holding met bestuurs- en holdingfuncties. Zij bezit naast haar participatie in de NV Y (een exploitatievennootschap die op haar beurt de aandelen bezit van een andere exploitatievennootschap) en een belangrijke minderheidsparticipatie in de NV Z (verhuur van onroerend goed aan derden), ook meerdere onroerende goederen (vastgoedactiviteit, verhuur aan derden). Door de geplande verrichtingen (in 2 fases) wordt beoogd een eindstructuur te creëren waarbij de exploitatie-activiteiten en de vastgoedactiviteiten los van elkaar kunnen uitgebouwd worden.

In een 1^{ste} fase zou een partiële splitsing gebeuren waarbij X haar participatie in Y zal afsplitsen naar de bestaande vennootschap W. X behoudt aldus haar vastgoedactiviteit en de participatie in de vastgoedvennootschap Z.

In een 2^{de} fase zouden de aandelen van X ingebracht worden in vennootschap W zodat W uiteindelijk de functie van holding kan vervullen.

Indien de X later (momenteel nog niet aan de orde) de overige aandelen Z zou kunnen verwerven, zou deze vennootschap door X worden overgenomen d.m.v. een fusie.

De DVB is van mening dat de gewenste eindstructuur in casu kan bereikt worden door de inbreng door X van haar vastgoedactiviteit in een Newco (toepassing artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92: inbreng tak van werkzaamheid). Vennootschap X zal dan participaties bezitten in de vastgoedvennootschappen Newco en Z (die later desgewenst kunnen fusioneren) en in de exploitatievennootschap Y. De inbreng door de natuurlijke personen (geplande fase 2) wordt hierdoor overbodig en kan dan ook niet aangemerkt worden als een normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 2

De aanvrager bezit alle aandelen met uitzondering van 1 aandeel van CVBA A die alle aandelen bezit van CVBA B en 5% van een buitenlandse vennootschap C. CVBA A is een management en patrimoniumvennootschap met een aanzienlijk vastgoedpatrimonium aangewend voor privédoeleinden.

De aanvrager wenst de aandelen CVBA A in te brengen in een nieuw op te richten holdingvennootschap. Vervolgens verkoop CVBA A haar deelnemingen in B en C aan de nieuw opgerichte holdingvennootschap. In een laatste fase worden de aandelen van de holdingvennootschap ingebracht in een nog op te richten maatschap waarvan de deelbewijzen zullen worden aangehouden door de aanvrager en zijn kinderen.

De huidige structuur laat niet toe de vennootschap optimaal te beheren aangezien CVBA A een operationele vennootschap is die de meeste inkomsten genereert en waar het hoogste bedrijfsrisico zich situeert. Daarnaast bezit CVBA A de deelnemingen in B en C. Gelet op het economische risico werd recent een bijkomende activiteit opgestart binnen B. Omwille van het risicoprofiel ten gevolge van de activiteit van CVBA A en ten gevolge van bestaande overeenkomsten, is het niet wenselijk om CVBA A als holdingvennootschap te gebruiken. CVBA A draagt immers een niet onaanzienlijk risico uit het verleden in de vorm van mogelijke claims.

Deze motivering werd door de DVB niet weerhouden aangezien het enerzijds de eigen keuze van de aanvrager was om CVBA A aan te wenden als managementvennootschap (met de erbij horende risico's) en anderzijds CVBA A te gebruiken als houdstervennootschap voor de deelnemingen in B en C, alsook als patrimoniumvennootschap met een aanzienlijk vastgoed bestemd voor privégebruik. Tevens biedt de nieuwe structuur nog steeds onvoldoende bescherming bieden tegen mogelijke claims waarvoor CVBA A zou kunnen aangesproken worden en acht de DVB deze risico's onvoldoende bewezen gelet op de keuze van de aanvrager om deze activiteiten gedurende een aanzienlijk lange periode te vermengen. Bijkomend is de DVB van mening dat de gewenste eindstructuur in casu kan bereikt worden door de inbreng door CVBA A van haar managementactiviteit in een newco (toepassing artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, WIB 92: inbreng van een tak van werkzaamheid). Gelet op hetgeen voorafgaat is de DVB van mening dat de beoogde doelstellingen niet noodzakelijk om over te gaan tot de geplande inbreng die derhalve niet kadert binnen het normaal beheer van een privé-vermogen.

- ***Vennootschappen met overtollige liquide middelen en/of geldbeleggingen***

Case 1

Inbreng door de heer A van de aandelen van een werkvennootschap in een nog op te richten holding.

De aanvrager is via zijn vennootschap actief in een specifieke risicovolle branche waarvoor slechts in beperkte mate een verzekering kan worden afgesloten. Aangezien de activiteit zeer winstgevend is, wil hij de liquide middelen (meer dan de helft van het balanstotaal) en de toekomstige winsten via een nog op te richten vennootschap aan het mogelijk risico van de werkvennootschap onttrekken.

De DVB is van mening dat, gelet op het feit dat de geplande verrichting er in essentie op neerkomt om winst over te hevelen naar een nieuw op te richten holding die geen plannen heeft om over te gaan tot investeringen, de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 2

Inbreng tegen marktwaarde door de heer A van de aandelen van de BVBA Dokter A in een nog op te richten holdingvennootschap. De BVBA Dokter A bezit op haar beurt aandelen (minderheidsparticipaties) in andere professionele vennootschappen (associaties).

De geplande inbreng wordt verantwoord om vanuit de nieuwe holding te investeren/beleggen in onroerend goed (via de oprichting van een dochtervennootschap). Uit de balans van de BVBA Dokter A blijkt dat er aanzienlijke geldbeleggingen en liquide middelen aanwezig zijn. In het verleden werden geen dividenden uitgekeerd.

De DVB is, gelet op het feit dat de onroerend goed investeringen niet concreet zijn en er derhalve niet wordt aangetoond dat de beschikbare middelen in de BVBA Dokter A daarvoor zullen worden aangewend, van mening dat de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 3

De 3 aanvragers (ouders en zoon) bezitten elk $1/3^e$ van de aandelen van de exploitatievennootschap X.

De zoon wenst de helft van zijn aandelen in te brengen in een nog op te richten holding en de andere helft van zijn aandelen X te verkopen aan deze (eigen) holding, via R/C. De holding zal deels worden opgericht met in geld gestort kapitaal en deels d.m.v. de geplande inbreng. De ouders zullen vervolgens hun aandelen X verkopen aan de holding van hun zoon (via uitstel van betaling).

De waardering van de aandelen NV X zal gebeuren aan de hand van het (niet gecorrigeerde) eigen vermogen volgens het laatste afgesloten boekjaar. NV X bezit geen onroerende goederen. Volgens de aanvragers wordt voormelde waardering gehanteerd gelet op het feit dat de groei van de onderneming de laatste jaren aanzienlijk is vertraagd.

Bij nazicht van voormelde jaarrekening werd vastgesteld dat er op het actief behalve klantenvorderingen, alleen liquiditeiten en geldbeleggingen (bijna 80% van het totaal actief) voorkomen. In het verleden werden geen dividenden uitgekeerd.

De DVB is van mening dat, gelet op het feit dat de in X aanwezige middelen die niet als werkkapitaal kunnen aangemerkt worden, de geplande verrichtingen niet kaderen in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 4

Inbreng tegen marktwaarde door de heer A van de aandelen die hij bezit van de buitenlandse vennootschap X (100%) in een nog op te richten Belgische holdingvennootschap. X bezit twee participaties in buitenlandse vennootschappen. Tot nu toe werden door X geen dividenden uitgekeerd.

Als motivering voor de geplande inbrengverrichting wordt aangehaald :

- verankering door de aanvrager van zijn vermogen in België;
- het verwerven door de holding op langere termijn van nieuwe participaties in vennootschappen met een gelijkaardig doel. Op dit ogenblik zijn hiertoe nog geen concrete plannen;
- het vermijden van dubbele heffing op dividenduitkeringen door de buitenlandse vennootschap. Na de inbreng zullen de dividenduitkeringen door X met vrijstelling van roerende voorheffing kunnen worden uitgekeerd aan de Belgische holding.

Uit de tussentijdse jaarrekening van X blijkt dat de vennootschap op haar balans vooral effecten en liquide middelen bezit (meer dan 70% van het balanstotaal).

Gelet op het voorgaande, m.n. de samenstelling van de activa van X en de beperkte motivering voor de geplande verrichting, is de DVB van mening dat de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 5

De aanvragers wensen de in hun bezit zijnde aandelen van een werkvennootschap en een patrimoniumvennootschap in te brengen in een door hen nog op te richten holdingvennootschap.

De inbreng kadert in de successieplanning van de aanvragers alsook in het kader van een investeringspolitiek waarbij middelen uit de werkvennootschap via de holding ter beschikking gesteld zullen worden aan de patrimoniumvennootschap. Deze verrichting kadert niet in het normaal beheer van een privé-vermogen: aangezien meer dan de helft van het balanstotaal (52%) bestaat uit geldbeleggingen en liquide middelen, deze niet kunnen beschouwd worden als werkkapitaal, slechts beperkte bezoldigingen werden toegekend aan de bestuurders, nooit dividenden werden uitgekeerd en er geen concrete investeringsplannen kunnen voorgelegd worden, is de DVB van oordeel dat de inbreng fiscaal geïnspireerd is en er enkel en alleen op gericht is de waarde van de vennootschappen uit te drukken als gestort kapitaal van een holding.

- ***Verkoop en inbreng aan/in de eigen holding***

Case 1

Overdracht (deels verkoop, deels inbreng) door de heren A en B (2 broers) van hun aandelen NV X aan hun bestaande holdingvennootschap NV Z, gevolgd door een fusie waarbij de NV X wordt overgenomen door de NV Y, een dochtervennootschap van Z. De aandelen X zijn momenteel voor 25% in het bezit van de heer A en voor 75% in het bezit van de heer B. Enkele jaren terug waren de aanvragers elk voor 50% aandeelhouder maar deze situatie werd gewijzigd op basis van familiale afspraken omtrent risico's en verantwoordelijkheden.

NV Y heeft momenteel een belangrijke vordering uitstaan op de twee aanvragers. Deze vordering ontstond n.a.v. een fiscale regularisatie door de BBI waarbij de aanvragers in

persoonlijke naam een deel van de belastingschuld op zich namen en hiervoor de middelen ontleenden aan hun vennootschap Y.

Door de gedeeltelijke verkoop van de aandelen X door de twee aanvragers (5% door de heer A en 15% door de heer B) aan de NV Z zouden hun schulden in R/C aan Y kunnen betaald worden. Een aantal aandelen X zouden door de twee aanvragers worden ingebracht in Z (elk 20% om de 50/50 aandelenverhouding in Z te behouden) en de heer B zou zijn resterende aandelen (40%) bijkomend verkopen aan de Z.

Door de DVB werd beslist dat, gelet op voormelde elementen (historiek aandelenbezit en ontstaan van de schulden), de gemengde overdracht (inbreng/verkoop) niet kadert in het normaal beheer van privé-vermogen.

Case 2

Gedeeltelijke inbreng en gedeeltelijke verkoop door mevrouw A van haar aandelen van de NV X in/aan een nieuw op te richten holding. Het echtpaar A is gehuwd met scheiding van goederen. Mevrouw bezit alle aandelen van de NV X min één (in het bezit van de heer A). Door de NV werden tot op heden geen dividenden uitgekeerd.

De NV X was een exploitatievennootschap maar bezit ingevolge de verkoop van haar activiteit aan een derde, momenteel nog enkel onroerende goederen (eigen gebruik en verhuurd aan derden) en het vruchtgebruik op een appartement dat door de aanvragers als privé-woning wordt gebruikt, alsook aanzienlijke geldbeleggingen/liquide middelen (60% van het balanstotaal).

Beide echtgenoten willen in de toekomst het vermogen, hetwelk in hoofdzaak werd opgebouwd door mevrouw, verder samen beheren op basis van een 50/50-verhouding. Daartoe zou een nieuwe holdingvennootschap worden opgericht waarin de heer A een som in geld inbrengt en mevrouw A aandelen X ten bedrage van deze som. De resterende aandelen X (het grootste gedeelte) zouden door mevrouw A aan de nieuwe holding worden verkocht (met uitstel van betaling).

Verder zou het ook de bedoeling zijn het roerend vermogen (de geldbeleggingen/liquide middelen) afzonderlijk te beheren en onder te brengen in de holding of in een door de holding opgerichte dochtervennootschap (risicospreiding). Door de oprichting van een holding waarin beide echtgenoten elk voor 50% participeren, zou de verdere uitbouw van de groep op een gelijkwaardige basis kunnen gebeuren.

De DVB is van mening dat de geplande verrichting niet kadert in het normaal beheer van het privé-vermogen. X is een vennootschap met een aanzienlijk bedrag aan geldbeleggingen/liquide middelen. De als argument aangehaalde risicospreiding is niet overtuigend en de draagkracht van de nieuwe holding voor de aankoop van de aandelen X (rekening houdend met de aanwezige onroerende goederen) werd niet aangetoond. De beoogde 50/50-verhouding tussen de echtgenoten zou ook op een andere wijze, bijv. door een aanpassing aan het huwelijksstelsel, kunnen bereikt worden.

- ***Inbreng aandelen notarisvennootschap in bovenliggende holding***

Inbreng door de heer A van de aandelen van zijn professionele notarisvennootschap, de BVBA X, in een nog op te richten HoldCo.

De aanvrager houdt naast de aandelen X ook nog aandelen aan van de BVBA Z, een notariële bestuursvennootschap die optreedt als zaakvoerder in de BVBA X (en hoge

vergoedingen ontvangt) en die actief is als onroerendgoedvennootschap. Recent vond in Z een belangrijke dividenduitkering plaats.

Aangezien BVBA Z deontologisch niet beantwoordt aan bepaalde voorwaarden zoals omschreven in het Reglement voor de vennootschappen van notarissen van 26 april 2011, wenst de aanvrager zijn aandelen X in te brengen in een notariële participatievennootschap HoldCo, die in de plaats van Z zaakvoerder zou worden van X.

Als motivering voor de geplande inbreng wordt opgegeven dat de nieuwe structuur een eventuele associatie met anderen notarissen zou faciliteren en dat HoldCo in de toekomst onbeperkt overtollige liquiditeiten kan ontvangen (d.w.z. niet zoals bestuursvergoedingen, gebonden aan de verplichte marktconformiteit) die veel vrijer kunnen aangewend worden dan in de notariële bestuursvennootschap.

De DVB merkt op dat X geen concrete plannen heeft om over te gaan tot een associatie met één of meerdere andere notarissen en is van mening dat de geplande inbreng, o.b.v. de verstrekte motivering, niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

- **Holding boven holding**

Case 1

Inbreng door een echtpaar van hun participatie (100%) in de vennootschap X in een nieuw op te richten holding. X is een managementvennootschap die bovendien als holding en patrimoniumvennootschap fungeert. Zij bezit namelijk 1/3^e van de aandelen van vennootschap Y (een exploitatievennootschap) en is bestuurder in deze vennootschap. Haar onroerend goed (dat ongeveer 80% van het balanstotaal uitmaakt) omvat de vroegere en de huidige woning van de aanvragers en een appartement. In X zijn momenteel geen aanzienlijke liquiditeiten aanwezig.

De aanvraag wordt gemotiveerd in het kader van familiale planning en uiteindelijke successierechtelijke overgang op termijn.

De geplande inbreng van de aandelen X in de nieuw op te richten holding kan niet beschouwd worden als een normale verrichting van privé-vermogen aangezien het in voorliggend geval de inbreng betreft van een managementvennootschap, die bovendien ook kon worden gekwalificeerd als een villavennootschap en die daarenboven al de functie van holding uitoefent (creatie 'holding boven holding').

Case 2

Inbreng door de aanvrager van de aandelen van zijn buitenlandse holdingvennootschap X, die participaties bezit in een aantal buitenlandse dochtervennootschappen, in een nog op te richten Belgische holding.

Als motivering wordt aangehaald dat de buitenlandse holding, die naast haar holdingfuncties tevens bestuurdersfuncties uitoefent in diverse onderliggende werkvennootschappen en leningen verstrekt aan de groepsvennootschappen, de hieruit voortvloeiende risico's wenst af te zonderen door de inbreng van de aandelen X in een zuivere Belgische holding.

De DVB merkt op dat de activiteiten van X er niet toe leiden dat deze vennootschap als een holding met 'gemengde' activiteiten wordt beschouwd en is van mening dat, gelet op

het creëren van een 'holding boven holding' situatie, de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 3

Inbreng van certificaten van aandelen van een buitenlandse holdingvennootschap (de huidige topholding van de groep die aandelen in binnenlandse en buitenlandse vennootschappen aanhoudt) door de heer en mevrouw X in een nieuw op te richten Belgische holding.

Als motivering voor de geplande verrichting wordt het "verbelgischen" van de groep aangehaald en het regelen van de successieplanning van de aanvragers. Enerzijds wensen de aanvragers over te gaan tot schenking (BE) van hun certificaten (aandelen) van de buitenlandse topholding en anderzijds wensen ze de mogelijkheid te behouden om deze certificaten (aandelen) te verkopen. De geplande verrichting laat toe om de aandelen van de Belgische holdingvennootschap te schenken. Tenslotte kunnen vanuit de Belgische holding nieuwe investeringen, direct of indirect, worden verwezenlijkt.

Volgens de aanvragers geniet een zetelverplaatsing van de buitenlandse holding naar België niet de voorkeur aangezien land x, dankzij de talrijke verdragen die zij gesloten heeft met derde landen, een ideale uitvalsbasis zou zijn voor het realiseren van bepaalde projecten.

De DVB is van mening dat er omwille van de creatie van een holding boven holding structuur en mede gelet op het feit dat er niet werd aangetoond dat het invoeren van de dubbelbelastingverdragen van land x in bepaalde situaties mogelijks voordeliger zouden zijn dan de Belgische voor de landen of werelddelen waarin de groep actief is (er werd evenmin aangetoond dat de groep binnenkort beroep wenst te doen op deze dubbelbelastingverdragen) en dat er geen concrete nieuwe investeringen vanuit de Belgische holdingvennootschap konden worden aangetoond, de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Ook het argument inzake successieplanning waarbij boven de bestaande buitenlandse holding een nieuwe Belgische holding zou worden gecreëerd met het oog op een eventuele schenking van de aandelen van de nieuwe Belgische holdingvennootschap kan niet worden gevolgd.

Case 4

De heer X is enige aandeelhouder van een Nederlandse holdingvennootschap BV A die op haar beurt alle aandelen bezit van 2 Nederlandse exploitatievennootschappen en een vastgoedvennootschap. BV A oefent tevens management- en financieringsactiviteiten uit en bouwt het pensioen van de heer X op.

De heer X wenst de aandelen van BV A in te brengen in een Belgische topholding. De inbreng wordt verantwoord door de voorkeur van de aanvrager om zijn aandelen vanuit zijn woonplaats (België) te beheren. Een zetelverplaatsing zou evenwel om diverse redenen niet aangewezen zijn. Tevens zou vanuit de Belgische holdingvennootschap een nieuwe Belgische werkvennootschap opgericht worden van waaruit de activiteiten op de Belgische markt zouden worden uitgeoefend. Aangezien BV A ook de pensioenvennootschap is van de heer X wil hij deze vennootschap liefst zo weinig mogelijk onderhevig maken aan de bedrijfsrisico's zodat hij nieuwe activiteiten in België vanuit een nieuwe Belgische holding wenst te ontwikkelen, eerder dan vanuit NV A.

Deze inbreng werd niet aanvaard door de DVB. Er is reeds een volledige, weliswaar Nederlandse, groepsstructuur aanwezig. Door deze in te brengen in een Belgische

holdingvennootschap wordt een holding boven holding structuur gecreëerd. De activiteiten uitgeoefend door de holding kunnen beschouwd worden als holdingactiviteiten en brengen geen operationele risico's met zich mee. De geplande Belgische investeringen betreffen enkel een afsplitsing op geografische basis van de bestaande activiteiten die in de bestaande vennootschappen worden uitgeoefend. Dergelijke Belgische operationele vennootschap kan ook vanuit de Nederlandse holding worden opgericht.

Case 5

De aanvrager staat aan het hoofd (meerderheidsaandeelhouder en bedrijfsleider) van een holdingvennootschap naar Europees recht A, die 2 operationele vennootschappen naar Europees recht aanhoudt. Holding A is ontstaan uit een vrij recente (drie jaar) fusie door overneming van een andere holding B, voorheen aangehouden door de aanvrager.

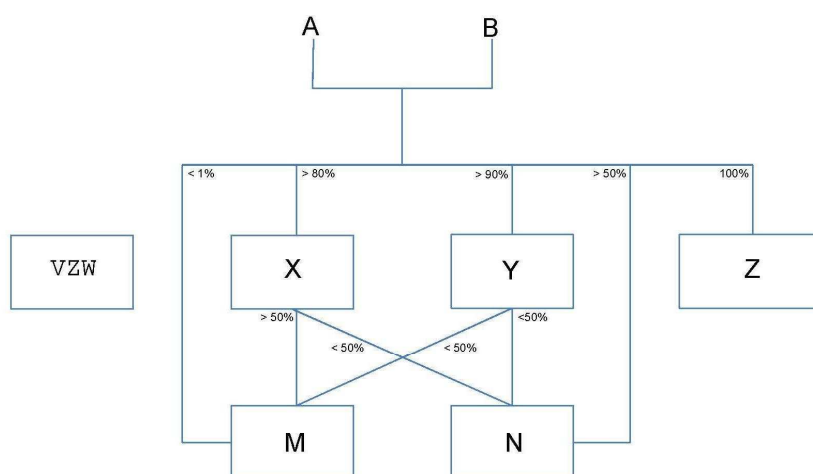
De aanvrager heeft zich onlangs in België gevestigd, heeft er vennootschap C opgericht die holdingfuncties zal uitoefenen en wenst zijn aandelen holding A in te brengen in C. Er zijn geen echte zakelijke of successorale overwegingen die de verrichting rechtvaardigen.

De vooropgestelde verrichting werd geweigerd omwille van verschillende redenen : inbreng van holding in holding, opeenvolging van herstructureringsverrichtingen, ontbreken van overtuigende andere dan fiscale motieven, belangrijkheid van de meerwaarden. De verrichting werd in zijn geheel als complex beschouwd.

- **Complexe verrichtingen**

Case 1

Inbreng door de aanvragers, de heren A en B, van de aandelen die ze bezitten in de Belgische en buitenlandse groepsvennootschappen X, Y en Z (exploitatie) in een nieuw op te richten Belgische holdingvennootschap NewHoldCo (BVBA of Comm. VA). De aanvragers bezitten samen alle of de meerderheid van de aandelen in deze vennootschappen.



De geplande verrichting wordt als volgt gemotiveerd: centralisatie van het aandelenbezit (successieplanning, continuïteit van de ondernemingen), centralisatie van het beheer en centralisatie van de financiering.

Lange tijd geleden werd door de aanvragers en enkele andere personen een VZW opgericht waarbinnen zij hun activiteiten ontwikkelden. Gaandeweg hebben deze activiteiten zich verder ontwikkeld en de VZW verstrekt, sinds het moment waarop de eerste groepsvennootschap werd opgericht, nog enkel financieringen (zij bezit vorderingen op de aanvragers en op de groepsvennootschappen).

De huidige groepsstructuur, waarbij X en Y elk een participatie bezitten in een dochteronderneming, kwam indertijd tot stand d.m.v. verkoop door de aanvragers van aandelen (zonder meerwaarde). In het verleden werden nooit dividenden uitgekeerd.

De inbrengverrichting kadert binnen een groter geheel van verrichtingen met als doel de (financiële) groepsstructuur te rationaliseren:

- 1^{ste} stap: de bedoeling is om alle leningen die door zowel de VZW als de aanvragers werden verstrekt aan de operationele entiteiten gaandeweg bij NewHoldCo te centraliseren door schuldvergelijking, verkoop en/of inbreng van schuldvorderingen. Na deze stap zal de groep enkel via NewHoldCo worden gefinancierd. Deze stap zal niet noodzakelijkerwijze gefinaliseerd zijn vóór de uitvoering van de 2^{de} stap. Er wordt opgemerkt dat de aanvragers voor de financiering van de groepsvennootschappen financiële middelen geleend hebben bij hun VZW (momenteel heeft de VZW een aanzienlijke vordering op beide aanvragers);
- 2^{de} stap: de heren A en B zullen hun aandelen van de operationele vennootschappen X, Y en Z inbrengen in NewHoldCo;
- 3^{de} stap: intragroepsverrichtingen (verkopen) om te bereiken dat alle groepsvennootschappen zustervenootschappen worden onder NewHoldCo;
- 4^{de} stap: de aandelen van NewHoldCo worden gecertificeerd via een Nederlandse of Belgische stichting-administratiekantoor;
- 5^{de} stap: de VZW wordt geïntegreerd in de groepsstructuur (nog uit te werken).

Uit het onderzoek blijkt dat de oprichting van de groepsvennootschappen door de aanvragers ofwel werd gefinancierd met eigen middelen (beperkte bedragen), ofwel met middelen geleend bij de VZW (zeer hoge bedragen). Ook voor de latere financiering van groepsvennootschappen werd door de aanvragers beroep gedaan op aanzienlijke middelen van de VZW. Tot nu toe hebben de aanvragers hun schulden tegenover de VZW slechts in zeer beperkte mate terugbetaald.

N.a.v. de geplande inbreng door de aanvragers zullen aanzienlijke meerwaarden worden gerealiseerd (in bepaalde gevallen op relatief korte termijn). Daarnaast is het wegwerken van de persoonlijke schulden die de aanvragers hebben t.o.v. de VZW, een belangrijk element van de aanvraag (zie voormelde eerste stap).

De DVB is van mening dat de geplande inbreng niet kadert in het normaal beheer van het privé-vermogen. Het door de aanvragers indertijd ingebracht kapitaal werd bijna volledig voorgeschoten door hun VZW en die gelden werden (na vele jaren) slechts voor een miniem gedeelte terugbetaald. Er is met andere woorden door de aanvragers geen enkel risico genomen m.b.t. het ingebrachte kapitaal. Anderzijds willen de aanvragers nu wel de winst die zich zal uiten via de meerwaarde verankeren in het uitgedrukte kapitaal van NewHoldCo. Na de afhandeling van voormelde stappen zullen de persoonlijke

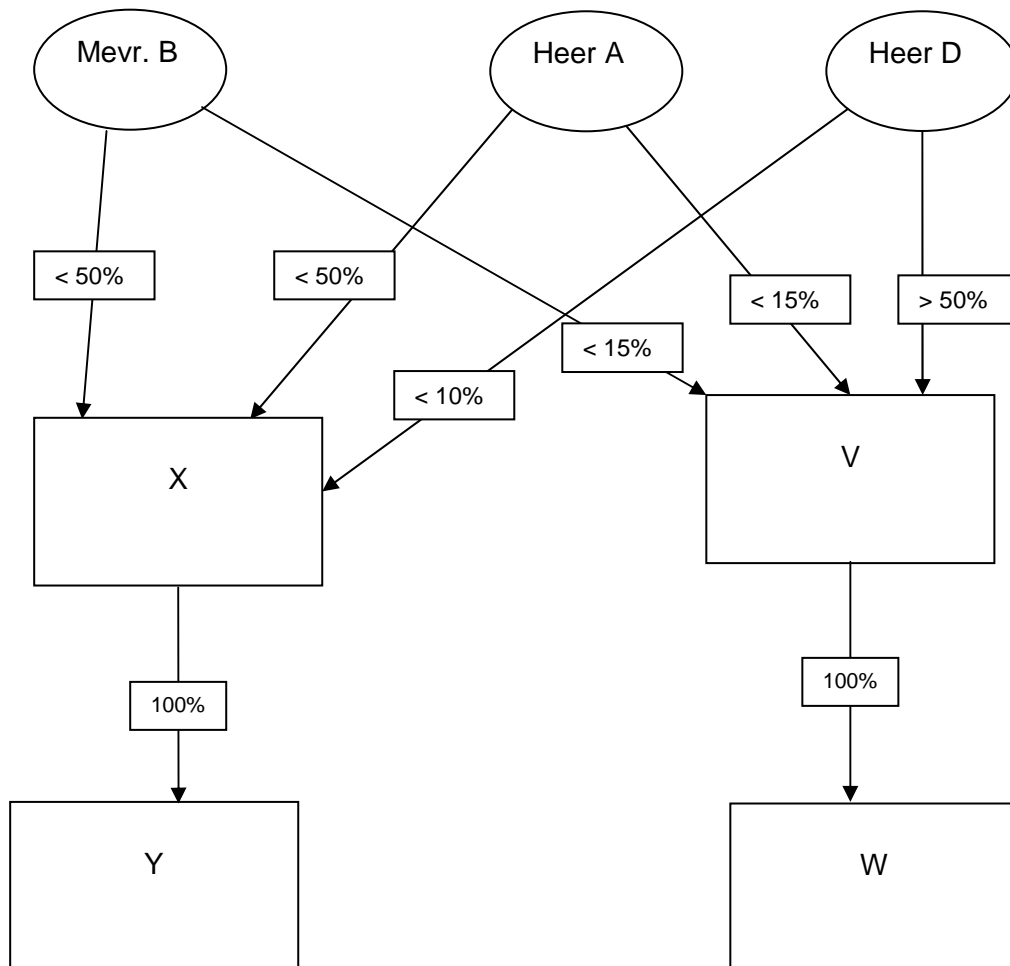
schulden van de aanvragers t.o.v. de VZW weggewerkt zijn. In de plaats daarvan zal, na de volledige uitvoering van stap 1, de heer A nog een schuld hebben tegenover NewHoldCo (die veel minder bedraagt dan zijn huidige schuld tegenover de VZW) terwijl de heer B een vordering zal bezitten.

Tot slot wordt opgemerkt dat de geplande verrichtingen in hun geheel als “complex” kunnen aangemerkt worden.

Case 2

De heer D wenst in het kader van het familiaal vermogensbeheer de groepsvennootschappen X en Y (dochtervennootschap van X), zijnde patrimoniumvennootschappen, en V en W (dochtervennootschap van V), zijnde exploitatievennootschappen, reeds bij leven te verdelen onder zijn twee kinderen, de heer A en mevrouw B.

Organogram vóór de verrichtingen:

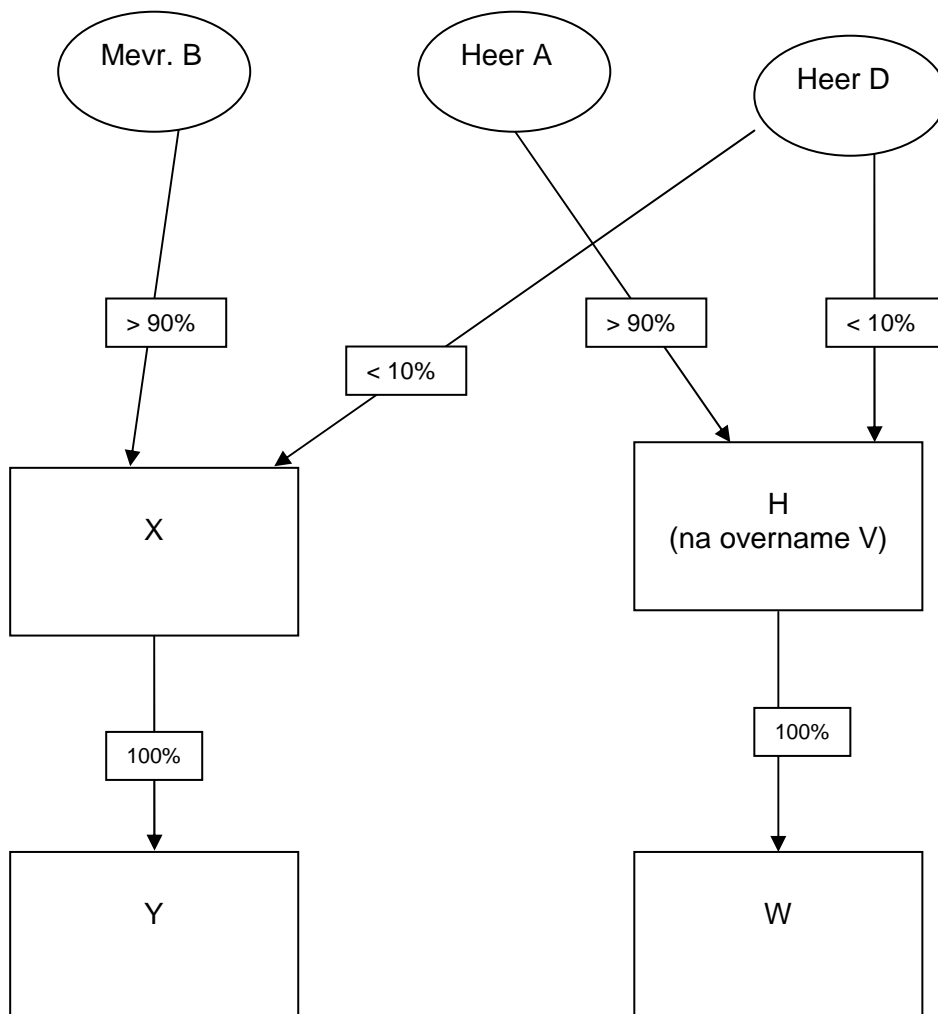


De bedoeling van de verrichting is dat mevrouw B eigenaar zal worden van de vennootschappen X en Y en dat de heer A eigenaar zal worden van de vennootschappen V en W. Aangezien zowel de vader als de kinderen participaties hebben in de vennootschappen X en V dient de geplande verdeling te gebeuren via talrijke stappen, meer bepaald:

- verkoop door de zoon van de aandelen die hij bezit in vennootschap X, aan zijn zus;
- schenking door de vader van (ongeveer) de helft van zijn aandelen V (in volle eigendom) aan zijn dochter;
- oprichting door de vader en de zoon van een nieuwe vennootschap H en inbreng door vader en zoon van hun aandelen V;
- schenking door de vader van zijn aandelen H aan zijn zoon (maar met behoud van een beperkt aantal aandelen waaraan een vetorecht wordt gekoppeld);
- verkoop door de dochter van haar aandelen V (degene die ze reeds bezat en degene die ze ontvangen heeft uit de schenking van haar vader) aan holding H;
- uitkering superdividend door V aan H, hetwelk zal worden aangewend voor de betaling van de uitkoop van de dochter;
- fusie V en H, waarbij V wordt overgenomen door H;
- kapitaalverhoging door de dochter en de zoon in respectievelijk vennootschap X en H, met het geld bekomen uit de voorafgaande verkopen.

In de eindstructuur bezit de heer D (vader) nog een beperkt aantal aandelen (met vetorecht) in de vennootschappen X en H.

Organogram na de verrichtingen:

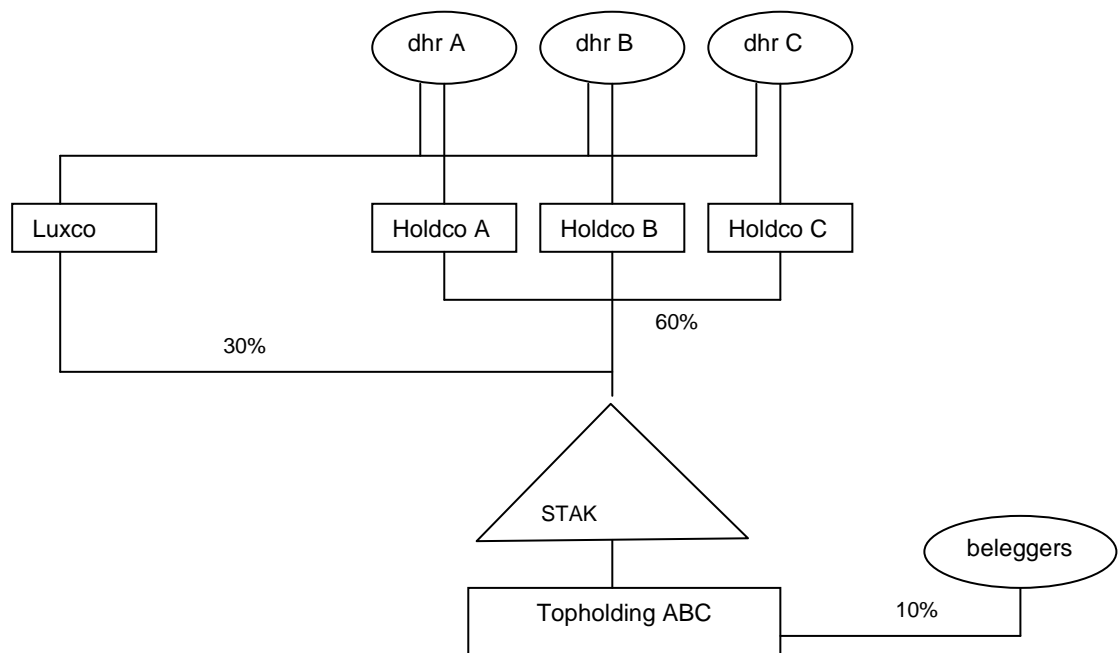


De DVB is van mening dat er in casu geen sprake is van een normaal beheer van het privé-vermogen. Het betreft een complexe verrichting waarbij de aandelen V die de vader schenkt aan zijn dochter onmiddellijk door haar worden verkocht aan de door haar vader en zijn zoon nieuw opgerichte vennootschap H, een vennootschap waarover de vader de controle heeft. Bovendien wordt een aanzienlijk bedrag aan liquiditeiten die aanwezig zijn in de NV V belastingvrij uitgekeerd (superdividend).

Case 3

3 aanvragers bezitten samen 90% (elk 30%) van een vennootschappengroep met als topholding ABC. Middels hun persoonlijke holdingvennootschappen A, B en C houden ze elk 20% aan en middels hun gezamenlijke Luxemburgse vennootschap houden ze elk 10% aan. 10% van ABC is in handen van derden (beleggers).

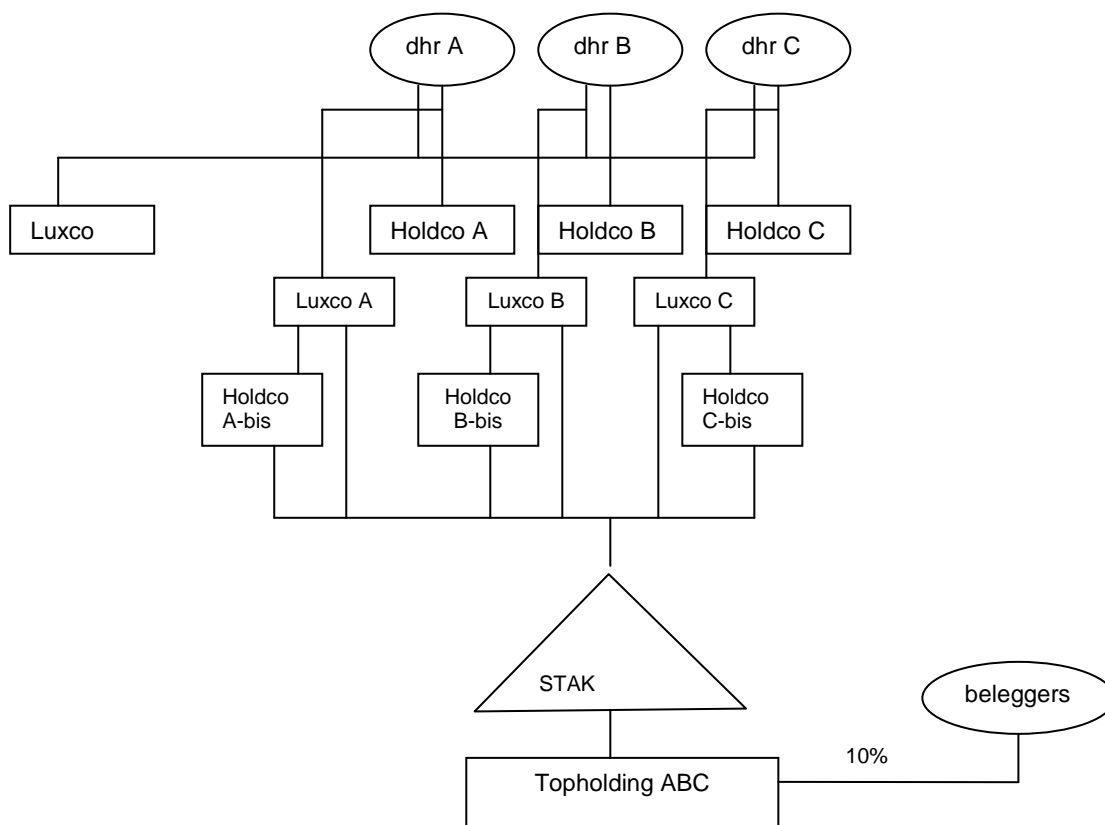
De aanvragers wensen hun aandelen ABC te centraliseren per tak teneinde één centraal beleid en management naar aansturing van de groep te kunnen realiseren, het risico van de overige beleggingen binnen de holdco's af te zonderen van het beheer van ABC, zich per tak zodanig te organiseren ter voorbereiding van familiale en successieplanning en te komen tot een vereenvoudiging van de structuur.



Fase 1: de Belgische holdingvennootschappen A, B en C gaan over tot een afsplitsing van hun aandelen ABC aan een nieuw vennootschap A-bis, B-bis en C-bis.

Fase 2: de aandelen A-bis, B-bis en C-bis worden ingebracht in de nieuw opgerichte Luxemburgse vennootschappen Luxco A, Luxco B en Luxco C.

Fase 3: Luxco A, Luxco B en Luxco C kopen de aandelen ABC in het bezit van Luxco



De geplande verrichting heeft het ontstaan van meerdere persoonlijke holdings tot gevolg, zowel holding boven holding (Luxco's boven Holdco's bis), als holdings naast elkaar (holdco's naast Luxco's). De structuur wordt geenszins vereenvoudigd. De motieven aangehaald om dergelijke zeer complexe structuur te verantwoorden waren niet overtuigend. De doelstellingen kunnen eveneens bereikt worden door een overdracht van de aandelen ABC door Luxco aan de Holdco's), eventueel gevolgd door een liquidatie van Luxco. Het aanhouden van beleggingen wordt door de DVB niet aanzien als een risico-activiteit.

Case 4

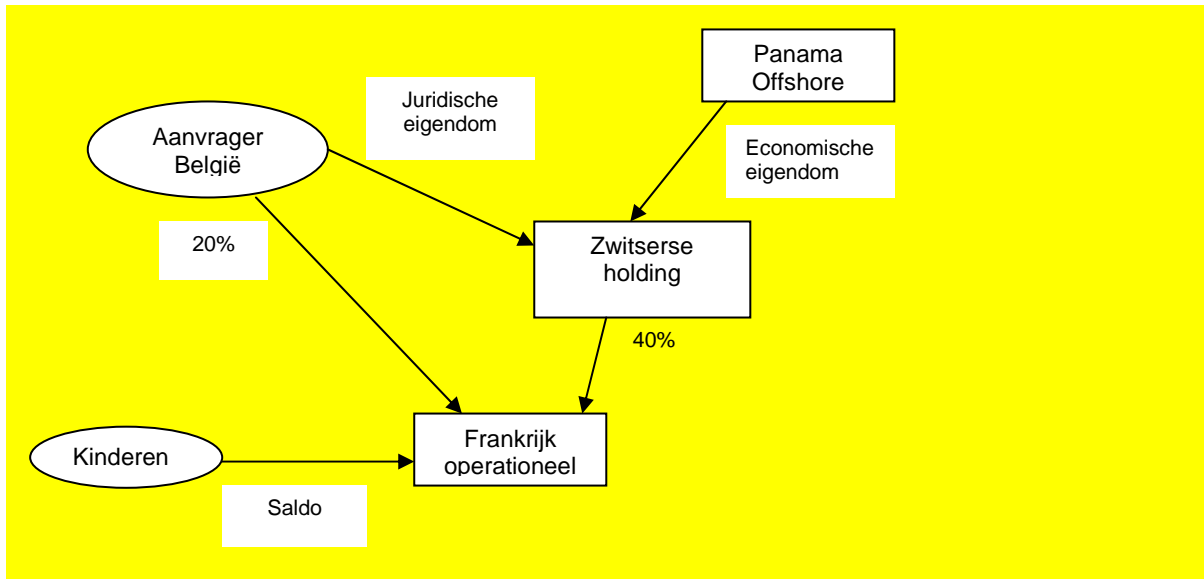
De aanvrager, inwoner van België, is meerderheidsaandeelhouder van een groep exploitatievennootschappen naar Europees recht die aangehouden worden door een operationele holdingvennootschap, eveneens naar Europees recht. De aandeelhoudersstructuur werd opgezet door de vader van de aanvrager, die reeds meerdere jaren overleden is. Het aandelenbezit is deels rechtstreeks en deels, via een lang geleden door de vader opgerichte Zwitserse holding, onrechtstreeks. Het blijkt dat de economische eigendom van de Zwitserse holding toebehoort aan een offshore vennootschap gevestigd in een fiscaal paradijs.

De aanvrager zou een Belgische holdingvennootschap willen oprichten waarin hij de aandelen die hij aanhoudt in de Zwitserse holding wenst in te brengen. Voorafgaand aan de inbreng zou hij overgaan tot de vereffening van de offshore vennootschap. Kort volgend op de inbreng van de aandelen zou hij de Zwitserse holdingvennootschap willen vereffenen en tegelijkertijd alle participaties en diverse liquide middelen onderbrengen in de Belgische holding.

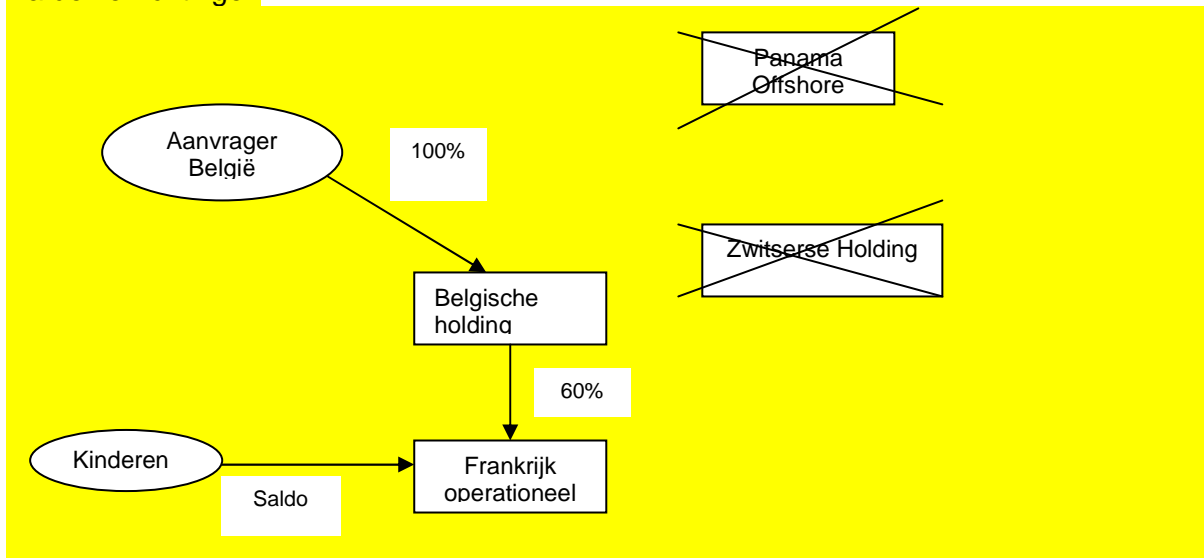
De verrichting werd beoordeeld als erg complex en fiscaal agressief. Daarenboven konden de 4 engagementen niet gerespecteerd worden en wou de aanvrager niet

communiceren over de bestemming van de in het fiscaal paradijs ondergebracht fondsen.

Voor de verrichting



Na de verrichtingen



- **Geheel van de verrichtingen**

Case 1

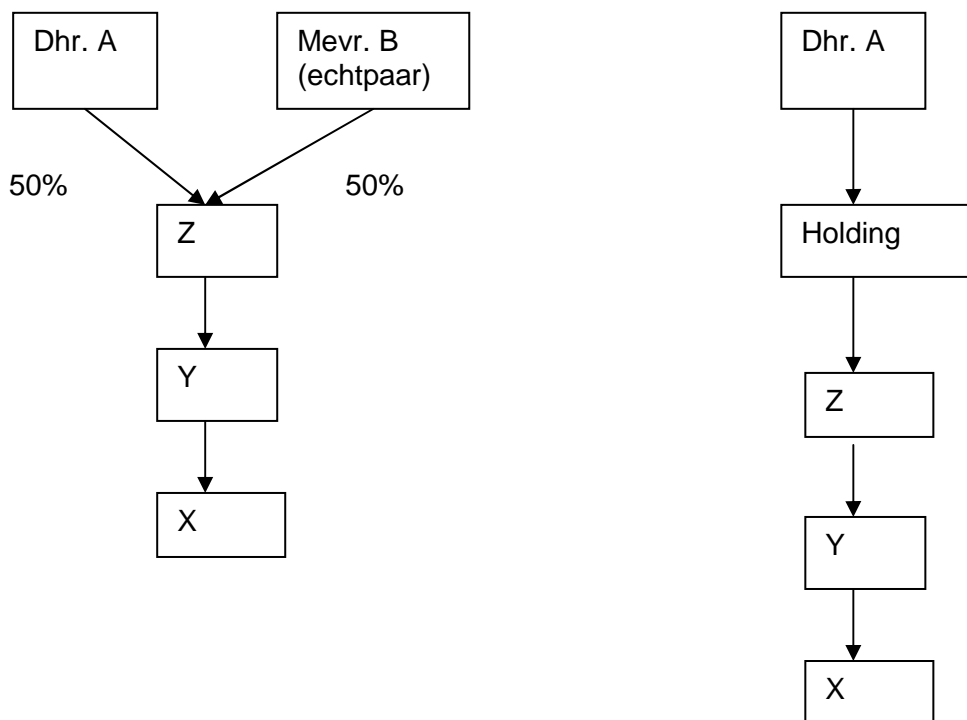
Inbreng door de heer A en verkoop door zijn echtgenote, mevrouw B, van de aandelen die zij bezitten van de holding NV Z (elk 50 %) in/aan een door de heer A nieuw op te richten holding. Voormelde aandelenverhouding vindt zijn oorsprong in de verkoop door de heer A, lange tijd geleden en omwille van de nood aan financiële middelen om persoonlijke schulden te voldoen, van aandelen Z aan de heer C, zijn schoonvader, die deze aandelen op zijn beurt heeft doorverkocht (met uitstel van betaling van de hoofdsom maar tegen jaarlijkse betaling van de interest) aan zijn dochter, mevrouw B.

Met de geplande inbreng gevolgd door de uitkoop van zijn echtgenote wenst de heer A, die steeds de drijvende kracht geweest is binnen de groep, opnieuw alleen eigenaar/enig aandeelhouder te worden van de groep.

De huidige groepsstructuur kwam als volgt tot stand:

- lange tijd geleden: oprichting exploitatievennootschap X door de ouders van de heer A;
- vele jaren geleden: uitkoop ouders door het echtpaar A-B via de nieuw opgerichte vennootschap Y waarin mevrouw B slechts een beperkt aantal aandelen bezat;
- twee jaar later brachten de ouders van de heer A hun onroerend goed (beroepsmatig) in in vennootschap Y waardoor zij meerderheidsaandeelhouder werden in deze vennootschap;
- deze verrichting werd onmiddellijk gevolgd door de uitkoop van de ouders door het echtpaar A-B via de nieuwe opgerichte vennootschap Z (waarvan de echtgenote opnieuw slechts een beperkt aantal aandelen bezat).

Huidige en toekomstige groepsstructuur :



In de prefilings wordt vermeld dat mevrouw B de som verkregen uit de verkoop van haar aandelen Z zal gebruiken om haar schuld tegenover haar vader, de heer C, terug te betalen.

Uit latere inlichtingen is evenwel gebleken dat:

- 1.1. door de NV Y (holdingvennootschap met onroerend goed) intussen een lening werd aangegaan bij een bank en dat dit bedrag ter beschikking werd gesteld van de heer C (ontstaan van een vordering R/C op de heer C);
- 1.2. bij de geplande aankoop door de nieuwe holding van de aandelen Z de vordering die mevrouw C zal verkrijgen voor een groot deel zou overgedragen worden aan haar echtgenoot, de heer A (meer bepaald ten bedrage van zijn totale schulden R/C t.a.v. de drie groepsvennootschappen). Mevrouw B zou uiteindelijk slechts een gedeelte van de verkoopprijs innen;
- 1.3. mevrouw B bij inning van haar (resterende) vordering, haar vader zal terugbetalen die hiermee op zijn beurt zijn schuld aan de NV Y zal kunnen voldoen.

Uit het voormelde blijkt dat mevrouw B de vordering die n.a.v. de verkoop van haar aandelen Z gecreëerd wordt op de nieuwe holding, voor een aanzienlijk bedrag zou overdragen aan haar echtgenoot (die hiermee zijn schulden R/C in de onderliggende vennootschappen zal kunnen aanzuiveren).

Volgens de DVB komt de geplande verkoop door mevrouw B, die deel uitmaakt van een geheel van verrichtingen, er op neer dat de heer A een vordering creëert op zijn eigen vennootschap, de nieuw opgerichte holding. Gelet op voormelde omstandigheden, waarbij de geplande verkoop bovendien nog wordt voorafgegaan door een inbreng door de heer A van zijn aandelen Z, is de DVB van mening dat de geplande verrichtingen niet kaderen in het normaal beheer van het privé-vermogen van de aanvragers.

Case 2

Inbreng door de heer en mevrouw A-B van hun aandelen BVBA X in de bestaande patrimonium-holdingvennootschap Z. De aandelen X waren, ingevolge specifieke wetgeving, lang in het bezit van een gekwalificeerde derde die, m.b.t. een belangrijke meerderheid van de aandelen X, een optie tot aankoop had verleend aan de heer A (of een door hem aan te duiden rechtspersoon).

Enkele jaren terug werd die optie gelicht (gewijzigde wetgeving) door de heer A persoonlijk. Een jaar later heeft holding Z de resterende aandelen X (een belangrijke minderheidsparticipatie) aangekocht van de derde. De aandelen X waren op dat ogenblik derhalve in het bezit van de heer A en holding Z. Recent werd door de heer A overgegaan tot de schenking van de helft van zijn aandelen X aan zijn echtgenote, mevrouw B.

Enkele jaren geleden werd een voorafgaande beslissing verstrekt aan de aanvragers m.b.t. de inbreng van hun aandelen in meerdere werkvennootschappen waarin ze elk voor de helft participeerden, in de bestaande holding Z. Deze inbreng kaderde in hun successieplanning en in het bereiken van een transparante groepsstructuur.

Korte tijd later volgde een tweede voorafgaande beslissing die betrekking had op de inbreng door de aanvragers van de aandelen van de BVBA Y in holding Z. Deze

aandelen waren vele jaren (specifieke wetgeving) in het bezit van mevrouw B. Van zodra de wetgeving werd gewijzigd, is mevrouw B overgegaan tot de schenking van de helft van haar aandelen Y aan haar echtgenoot en vervolgens werden de aandelen Y door hen ingebracht in de bestaande holding Z. Bij voormelde verrichtingen werd BVBA X niet betrokken omwille van het feit dat het aandelenbezit hen niet elk voor de helft toebehoorde.

De DVB is van mening dat, gelet op het geheel van de verrichtingen die kort na elkaar hebben plaatsvonden en waarbij het vermogen van het echtpaar stapsgewijze wordt ingebracht in holding Z, de thans geplande inbreng een speculatief karakter heeft en derhalve niet kadert in het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 3

De aanvrager wenst de aandelen van een Nederlandse holdingvennootschap A, aandeelhouder van de groep D, en de Belgische financierings- en beleggingsvennootschap B in te brengen in de bestaande Belgische managementvennootschap C.

De verrichting kadert in het behoud van de controle over de groep, Belgische verankering van de structuur, professionalisering van bestuur en vereenvoudiging van de financiering, successieplanning en de correctie van het eigen vermogen van de NV C door de kapitaalverhoging.

Enkele jaren geleden droeg de aanvrager zijn aandelen van de groep D over aan de Belgische NV B. Recent verkocht NV B haar deelneming aan de Nederlandse BV A. Met de geplande inbrengverrichting wordt de groep D, kort na de verkoop aan BV A, opnieuw verhangen onder een Belgische vennootschap NV C.

Gelet op de opeenvolging van de verrichtingen, de korte tijd waarbinnen deze plaatsvonden en de onvoldoende uitgewerkte motivering werd door de DVB geoordeeld dat deze verrichting niet kadert binnen het normaal beheer van het privé-vermogen.

Case 4

De heer en mevrouw X zijn de aandeelhouders van 3 werkvennootschappen. Zij wensen deze aandelen te verkopen aan de vennootschap die zal opgericht worden door hun 2 kinderen.

De aanvragers wensen de groep zo te organiseren dat deze kan verder gezet worden door de volgende generatie en dit met het oog op een verdere uitbouw ervan. Tevens is het ook de bedoeling dat op termijn andere talentvolle mensen/medewerkers mee zullen participeren in de nieuw op te richten holding.

Tijdens het onderzoek bleek dat één van de vennootschappen enkele jaren geleden opgericht werd door de ouders samen met hun 2 kinderen (elk 25%). Kort voor de aanvraag schonken de kinderen hun aandelen (elk 25%) van deze vennootschap aan de ouders. Deze schenking gebeurde om de operatie te vereenvoudigen en als startpunt te nemen dat de ouders alle aandelen in handen hebben.

De verrichting van schenking door de kinderen en de terugkoop ervan door hun nieuw op te richten holding in zijn geheel bekeken is volgens de DVB louter fiscaal geïnspireerd met de bedoeling zo veel mogelijk (toekomstige) inkomsten belastingvrij uit de vennootschappen te halen.

- ***Niet (voldoende) gemotiveerde/fiscaal geïnspireerde verrichtingen***

Case 1

De aanvrager bezit 50% van de aandelen van de Nederlandse BV A, BV B en BV C. Daarnaast bezit hij alle aandelen van een Belgische BVBA Z die reeds jaren zonder activiteit is. Samen met de andere aandeelhouder wenst hij de aandelen van de 3 Nederlandse BV's in te brengen in nieuw op te richten Nederlandse holdingvennootschap BV Y. Vervolgens verkoopt de Nederlandse holdingvennootschap BV Y de aandelen van BV B en BV C aan BV A. De aanvrager brengt zijn aandelen in de Nederlandse Holding BV Y in in de BVBA Z.

Met deze verrichting wenst de aanvrager zijn successieplanning te regelen alsook investeringen uit te voeren binnen BVBA Z. De DVB oordeelt dat de motivering onvoldoende overtuigd: enerzijds wordt er gesteld dat binnen BVBA Z investeringen gepland worden, anderzijds werd verklaard dat de financiële middelen behouden zullen blijven in de Nederlandse holdingvennootschap BV Y. Na jaren inactiviteit wenst men te investeren in BVBA Z doch concrete plannen hiertoe zijn er niet. Gelet ook op de mogelijke bedrijfsrisico's bij de inbreng van de deelnemingen in een werkvennootschap, kadert deze verrichting geenszins binnen het normaal beheer van een privé-vermogen.

Case 2

De aanvrager bezit 100% van de aandelen van een Nederlandse holdingvennootschap BV A die enige aandeelhouder is van BV B en BV C. BV A heeft een hoog eigen vermogen dat hoofdzakelijk (85%) bestaat uit liquiditeiten.

De aanvrager wenst BV A in de toekomst te gebruiken als investerings- en financierings-vehikel waarbij de liquide middelen aangewend zullen worden voor het verwerven van participaties in andere bedrijven. Teneinde risicovermenging te vermijden wenst hij de werkvennootschappen los te koppelen van deze investeringsvennootschap.

Hiertoe zal BV A ingebracht worden in een nieuw op te richten holdingvennootschap BVBA Z. Vervolgens verkoopt BV A haar deelnemingen BV B en BV C aan BVBA Z. BV A keert een superdividend uit aan BVBA Z waarmee deze de aankoop prijs van de aandelen betaalt. Het saldo zou aangewend worden voor eventuele investeringen.

De beoogde eindsituatie m.n. de creatie van een topholding bestaat reeds. Nieuwe investeringen middels het nemen van participaties in andere bedrijven kunnen plaatsvinden rechtstreeks vanuit BV A of onrechtstreeks middels een nieuw op te richten dochtervennootschap van BV A. De door de aanvrager aangehaalde motivering is niet van die aard dat tot een inbrengverrichting dient te worden overgegaan. De doelstellingen zijn perfect haalbaar binnen de bestaande structuur. De DVB is dan ook van oordeel dat de inbreng er enkel en alleen op gericht is de waarde van de vennootschappen uit te drukken als gestort kapitaal van een holding.

Case 3

De aanvrager bezit alle aandelen van BVBA A, BVBA B en BVBA C. BVBA A is een werkvennootschap met een aanzienlijk patrimonium. Recent werden de BVBA B en C opgericht. BVBA B werd opgericht met de bedoeling de activiteiten van BVBA A over te nemen. BVBA C heeft als doel het beheer van een roerend vermogen.

In een eerste fase verkoopt BVBA A haar activiteit aan BVBA B waardoor BVBA A een zuivere patrimoniumvennootschap wordt. In een tweede fase wenst de aanvrager BVBA

A in te brengen in BVBA C die eveneens zou overgaan tot de oprichting van een nieuwe vennootschap ter realisatie van een nieuw project.

Uit onderzoek bleek dat kort na de oprichting van BVBA C de aanvrager een nog openstaande schuldvordering op BVBA A verkocht had aan BVBA C. Deze prijs werd onmiddellijk betaald. Vragen omtrent het waarom van deze constructie te meer omdat BVBA A over voldoende middelen beschikte om deze schuld zelf af te lossen, werden onvoldoende beantwoord. Tenslotte bleef ook het hoofdmotief van de verrichting, m.n. vanuit de patrimoniumvennootschap BVBA A middelen laten opstromen naar BVBA C ter financiering van het nieuw uit te bouwen project, niet overeind. Uit het aangeleverde financiële plan bleek dat de patrimoniumvennootschap BVBA A zelfs verlieslatend zou zijn, laat staan dat zij over financiële middelen zou beschikken om te laten doorstromen naar andere vennootschappen.

Case 4

NV A is een holdingvennootschap en bezit op 1 aandeel na alle aandelen NV B, NV C en NV D. Daarnaast bezit NV A een aanzienlijk onroerend goedpatrimonium en heeft ze een beperkte activiteit. De aandelen NV A zijn in handen van de heer en mevrouw X (elk 2%) en hun 3 kinderen (elk 32%). NV B en NV C zijn werkvennootschappen, NV D is een slapende vennootschap.

De 3 kinderen wensen hun aandelen NV A in te brengen in de slapende vennootschap NV D. Vervolgens verkoopt NV A haar aandelen NV B en NV C aan NV D.

Uit de aangehaalde motivering blijkt dat de structuur het mogelijk moet maken dat de 3 kinderen binnen de groep samen kunnen blijven werken, doch naargelang hun competenties in 1 van de 3 werkvennootschappen. Verder wordt er gestreefd naar een transparante structuur, een afsplitsing van het opgebouwde patrimonium van het exploitatierisico, centralisatie van het management en successieplanning.

Concreet leidt de verrichting tot een plaatsverwisseling van NV A en NV D. Er bestaat momenteel een centrale holdingvennootschap (NV A). De aanwezigheid van vastgoed/aandelen in de holding wordt door de DVB niet als een risico aanzien. De beperkte activiteit kan evenzeer ingebracht worden in NV D.

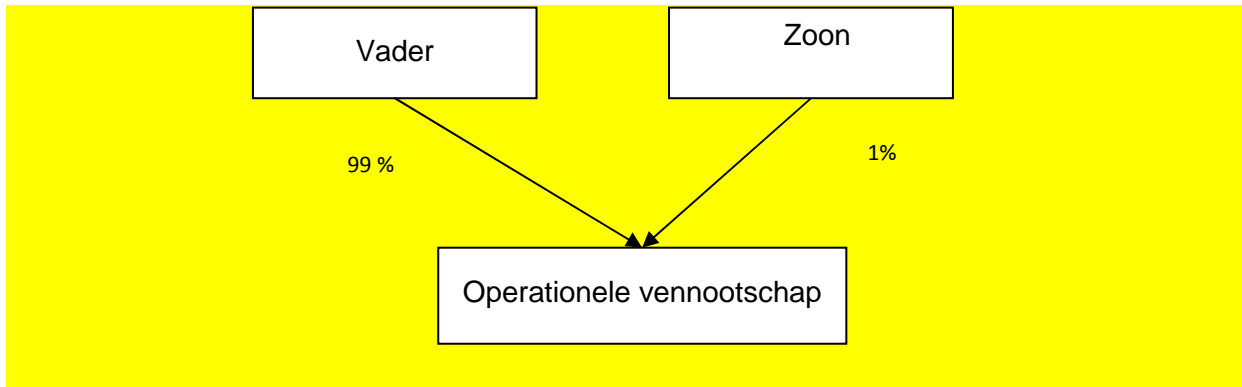
Case 5

Inbreng door een vader en zijn zoon van hun respectievelijke participatie in een operationele familievennootschap in een nieuw op te richten holding. Aangezien beide hun participatie inbrengen zou het kapitaal van de holding in dezelfde verhoudingen worden aangehouden als in de operationele vennootschap. Volgens de aanvragers zou deze verrichting de overdracht van de onderneming aan de zoon toelaten onder de best mogelijke voorwaarden en dit, rekening houdend met de omstandigheden en de familiale wensen, via latere (t.t.z. na de in de PV Van Campenhout voorziene termijn van drie jaar) kapitaalverminderingen van de holding (en/of inkoop eigen aandelen). Het gaat er om de waarde van de onderneming voldoende te verlagen om de latere aankoop van de aandelen van de vader door de zoon mogelijk te maken.

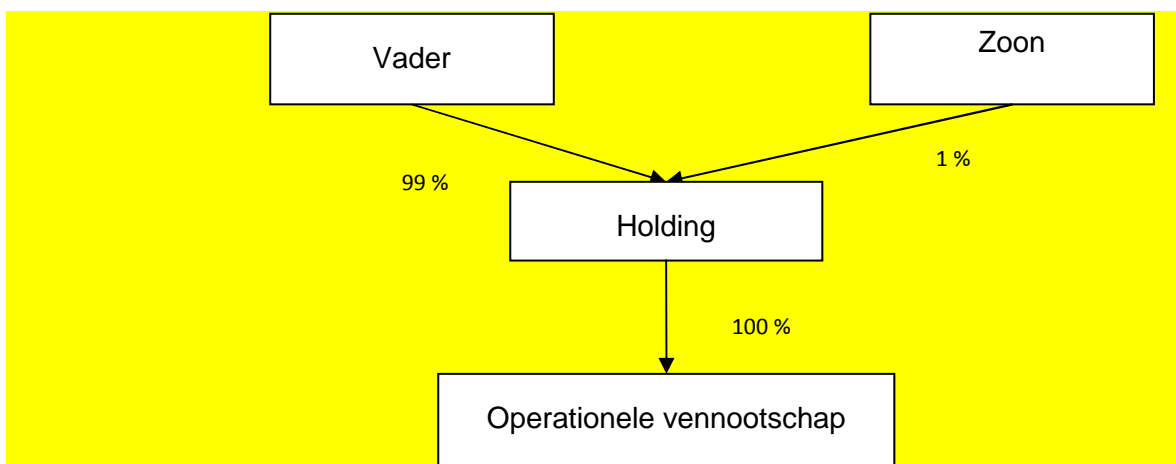
De aanvragers haalden de problematiek aan van de overdracht van de familiale onderneming, in casu aan de reeds in de onderneming actieve zoon en dit rekening houdend met het feit dat de vader zijn eigen financiële belangen, die van zijn echtgenote en van de niet in de onderneming actieve dochter wil vrijwaren maar zich niet onmiddellijk wil terugtrekken.

Het College heeft gewezen op de discrepantie tussen de door de familie gekozen weg en het vooropgestelde doel (het uittreden op termijn van de vader en het behoud van ieders patrimoniale belangen: ouders, zoon, dochter). Het College heeft de verrichting geweigerd omwille van de opeenvolgende kapitaalverminderingen die de verrichting te weeg zou brengen en omwille van het hoog risico (onzeker resultaat) dat de verrichting zou inhouden.

Voor de verrichting



Na de verrichting



- **Waardering**

De aanvrager bezit aandelen van twee werkvennootschappen NV A en NV B. NV B bezit het onroerend goed dat gebruikt wordt voor de uitoefening van de activiteit.

De verrichting betreft de inbreng van NV A en NV B in een nieuw op te richten holding. De DVB had geen problemen met de verrichting op zich. De aangehaalde motivatie was aanvaardbaar. Een waarderingsverslag werd bezorgd en dat leidde tot een aantal opmerkingen. Er werd geopteerd voor een waardering op basis van één methode, m.n. de markt-multiple waardering. Voor het bepalen van de multiples baseerde men zich op beursgenoteerde ondernemingen in gelijkaardige sectoren. Deze waardering werd door de DVB niet aanvaard aangezien er slechts gebruik werd gemaakt van 1 methode waarbij bovendien de weerhouden multiples afkomstig waren van totaal niet vergelijkbare ondernemingen.

7.16 Dividend van een SCI – DBI

De DVB is van mening dat de door een Franse SCI uitgekeerde dividenden niet kunnen worden afgetrokken als DBI ten name van de Belgische vennootschap aandeelhouder (toepassing van artikel 203, § 1, 1ste lid, 1°, WIB 92).

INZAKE BTW

7.17 Verkoop op plan van nieuwbouw appartementen die werden voorgesteld als verbouwingswerken of afbraak en heropbouw

Rubriek XXXI van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, voorziet een verlaagd tarief van 6% voor werk in onroerende staat m.b.t. privé-woningen.

Rubriek XXXVII van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, voorziet eveneens een verlaagd tarief voor de afbraak en de daarmee gepaard gaande heropbouw van gebouwen in bepaalde stadsgebieden.

De DVB is verschillende malen bevraagd omtrent volgende verrichting: een bouwpromotor stelt nieuwbouw appartementen te koop op de markt. Er wordt aan de kandidaat kopers voorgesteld een onverdeeld aandeel in een oud gebouw (dit onverdeeld aandeel komt overeen met het aandeel in de gemene delen na de verbouwing) te kopen en tegelijkertijd een aannemingscontract te sluiten (aan het verlaagd btw-tarief van 6%) voor de omvormingswerken of op de afbraak en wederopbouw van het gebouw.

Gelijkaardige verrichtingen werden voorgelegd uitgaande van twee verbonden vennootschappen – waarbij de ene vennootschap het onverdeeld aandeel van het oude gebouw met registratierechten verkoopt en de andere vennootschap het aannemingscontract tot omvorming, afbraak/wederopbouw sluit.

Het doel van deze verrichtingen is het tarief van 21 % te vermijden dat normalerwijze van toepassing is op de verkoop van nieuwe gebouwen. Indien dergelijke verrichting zou aanvaard worden zou de fiscale ontvangst beperkt zijn tot de registratierechten op het oude gebouw en het verlaagd tarief van 6% op de aannemingswerken.

Op grond van de voorgelegde feitelijke en juridische elementen in de dossiers, heeft de DVB geoordeeld dat deze opsplitsing in twee verschillende handelingen kunstmatig is en noch met de economische werkelijkheid noch met de bedoeling van de partijen overeenkomt.

7.18 Belasting van onroerende verhuur

De verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van de bij wet opgesomde diensten, is een dienstprestatie die wordt vrijgesteld door art. 44, §3, 2°, van het btw wetboek.

De Europese rechtspraak definieert onroerende verhuur als een relatief passieve activiteit die in wezen daarin bestaat dat een verhuurder een huurder voor een overeengekomen tijdsduur en onder bezwarende titel het recht verleent, een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.

De DVB heeft in het verleden op grond van deze interpretatie de toepassing van de vrijstelling van onroerende verhuur uitgesloten voor contracten waarbij de ter beschikking stelling van het onroerend goed gepaard ging met een actieve inmenging

van de verhuurder in de activiteiten van de huurder of een inmenging op de wijze waarop het goed diende te worden gebruikt en de wijze waarop de activiteiten dienden te worden verricht. Werden eveneens door de DVB van de vrijstelling uitgesloten de contracten die bepalingen bevatten omtrent bijkomende diensten die werden verricht door de verhuurder van het goed. Door deze ter beschikking stellingen aan btw te onderwerpen kon de verhuurder de btw kost voor de oprichting of verwerving van het gebouw aftrekken.

Door de recente evolutie in de rechtspraak (onder meer het arrest van het Hof van Justitie van 27 september 2012, zaak C -392/11; arrest van het Hof van Cassatie van 4 juni 2010 en arrest van het Hof van beroep van 13 maart 2012), heeft de DVB de behandeling van dergelijke dossiers in die zin aangepast dat de diensten die de verhuurder bijkomstig verricht aan het ter beschikking stellen van het onroerend goed of de beperkingen op het gebruik van het onroerend goed (bestemming, openingsuren...) niet verhinderen dat de verrichting als een vrijgestelde onroerende verhuur wordt gekwalificeerd, zodat ook geen recht op aftrek wordt verkregen.

8. STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. AANVRAGEN INGEDIEND IN 2012

8.1 Inleiding

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

8.2 Aanvragen ingediend in 2012

8.2.1 Ingediende aanvragen

Tabel 1 : Aanvragen ingediend van 2008 tot 2012

2008			
AANVRAGEN	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	465	330	135
Behandelde dossiers	472	328	144
2009			
AANVRAGEN	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	500	364	136
Behandelde dossiers	543	398	145
2010			
AANVRAGEN	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	576	407	169
Behandelde dossiers	486	348	134
2011			
AANVRAGEN	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	592	445	147
Behandelde dossiers	635	472	163
2012			
AANVRAGEN	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	548	401	147
Behandelde dossiers	550	404	146

Tabel 2: evolutie van het aantal aanvragen van 2003 tot 2012

2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
241	217	375	570	553	465	500	576	592	548

Tabel 3: aard van de ingediende aanvragen

OFFICIELE AANVRAGEN - SOORT AANVRAGEN - PERIODE 2012

	F	N	TOTAAL
DB	116	330	446
GEMENGD	14	39	53
BTW	11	22	33
REG/SUCC.	6	5	11
DOUANE	0	0	0
OVERIGE	0	5	5
	147	401	548

Materie	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9°WIB 92	16	89	105
DB-Verrekenprijzen	23	62	85
DB-kwijtschelding schuld (art.26-207 WIB 92)	6	11	17
DB - ART.46,183 bis, 207 Rerog.. & 211 WIB 92	15	62	77
DB - RI & RV	9	11	20
DB - DBI & meerwaarden 192 WIB92	3	6	9
DB- Tonnagetaks	0	3	3
DB - Stock Options	2	5	7
DB - Tax Shelter	8	3	11
DB- 205 Notionele interest	0	3	3
DB - 205 Octrooien	5	13	18
DB - Bezoldigingen	18	37	55
DB - Beroepsinkomsten	9	13	22
DB - Overige	15	49	64
BTW	12	24	36
Registratie	6	5	11
Douane	0	0	0
Overige	0	5	5
	147	401	548

OFFICIELE AANVRAGEN - SOORT BESLISSING - PERIODE 2012

	F	N	TOTAAL
DB	113	328	441
GEMENGD	13	40	53
BTW	9	19	28
REG/SUCC.	11	9	20
DOUANE	0	1	1
OVERIGE	0	7	7
	146	397	550

Matière	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9°WIB 92	18	106	124
DB-Verrekenprijzen	26	71	97
DB-kwijtschelding schuld (art.26-207 WIB92)	4	8	12
DB - ART.46,183 bis, 207 Rerog.. & 211WIB 92	14	52	66
DB - RI & RV	11	10	21
DB - DBI & meerwaarden 192 WIB92	2	5	7
DB- Tonnagetaks	0	3	3
DB - Stock Options	2	5	7
DB - Tax Shelter	7	3	10
DB- 205 Notionele interest	0	5	5
DB - 205 Octrooien	7	12	19
DB - Bezoldigingen	16	29	45
DB - Beroepsinkomsten	8	15	23
DB - Overige	10	43	53
BTW	10	20	30
Registratie	11	9	20
Douane	0	1	1
Overige	0	7	7
	146	404	550

8.2.2 Beslissingstermijn

De behandelingsduur van de tijdens het jaar 2012 genomen voorafgaande beslissingen m.b.t. de aanvragen ingediend in 2012 bedraagt gemiddeld 67 kalenderdagen

8.2.3 Aard van de beslissingen

Tabel 4 : Aard van de in 2012 getroffen beslissingen

Gemengd	4	0,7%
Gunstig	481	87,5%
Ongunstig	4	0,7%
Niet-ontvankelijk	3	0,5%
Verzaking	58	10,5%

8.3 « Prefiling- » aanvragen

Tabel 5: Evolutie van het aantal prefilingaanvragen van 2008 tot 2012

2008			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	689	462	227
Behandelde dossiers	636	425	211
2009			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	742	524	218
Behandelde dossiers	708	495	213
2010			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	866	627	239
Behandelde dossiers	705	510	195
2011			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	951	640	311
Behandelde dossier	794	609	185
2012			
PREFILINGS	TOTAAL	NEDERLANDS	FRANS
Ingediende dossiers	941	614	327
Behandelde dossier	852	627	225

Tabel 6 : aard van de ingediende prefilingaanvragen

PREFILINGS - SOORT INDIENING - PERIODE 2012

	F	N	TOTAAL
DB	252	478	730
GEMENGD	27	73	100
BTW	37	44	81
Reg./Succ.	9	16	25
DOUANE	1	0	1
Overige	1	3	4
	327	614	941

Materie	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9°WIB 92	31	107	138
DB - Verrekenprijzen	31	51	82
DB-kwijtschelding schuld (art.26-207 CIR 92)	2	6	8
DB - ART.46,183 bis, 207 Reorg. & 211 WIB 92	21	71	92
DB – RI & RV	23	25	48
DB - DBI & MEERWAARDEN 192 WIB92	6	12	18
DB - Tonnagetaks	0	1	1
DB - Stock Options	4	3	7
DB - Tax Shelter	9	4	13
DB - 205 Notionele interest	0	7	7
DB - 205 Octrooien	3	7	10
DB - Bezoldigingen	13	45	58
DB - Beroepskosten	10	21	31
DB - Overige	24	49	73
BTW	39	47	86
Registratie	9	16	25
Douane	1	0	1
Overige	1	3	4
Onbepaald	100	139	239
	327	614	941

PREFILINGS - SOORT AFSLUITING - PERIODE 2012

	F	N	TOTAAL
DB	171	477	648
GEMENGD	22	79	101
BTW	23	45	68
Reg./Succ.	9	21	30
DOUANE	0	0	0
Overige	0	5	5
	225	627	852

Materie	F	N	Totaal
DB - Art.90,1° & 90,9°WIB 92	27	113	140
DB - Verrekenprijzen	19	70	89
DB-kwijtschelding schuld (art.26-207 CIR92)	2	11	13
DB - ART.46,183 bis, 207 Reorg. & 211 WIB 92	14	74	88
DB – RI & RV	12	21	33
DB - DBI & MEERWAARDEN 192 WIB92	4	7	11
DB - Tonnagetaks	0	1	1
DB - Stock Options	2	6	8
DB - Tax Shelter	3	7	10
DB - 205 Notionele interest	1	7	8
DB - 205 Octrooien	3	11	14
DB - Bezoldigingen	9	44	53
DB - Beroepskosten	8	16	24
DB - Overige	6	66	72
BTW	27	48	75
Registratie	9	21	30
Douane	0	0	0
Overige	0	5	5
Onbepaald	79	99	178
	225	627	852

DEEL II: REGULARISATIES

1. Wetgevend kader

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

2. Statistische gegevens 2012

Tabel 1: in 2012 ontvangen aangiften en aangegeven bedragen per materie

Aangegeven bedragen				
Aantal aangiften	Beroepsink.	BTW	Andere	Totaal
2349	23.706.259,62	3.816.396,27	511.851.475,37	539.374.131,26

Tabel 2: totaal aantal ingediende aangiften en aangegeven bedragen van 1.1. 2006 tot 31.12.2012

Aangegeven bedragen				
Aantal aangiften	Beroepink.	BTW	Andere	Totaal
9657	274.137.053,90	46.110.263,59	2.071.023.316,32	2.391.270.633,81

Tabel 3: aantal dossiers en in 2012 geregulariseerde bedragen

Geregulariseerde bedragen				
Aantal aangiften	Beroepsink.	BTW	Andere	Totaal
1299	13.255.646,70	3.845.195,01	263.116.096,42	280.216.938,13

3. Statistische gegevens 2006 - 2012

1. Het aantal ingediende aangiften : 9657

1.1 Het bedrag van de aangegeven belastbare grondslag:

Aangegeven belastbare grondslag			
Beroepsink.	BTW	Andere	Totaal
€ 274.137.053,90	€ 46.110.263,59	€ 2.071.023.316,32	€ 2.391.270.633,81

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

Aantal van de geregulariseerde dossiers : 7953

Bedrag van de heffingen				
Beroepsink.	Gemeentebelasting	Agglomeratie-belasting	BTW	Roerende onkomsten
€ 75.032.853,87	€ 15.909.596,44	€ 634.554,19	€ 9.12.592,93	€ 365.398.182,56
Nalatenschap	Registratie	Onroerende ink.	Andere	Totaal
€ 114.729.136,98	€ 186.429,24	€ 3.546.173,10	€ 370362,49	€ 584.928.881,81

1.3 De gewestelijke belastingen en de verdeling ervan:

Gewestelijke belastingen		
	Nalatenschap	Registratie
Vlaanderen	€ 65.070.849,83	€ 15.121,22
Wallonië	€ 24.311.125,50	€ 0,00
Brussel	€ 17.237.360,24	€ 137.500,00
Totaal	€ 106.619.335,57	€ 152.621,22

4. Commentaar

INHOUDSOPGAVE

DEEL I : VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

1.	Inleiding.....	2
2.	Historiek	3
2.1	Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden	3
2.1.1	Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, §1, eerste 1 WIB 92).....	3
2.1.2	Akkoorden inzake registratie-en successierechten	3
2.2	Dienst van voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 03.05.1999).....	3
2.3	Vergemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten).....	4
3.	Vergemeend stelsel van voorafgaande beslissingen	6
3.1	Definitie	6
3.2	Termijn voor indiening en beslissing	6
3.3	Uitgesloten gevallen.....	7
3.4	Uitgesloten materies	7
3.5	Duur van de voorafgaande beslissing	8
4.	Functionele beschrijving.....	9
4.1	Bevoegde dienst	9
4.2	Beslissingsbevoegdheid	9
4.3	Behandeling van de aanvragen	9
4.3.1	Algemeen	9
4.3.2	Systeem van “prefiling meetings”	10
4.3.3	De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken.....	10
4.3.4	Organogram van de DVB.....	11
4.3.5	Medewerkers.....	14
4.3.6	Publicatie van de beslissingen.....	14
5.	Door de DVB vastgestelde lacunes in het Belgisch positief recht.....	15
5.1	Thin Cap.....	15
5.2	Institutionele BEVEK – roerende voorheffing.....	16
5.3	Vastrentende effecten.....	17
5.4	BTW - Artikel 44, § 3, 2°, WBTW – uitzondering op de vrijstelling voor onroerende verhuur van van blijvend geïnstalleerde wettuigen en machines.....	17
5.5	BTW - Artikel 11 van Btw-Wetboek.....	17
6.	Beslissingen met een bijzonder belang.....	19
6.1	Tonnagebelastingregime voor winst uit zeescheepvaart (PW 02.08.2002 artikelen 115 tot 127, gewijzigd bij PW dd. 27.12.2004).....	19
6.2	Profit Participating Loan ‘PPL’.....	20
6.3	Beleggingsvennootschap.....	21
6.4	Young Innovative Company.....	21
6.5	Interne meerwaarde op aandelen.....	21
6.6	BTW – Begrip onderwijs - coachingdiensten.....	21
6.7	Registratie- en succesierechten.....	23
6.7.1	Heffing op de oprichtingsakte.....	23

6.7.2	Heffing op de inbrengen gedaan na de oprichting van de private stichting.....	23
6.7.3	Heffing op de uitkeringen (aan de begunstigden) tijdens het leven van de stichters.....	23
6.7.4	Heffing op de uitkeringen (aan de begunstigden) na het overlijden van de stichtster.....	23
6.7.5	Heffing op de ontbinding van de stichting met recht van terugname.....	24
6.8	Directe belastingen.....	25
6.8.1	Heffing op de uitkeringen (aan de begunstigden) tijdens het leven of na het overlijden van de stichtster.....	25
6.8.2	Heffing op de terugname door de stichtster bij de ontbinding van de stichting.....	25
6.8.3	Heffing op de terugname door de rechthebbenden van stichtster bij de ontbinding van de stichting na het overlijden van de stichtster.....	25
7.	Aan de DVB voorgelegde maar niet aanvaarde verrichtingen.....	26

Inzake directe belastingen

7.1	Reorganisaties.....	26
7.2	Transfer Pricing.....	30
7.3	Kwijtschelding schulden (Art. 26,49,79 en 207, 2de lid WIB 92).....	34
7.4	Tonnagebelastingregime voor winst uit zeescheepvaart (PW 02.08.2002 artikelen 115 tot 127, gewijzigd bij PW dd.27.12.2004.....	35
7.5	Gespreide taxatie.....	36
7.6	Einde opstal – voordeel van alle aard.....	36
7.7	Woning – voordeel van alle aard.....	36
7.8	Afstand van bezoldigingen door bedrijfsleiders.....	36
7.9	Aftrekbaarheid managementvergoedingen.....	37
7.10	Aandelenopties – Wet van 26.03.1999.....	38
7.11	Aandelenplan met korting.....	38
7.12	Meerwaarden op aandelen – overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.....	39
7.13	Verkoop kasgeldvennootschap.....	39
7.14	Kapitaalvermindering – art. 344 WIB 92.....	40
7.15	(Interne) meerwaarden, toepassing artikel 90, 9°, e eerste gedachtestreepje WIB 92.....	41
7.16	Dividend van een SCI – DBI.....	68
7.17	BTW – Verkoop op plan van nieuwbouw appartementen die werden voorgesteld als verbouwingswerken of afbraak en heropbouw.....	68
7.18	Belasting van onroerende verhuur.....	68

8.	Statistische gegevens m.b.t. aanvragen ingediend in 2012.....	70
8.1	Inleiding.....	70
8.2	Aanvragen ingediend in 2012	70
8.2.1	Ingediende aanvragen.....	70
8.2.2	Beslissingstermijn	74
8.2.3	Aard van de beslissingen.....	74
8.3	Prefilingaanvragen	74

DEEL II : REGULARISATIES

1.	Wetgevend kader.....	77
2.	Statistische gegevens 2012.....	77
3.	Statistische gegevens 2006 - 2012.....	78
4.	Commentaar.....	78