



Federale
Overheidsdienst
FINANCIËN

WWW.FIN.BELGIUM.BE



DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN IN FISCALE ZAKEN

JAARVERSLAG 2020



WWW.FIN.BELGIUM.BE

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN

.be

INHOUD

DEEL 1: VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	5
1 INLEIDING	6
2 HISTORIEK	7
2.1 <i>Commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden</i>	7
2.1.1 <i>Akkoorden inzake directe belastingen (art. 345, § 1, eerste lid, WIB 2)</i>	7
2.1.2 <i>Akkoorden inzake registratie- en successierechten</i>	7
2.2 <i>Dienst voorafgaande beslissingen (toepassing van het KB van 3.5.1999)</i>	7
2.3 <i>Veralgemeend stelsel van voorafgaande beslissingen (toepassing van de Wet van 24.12.2002 en zijn uitvoeringsbesluiten)</i>	8
3 VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	10
3.1 <i>Definitie</i>	10
3.2 <i>Termijn voor indiening en beslissing</i>	10
3.3 <i>Uitgesloten gevallen</i>	11
3.4 <i>Uitgesloten materies</i>	11
3.5 <i>Duur van de voorafgaande beslissing</i>	12
4 FUNCTIONELE BESCHRIJVING	13
4.1 <i>Bevoegde dienst</i>	13
4.2 <i>Beslissingsbevoegdheid</i>	13
4.3 <i>Behandeling van de aanvragen</i>	13
4.3.1 <i>Algemeen</i>	13
4.3.2 <i>Systeem van “prefiling meetings”</i>	14
4.3.3 <i>De aanvragen tot het bekomen van een voorafgaande beslissing in fiscale zaken</i>	14
4.3.4 <i>Organogram van de DVB</i>	15
4.3.5 <i>Medewerkers</i>	15
4.3.6 <i>Publicatie van de beslissingen</i>	16
4.3.7 <i>Avenanten</i>	16
5 DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT	17
5.1 <i>Kaaimantaks – Juridische constructie</i>	17
6 BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG	18
6.1 <i>COVID-19-beslissingen</i>	18
6.2 <i>Verhoogde investeringsaftrek</i>	19
6.3 <i>Aftrek innovatie-inkomsten toegepast op octrooien</i>	20
6.4 <i>Aftrek innovatie-inkomsten toegepast op auteursrechtelijk beschermde software</i>	22
7 AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN	24
7.1 <i>Auteursrechten</i>	24
7.2 <i>Voordeel van alle aard</i>	26
7.3 <i>Sociaal voordeel</i>	27
7.4 <i>Gespreide belasting meerwaarden</i>	28
7.5 <i>Beroepskosten</i>	29
7.6 <i>Kwalificatie inkomsten</i>	30
7.7 <i>Verkoop van aandelen</i>	31
7.8 <i>Tax shelter startende ondernemingen</i>	33

7.9 Herstructureringen	34
7.10 Niet-ontvankelijk	37
7.11 Aftrek voor innovatie-inkomsten	37
8 OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING	39
9 STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN	40
9.1 Inleiding	40
9.2 Voorstelling volgens aantal	40
9.3 Voorstelling volgens aard van de beslissingen	41
9.4 Beslissingstermijn	43
DEEL II : STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES	45
1 WETGEVEND KADER EBAQuater	46
2 MOGELIJKHEID TOT 'PREFILING'	48
3 OVERZICHT RECHTSPRAAK INZAKE REGULARISATIE EBAQuater	49
4 STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater	50

DEEL 1 VOORAFGAANDE BESLISSINGEN



1. INLEIDING

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

2. HISTORIEK

2.1 COMMISSIE VOOR VOORAFGAANDE FISCALE AKKOORDEN

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

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

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

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

2.1.2 AKKOORDEN INZAKE REGISTRATIE- EN SUCCESSIERECHTEN

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

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

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

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

De Dienst voorafgaande beslissingen had dus een drievoudige opdracht:

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

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

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

Tenslotte moest de Dienst de volgende verslagen opstellen:

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

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

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

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

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

Overeenkomstig artikel 7 van het KB van 30.1.2003 werden opgeheven:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Het KB van 02.07.2017 tot benoeming van Véronique TAI, Serge RIGA en Matthieu BATAILLE als leden van het College met ingang van 1 juli 2017 (BS 06.07.2017). De heer Serge RIGA is met pensioen sinds 1 januari 2020.

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

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

3. VERALGEMEEND SYSTEEM VAN VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

3.1 DEFINITIE

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

3.2 TERMIJN VOOR INDIENING EN BESLISSING

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

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

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

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

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

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

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

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

3.3 UITGESLOTEN GEVALLEN

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

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

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

Inzake inkomstenbelastingen kan bovendien geen voorafgaande beslissing worden gegeven wanneer:

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

3.4 UITGESLOTEN MATERIES

Overeenkomstig artikel 22, eerste lid, 2^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 (bijv. langere afschrijvingsduur), wordt de beslissing getroffen voor een termijn die niet langer mag zijn dan vijf jaar.

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

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

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

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

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

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

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

4. FUNCTIONELE BESCHRIJVING

4.1 BEVOEGDE DIENST

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

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

Federale Overheidsdienst Financiën
Dienst voorafgaande beslissingen
Wetstraat 24
1000 Brussel

Tel. 0257 938 00

e-mail: dvbsda@minfin.fed.be

website: www.ruling.be

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

4.2 BESLISSINGSBEVOEGDHEID

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

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

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

4.3 BEHANDELING VAN DE AANVRAGEN

4.3.1 ALGEMEEN

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

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

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

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

4.3.2 SYSTEEM VAN "PREFILING MEETINGS"

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

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

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

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

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

De DVB wenst er de aandacht op te vestigen dat prefilingaanvragen of aanvragen die niet voorafgegaan zijn door een prefiling, m.b.t. verrekenprijzen of de aftrek voor innovatie-inkomsten (of octrooi-inkomsten), en die fiscale uitwerking hebben in een aangifte in de vennootschapsbelasting (of BNI/Ven.) welke waarschijnlijk eind september 2021 dient ingediend te worden, uiterlijk tegen 31 januari 2021 op de DVB dienen toe te komen zodat er nog een beslissing kan afgeleverd worden vóór de uiterste indieningstermijn van de aangifte in de vennootschapsbelasting (of BNI/Ven.).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

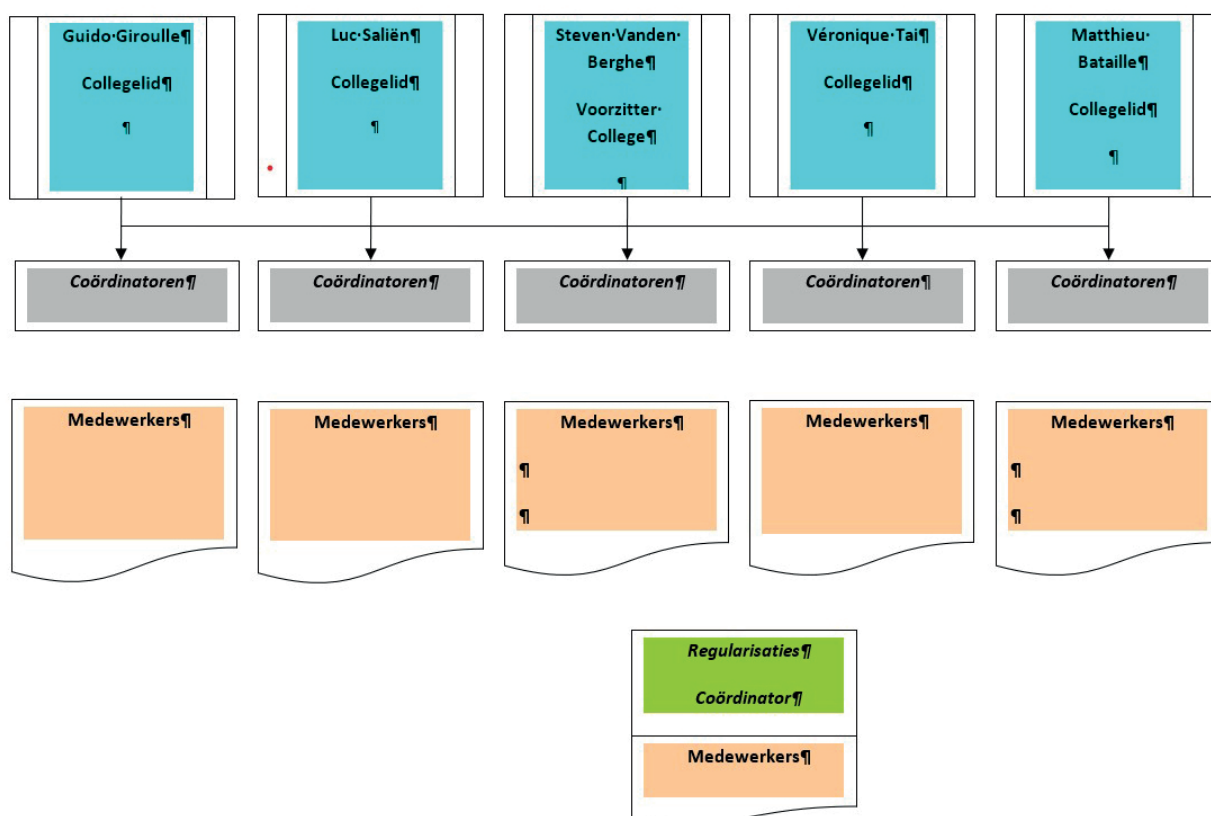
Het is mogelijk dat meerdere vergaderingen nodig zijn of dat nog bijkomende informatie aan de DVB dient bezorgd te worden.

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

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

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

4.3.4 ORGANOGRAM VAN DE DVB



4.3.5 MEDEWERKERS

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

Op 31.12.2020 ziet het personeelsbestand (collegeleden niet inbegrepen) van de DVB er als volgt uit:

Nederlandstaligen		Franstaligen	
Directe belastingen	43	Directe belastingen	34
BTW	4	BTW	3
Patrimoniumdocumentatie	4	Patrimoniumdocumentatie	2
Douane en accijnzen	0	Douane en accijnzen	0
Niveau C	6	Niveau C	7
Totaal :	57	Totaal :	46

4.3.6 PUBLICATIE VAN DE BESLISSINGEN

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

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

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

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

Sinds 2019 publiceert de DVB ook newflashes op haar website.

4.3.7 AVENANTEN

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

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

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

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

5. DOOR DE DVB VASTGESTELDE PROBLEMEN IN HET BELGISCH RECHT

5.1 KAAIMANTAKS – JURIDISCHE CONSTRUCTIE

In een prefiling met betrekking tot een Luxemburgse SOPARFI heeft de DVB vastgesteld dat de bepalingen van artikel 21, eerste lid, 12°, WIB 92, een dubbele belasting in hoofde van de oprichters niet altijd uitsluiten.

Op grond van artikel 1, 3° van het koninklijk besluit tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, WIB 92, kan, op basis van het volgens de Belgische regels bepaalde bedrag van het belastbaar inkomen van de SOPARFI, de toewijzing van de hoedanigheid van juridische constructie verschillen van belastbaar tijdperk tot belastbaar tijdperk.

Nu is het zo dat de vrijstelling bedoeld in artikel 21, eerste lid, 12°, WIB 92, alleen geldt voor de inkomsten die door een juridische constructie zijn toegekend of betaalbaar gesteld.

Indien de SOPARFI dus, gedurende de periode waarvoor zij niet langer een juridische constructie is, inkomsten toekent of betaalbaar stelt die ze heeft geïnd tijdens een vroegere periode, waarvoor ze wel kwalificeerde als juridische constructie, is de vrijstelling bedoeld in artikel 21, eerste lid, 12°, WIB 92 niet van toepassing en zijn de betreffende inkomsten, waarop mogelijk al een doorkijkbelasting werd geheven in hoofde van een natuurlijke persoon/oprichter, onderhevig aan een dubbele belasting.

6. BESLISSINGEN MET EEN BIJZONDER BELANG

6.1 COVID-19-BESLISSINGEN

In het kader van de maatregelen genomen in maart 2020 door de Nationale Veiligheidsraad ter bestrijding van COVID-19, heeft de DVB beslist een Fast track-procedure op te starten waarbij een standaardaanvraag inzake kosten eigen aan de werkgever werd opgesteld. Hierdoor konden werkgevers die nog geen beleid voerden rond telewerk, maar waarvan de werknemers door de genomen maatregelen dienden thuis te werken, aan die werknemers een belastingvrije thuiswerkvergoeding toeekennen. In dat kader werden de volgende standaardbeslissingen afgeleverd.

VRAAG

De aanvraag strekt er toe te vernemen of een voorafgaande beslissing kan worden bekomen dat zolang de maatregelen van de Nationale Veiligheidsraad van kracht zijn, een tijdelijke thuiswerkvergoeding kan worden toegekend aan de medewerkers om de kosten die gemaakt worden en die ten laste komen van de werkgever, te dekken en dat deze vergoeding als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever zal worden beschouwd die krachtens artikel 31, tweede lid, 1° *in fine* WIB 92 geen deel van de belastbare vergoeding van de begunstigen zal uitmaken en dit gedurende de periode van de coronacrisis (COVID-19).

BESLISSING

De voorwaarden van de artikelen 21 en 22 van voormelde wet van 24 december 2002 werden nageleefd.

Bureaukosten: de vergoeding wordt toegekend aan alle categorieën van medewerkers die omwille van de maatregelen tegen het Covid-19 virus thuis moeten werken. Dit zijn kosten gerelateerd aan de inrichting en het gebruik van een bureau, printer- en computermateriaal, kantoorbenodigdheden, nutsvoorzieningen zoals water, elektriciteit en verwarming, onderhoud, verzekering, onroerende voorheffing ... in de verblijfplaats van de medewerker.

Doordat alle medewerkers op vraag van de Nationale Veiligheidsraad van thuis uit zullen werken, zal voor alle medewerkers hetzelfde bedrag worden toegekend van maximaal 126,94 EUR¹ per maand. Dit bedrag kan verantwoord worden doordat de medewerkers verschillende kosten zullen hebben door het feit dat de Nationale Veiligheidsraad vraagt om de komende weken van thuis uit te werken.

Teneinde eventueel dubbel gebruik van de toegekende onkostenvergoedingen te vermijden, doen de werknemers afstand van de huidige "vergoeding voor bureaukosten" die zij maandelijks ontvangen voor thuiswerk, en dit voor zolang de maatregelen voor de bestrijding van Covid-19 van toepassing zullen zijn.

Het bedrag van maximaal 126,94 EUR² per maand mag als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever worden aangemerkt, mits rekening gehouden wordt met de volgende modaliteiten:

- de genietters van de forfaitaire vergoeding zijn verplicht, in geval zij hun werkelijke beroepskosten zouden bewijzen in hun aangifte in de personenbelasting, deze forfaitaire vergoeding in mindering te brengen van hun bewezen beroepskosten en dit in de mate dat deze vergoedingen op hun bewezen beroepskosten betrekking hebben;
- teneinde de mogelijkheid van dubbele aftrek van eenzelfde uitgave te vermijden, mogen de op basis van een forfaitair bedrag toegekende kosten eigen aan de werkgever niet meer op basis van werkelijke bewijsstukken ten laste worden genomen door de aanvrager;
- de aanvrager heeft steeds nominatieve lijsten ter beschikking met de personen die voor een bepaald aanslagjaar toepassing krijgen van het forfait;

¹ Vanaf 1/4/2020 129,48 EUR

² Vanaf 1/4/2020 129,48 EUR

- de vergoedingen die als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever worden betaald, moeten worden verantwoord door individuele fiches. Ter zake dient op de fiche de vermelding "JA – ernstige normen" te worden ingevuld omdat het hier forfaitaire kostenvergoedingen betreft, vastgesteld op basis van ernstige normen;
- de vergoedingen die als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever worden betaald aan werknemers die een "salary split" hebben, dienen verminderd te worden in verhouding tot de door deze werknemers in België uitgeoefende werkzaamheid;
- het bedrag in randnummer 4 van deze beslissing is gebaseerd op een voltijdse tewerkstelling. Het bedrag mag ook worden uitbetaald tijdens het normale vakantieverlof. Evenwel moet het bedrag evenredig worden vermindert in geval van deeltijdse prestaties (bv. 80 %, 50 % ...) of in geval van lange afwezigheid wegens andere redenen dan het jaarlijkse vakantieverlof.

Het bedrag van maximaal 126,94 EUR³ per maand kan worden beschouwd als een terugbetaling van forfaitaire vergoedingen van eigen kosten van de werkgever overeenkomstig artikel 31, tweede lid, 1° in fine WIB 92 mits de modaliteiten vermeld onder het randnummer 6 van deze beslissing worden gerespecteerd en dat zolang de maatregelen van de Nationale Veiligheidsraad van kracht zijn gedurende de periode van de coronacrisis (COVID-19).

6.2 VERHOOGDE INVESTERINGS-AFTREK

VB 2020.1835

A NV is een vennootschap die uitsluitend winst uit zeescheepvaart genereert en die ingevolge een reglementaire verplichting belangrijke investeringen zal doen aan de zeeschepen die ze in eigendom heeft. De geplande investering bestaat uit de installatie van een bepaald systeem (hierna "de investering") in de betrokken schepen.

De vraag wordt gesteld of deze investering in aanmerking komt voor de verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in zeeschepen zoals voorzien in artikel 123, § 1 van de Programmawet van 2 augustus 2002.

Uit de samenlezing van de artikelen 68 en 183 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en 123, § 1, van de Programmawet van 2 augustus 2002 blijkt dat de verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in zeeschepen enkel van toepassing is (i) op vennootschappen die uitsluitend zeescheepvaart-activiteiten uitoefenen en (ii) voor investeringen in nieuwe vaste activa, (iii) die kwalificeren als zeeschepen. Door de aanvrager werd bevestigd dat de vennootschap uitsluitend winst genereert uit de zeescheepvaart, zodat aan de eerste voorwaarde is voldaan.

Gelet op de kostprijs van de uit te voeren investering kan worden aangenomen dat deze geen loutere herstellings- of onderhoudswerken betreft. Verder zal de investering uitsluitend geïnstalleerd worden met en bestaan uit nieuwe onderdelen en materialen en zal zij een waardevermeerdering tot gevolg hebben van de schepen waarop ze geïnstalleerd wordt, zodat kan gesteld worden dat de investering kwalificeert als een investering in nieuwe vaste activa.

Verder werd door de aanvrager aangetoond dat na installatie van de investering deze zal verankerd zijn in het betreffende schip met de bedoeling er blijvend deel van uit te maken zodat de investering kan worden gekwalificeerd als een investering in zeeschepen zoals bedoeld in artikel 123, § 1 van de Programmawet van 2 augustus 2002.

De investering die A NV zal doorvoeren op de schepen die zij in eigendom heeft, komt in aanmerking voor de verhoogde investeringsaftrek voor investeringen in zeeschepen zoals voorzien in artikel 123, § 1 van de Programmawet van 2 augustus 2002.

³ Vanaf 1/4/2020 129,48 EUR

6.3 AFTREK INNOVATIE-INKOMSTEN TOEGEPAST OP OCTROOIEN

Na meer dan 4 jaar na de effectieve inwerkingtreding van de regeling inzake de aftrek voor innovatie-inkomsten worden hierna een aantal methodes kort beschreven met het oog op het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten en dit telkens aan de hand van een voorbeeld. Deze methodes werden door de DVB aanvaard in verstrekte beslissingen omtrent de aftrek innovatie-inkomsten ingevolge het hebben verkregen van een octrooi of het hebben aangevraagd van een octrooi. De methodes welke hierna kort worden toegelicht aan de hand van een voorbeeld hebben dus geen betrekking op de vaststelling van de bruto innovatie-inkomsten in het geval een vennootschap auteursrechtelijk beschermde software gebruikt.

Casus 1: Interne CUP (VB 2020.1905)

Stel een vennootschap A gebruikt een octrooi die zij zelf heeft ontwikkeld voor de productie van goederen op Belgisch grondgebied (omzet van A = 1000).

Vennootschap A kent eveneens een gebruikerslicentie toe aan de onafhankelijke vennootschap B voor het gebruik van het octrooi op Nederlands grondgebied. Vennootschap B betaalt aan vennootschap A een vergoeding gelijk aan 4 % van de gerealiseerde omzet (omzet van vennootschap B = 1500).

In dat geval kunnen de bruto innovatie-inkomsten als volgt worden vastgesteld. In de resultatenrekening van vennootschap A vinden we volgende opbrengsten terug: (i) de omzet gerealiseerd in België ten belope van 1000; en (ii) de ontvangen licentievergoeding van 60 (4 % x 1500). De bruto innovatie-inkomsten bedragen aldus 100, zijnde (i) een inbegrepen licentievergoeding van 40 (4 % van 1000); en (ii) de ontvangen licentievergoeding van 60.

Casus 2: Externe CUP (VB 2020.1888)

Stel een vennootschap A gebruikt een zelf ontwikkeld octrooi voor de productie van haar goederen en behaalt aldus een omzet van 1000. Vennootschap A heeft het octrooi niet in licentie gegeven aan een derde.

Wegens het gebrek aan een interne CUP kan gebruik worden gemaakt van gegevensbanken waarin op zoek wordt gegaan naar vergelijkbare contracten inzake gebruikerslicenties op gelijkaardige intellectuele eigendomsrechten, gesloten tussen onafhankelijke partijen.

Het aldus bekomen resultaat vertaalt zich in een statistische staal. Deze staal kan worden voorgesteld in een interval van resultaten waarbij de DVB de voorkeur eraan geeft om de mediaan te gebruiken welke vervolgens als percentage wordt toegepast op de kwalificerende omzet met het oog op het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten.

Wanneer de aanvrager voorstelt om de bruto innovatie-inkomsten te berekenen aan de hand van een uitgevoerde externe CUP methode zal de DVB zelf steeds een tegenstudie uitvoeren als sanity check. Ook wanneer de aanvrager voorstelt om de bruto innovatie-inkomsten te berekenen op basis van een andere methode zal, voor zover deze methode aanvaardbaar is voor de DVB, de DVB zelf steeds een tegenstudie gebaseerd op de CUP methode uitvoeren teneinde na te gaan of het door de aanvrager bekomen resultaat zich bevindt binnen het interkwartiel interval van de studie uitgevoerd door de DVB.

Casus 3: Restwinstmethode (VB 2020.1881)

De restwinstmethode is, benevens de CUP methode, de methode welke het meest wordt gebruikt om de bruto innovatie-inkomsten te berekenen. Deze methode strekt ertoe het gedeelte van de winst (de restwinst) te berekenen welke kan worden toegewezen aan de omzet waarin gebruik wordt gemaakt van het door de vennootschap zelf ontwikkelde octrooi. De restwinst kan als volgt vastgesteld.

Vertrekbasis voor de berekening van de restwinst of de bruto innovatie-inkomsten is de kwalificerende omzet (waarin octrooi begrepen zit) van een product/dienst, waarna volgende posten in mindering worden gebracht:

- (i) alle directe en indirecte kosten (rekeningen 60 tot en met 64 van het MAR met uitzondering van de kosten voor onderzoek en ontwikkeling) verbonden aan de gekwalificeerde verkopen;
- (ii) vergoeding voor het uitoefenen van routine-functies (vergoeding wordt meestal vastgesteld via een cost plus of een operationele marge);
- (iii) waarden van immateriële vaste activa andere dan het betreffend intellectueel eigendomsrecht (vb: oude know how, oude octrooien, merk ...).

Het aldus bekomen saldo, zijnde de restwinst, wordt verondersteld overeen te komen met de waarde van het betrokken intellectueel eigendomsrecht begrepen in de prijs van het goed of verrichte dienst. Teneinde het bedrag van de bruto innovatie-inkomsten te berekenen dient op het aldus bekomen saldo nog een "correctie" te worden toegepast van "1/3de" ingevolge het feit dat in een situatie tussen onafhankelijke partijen, een licentienemer niet bereid zou zijn om zijn volledige (rest)winst af te staan aan de licentiegever. Aldus geeft de DVB met het oog op het verstrekken van rechtszekerheid aan de aanvrager een concrete invulling aan volgende inleidende zin in art. 205/1, § 2, 2° WIB 92 welke luidt als volgt: "onder in aanmerking te nemen innovatie-inkomsten wordt verstaan: de hieronder vermelde inkomsten die indien er bijzondere verhoudingen bestaan tussen de schuldenaar van de vergoedingen en de ontvangende vennootschap, slechts in aanmerking komen in zoverre zij niet hoger zijn dan deze die tussen niet-verbonden ondernemingen zouden zijn overeengekomen:".

De restwinstmethode kan als volgt worden geïllustreerd aan de hand van een voorbeeld.

Vennootschap A gebruikt een octrooi om haar goederen te produceren (omzet van vennootschap A = 1000). Ze heeft het octrooi niet in licentie gegeven aan een derde.

Kwalificerende omzet	1000
- alle directe en indirecte kosten (rekeningen 60 tot en met 64 van het MAR met uitzondering van de kosten voor onderzoek en ontwikkeling) verbonden aan de kwalificerende omzet	-800
- vergoeding voor het uitoefenen van routine-functies (vb 10% OM)	-100
- immateriële vaste activa andere dan octrooi (vb merk 4% OM)	-40
Restwinst	60
- Correctie ingevolge art. 205/1, § 2, 2° WIB 92 (1/3 x restwinst)	-20
Bruto innovatie-inkomsten	40

Volledigheidshalve wordt hierbij opgemerkt dat in het geval vennootschap A uit het voorbeeld hierboven zowel geoctrooierde als niet geoctrooierde omzet realiseert, er steeds moet over worden gewaakt dat de indirecte kosten op een correcte manier (hetzij op basis van een verantwoorde verdeelsleutel, hetzij op basis van de analytische boekhouding) worden toegewezen aan de geoctrooierde omzet, enerzijds en aan de niet geoctrooierde omzet, anderzijds. Verscheidene malen heeft de DVB vastgesteld dat de aanvrager de neiging heeft om te veel indirecte kosten toe te wijzen aan de niet geoctrooierde omzet met het oog op het verkrijgen van hogere bruto innovatie-inkomsten uit de geoctrooierde omzet.

De DVB heeft ook vastgesteld dat sommige aanvragers in de berekening van restwinst rechtstreeks vertrekken vanuit de EBIT in plaats van de kwalificerende omzet te gebruiken als vertrekbasis. Aandachtspunten bij het toepassen van de restwinstmethode vertrekkende vanuit de EBIT zijn de volgende. Vooreerst zullen in voorkomend geval de opbrengsten "niet doorgestorte bedrijfsvoorheffing op bezoldigingen van onderzoekers" alsmede "ontvangen subsidies" in mindering dienen te worden gebracht van de EBIT. Immers deze twee voormelde opbrengstencategorieën zitten begrepen in de EBIT hoewel beide opbrengstencategorieën niet in aanmerking komen voor de aftrek voor innovatie-inkomsten. Vervolgens zullen de kosten voor onderzoek en ontwikkeling welke niet begrepen zijn in de EBIT mogen worden bijgeteld bij de EBIT met het oog op het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten.

Indien dergelijke correctie niet zou worden toegestaan, zou dit immers betekenen dat de kosten voor onderzoek en ontwikkeling tweemaal (een tweede keer op het moment van de berekening van de netto innovatie-inkomsten) in aftrek zouden worden genomen. Wel dient erover te worden gewaakt dat de bijtelling van de kosten voor onderzoek en ontwikkeling gebeurt alvorens de 1/3de correctie plaatsvindt.

Kwalificerende verkopen	2.000,00
Kosten (rek. 60 - 64 MAR)	- 1.400,00
operationele winst (EBIT)	600,00
- routine productiefunctie (CP+ 5% op 1000 productiekosten)	- 50,00
- routine operationele marge (OM 6%)	- 120,00
- operationele marge toewijsbaar aan andere IP (OM 5%)	- 100,00
- niet doorstorting bedrijfsvoorheffing	- 15,00
+ totale O&O kosten	50,00
restwinst	365,00
- Correctie ingevolge art. 205/1, § 2, 2° WIB 92	- 121,67
Bruto innovatie-inkomsten	243,33
O&O-kosten	- 50,00
Netto innovatie-inkomsten	193,33

6.4. AFTREK INNOVATIE-INKOMSTEN TOEGEPAST OP AUTEURSRECHTELIJKE SOFTWARE

Sedert de invoering van de nieuwe regeling inzake aftrek voor innovatie-inkomsten werd ook het toepassingsgebied aanzienlijk uitgebreid op het stuk van intellectuele eigendomsrechten. De DVB heeft vastgesteld dat vennootschappen actief in verschillende sectoren de uitbreiding van de regeling naar auteursrechtelijke beschermde software hebben ontdekt. Concreet stelt de DVB vast dat het hierna volgend onderscheid kan worden gemaakt in het gebruik van de auteursrechtelijke beschermde software door de vennootschappen die met het oog op het verkrijgen van rechtszekerheid hieromtrent de weg naar de DVB vinden.

Casus 1: Ontwikkelen auteursrechtelijk beschermde software is kernactiviteit vennootschap (VB 2020.1134)

Vooreerst heeft de DVB beslissingen verstrekt aan vennootschappen die als enige kernactiviteit het ontwikkelen van software hebben. Deze vennootschappen kunnen de aftrek voor innovatie-inkomsten genieten voor zover dergelijke vennootschap de volle eigenaar, mede-eigenaar, vruchtgebruiker, licentiehouders of rechtenhouder is en blijft van de door haar ontwikkelde auteursrechtelijk beschermde software. Dit betekent dat er geen intellectuele eigendomsrechten overgaan op het cliënteel van de vennootschap. Het cliënteel krijgt met andere woorden enkel een niet overdraagbaar en niet exclusief gebruiksrecht. Voor het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten uit de omzet gerealiseerd door dergelijke vennootschap naar aanleiding van de ontwikkelde auteursrechtelijk beschermde software kan worden verwezen naar het berekeningsmodel dat is opgenomen in het jaarverslag van de DVB van 2018 op bladzijde 26. De DVB heeft tot dusver geen andere berekeningsmodellen aanvaard voor het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten uit auteursrechtelijk beschermde software ontwikkeld door een vennootschap wiens kernactiviteit bestaat uit het ontwikkelen van software.

Casus 2: De auteursrechtelijke beschermde software is een échte key value driver bij de uitoefening van haar activiteiten (VB 2020.0149)

Vervolgens heeft de DVB ook beslissingen verstrekt aan vennootschappen die auteursrechtelijk beschermde software zelf hebben ontwikkeld of met behulp van onderaannemers en waarbij deze software een échte key value driver is bij de uitoefening van hun activiteiten. De DVB heeft vastgesteld dat aanvragers vaak de neiging hebben om het gedeelte van de winst welke kan worden toegeschreven aan de software welke een vennootschap gebruikt bij de uitoefening van haar kernactiviteit te overschatten. Vandaar dat de DVB bij het verstrekken van beslissingen met het oog op het vaststellen van het bedrag van de bruto innovatie-inkomsten aan dergelijke vennootschappen zeer kritisch te werk gaat. Tot nog toe werden met betrekking tot de berekening van de bruto innovatie-inkomsten

ook volgende methodes aanvaard: (i) de restwinstberekening; (ii) de profit split benadering waarbij wordt uitgegaan van een contributie-analyse uitgevoerd door de aanvrager; (iii) de kostenbesparingsanalyse waarbij de aanvrager berekent welke kostenbesparingen worden gerealiseerd ingevolge het gebruik van de software als key value driver in de uitoefening van haar activiteiten. Bij de toepassing van elk van deze drie voormelde methodes teneinde de bruto innovatie-inkomsten te berekenen, zal eveneens de 1/3de correctie worden toegepast teneinde een concrete invulling te geven aan de inleidende zin als vermeld in art. 205/1, § 2, 2° WIB 92. Vaak zal de DVB bij het verstrekken van beslissingen waarin één van voormelde 3 methodes werd aanvaard een tweede methode opnemen in de beslissing hetzij als sanity check, hetzij om deze tweede methode te betrekken in de berekening van een (gewogen) gemiddelde van de twee gebruikte methodes. In het gros van de gevallen werd als tweede methode de kostenbenadering (cfr infra) toegepast.

Casus 3: De auteursrechtelijk beschermde software als ondersteuning bij de uitoefening van de activiteiten van de vennootschap (VB 2019.0992)

Tenslotte heeft de DVB ook een aantal beslissingen verstrekt aan vennootschappen die auteursrechtelijk beschermde software hebben ontwikkeld, al dan niet met behulp van onderaannemers, en waarbij wordt vastgesteld dat deze software niet uniek en waardevol is en deze software evenmin kan worden beschouwd als een key value driver. In dergelijke gevallen gaat de DVB bij het berekenen van de bruto innovatie-inkomsten teruggrijpen naar de kostenbenadering. Deze benadering neemt als uitgangspunt voor de berekening van de bruto innovatie-inkomsten de bezoldigingen en aanhorigheden met betrekking tot het IT-personeel van de vennootschap zelve alsmede in voorkomend geval de kosten welke betrekking hebben op onderaannemers of freelancers die als onderzoekers kunnen worden aangemerkt. Het zijn voormelde kosten welke dan in aanmerking worden genomen voor de berekeningsbasis waarop een cost plus wordt toegepast.

Deze methode kan als volgt worden geïllustreerd:

Berekening Bruto innovatie-inkomsten	
Totaal kosten O&O 2016	85
Totaal kosten O&O 2017	95
Totaal kosten O&O 2018	100
} komen niet in aanmerking voor cp+	
Totaal kosten O&O 2019 (10 directe en 10 indirecte O&O kosten en 10 betaalde licentievergoedingen)	120
Cost-plus 55% op 100 <i>directe</i> O&O kosten 2019	55
Totaal bruto innovatie-inkomsten	455
Berekening Netto innovatie-inkomsten	
Totaal bruto innovatie-inkomsten	455
Min: <i>directe</i> kosten O&O 2019	-100
Min: historische kosten O&O	-280
Min: betaalde licentievergoedingen	-10
Totaal netto innovatie-inkomsten	65

7. AAN DE DVB VOORGELEGDE MAAR NIET-AANVAARDE VERRICHTINGEN

7.1 AUTEURSRECHTEN

Casus 1: publicitair materiaal

De aanvrager, vennootschap X, heeft als hoofdactiviteit de detailhandel in kleding. Ze heeft een aantal jaren geleden een webshop gestart, naast de bestaande fysieke winkel. In eerste instantie projecteerde de aanvrager enkel beschikbare foto's van de kledingfabrikanten op deze webshop om het aanbod aan de consument te brengen. De zaakvoerster heeft deze foto's aangevuld met foto's die ze zelf maakte van de collectie. In eerste instantie betroffen deze foto's voornamelijk foto's van het aanbod van kledij, doch al snel werd de activiteit uitgebreid tot het maken van publicitair materiaal bestemd voor de webshop waarbij de zaakvoerster foto's verwerkte in flyers, nieuwsbrieven, aankondigingen en dergelijke meer.

De creatieve inspanningen van de zaakvoerster zijn volgens de aanvrager dan ook noodzakelijk voor de bedrijfsvoering.

De aanvrager wenst met haar zaakvoerster een exclusieve licentieovereenkomst te sluiten waarin de zaakvoerster het gebruiksrecht overdraagt van alle intellectuele en creatieve vormgevingen zodat de vennootschap over het exploitatierecht beschikt op de werkzaamheden van artistieke aard van de zaakvoerster.

De aanvrager wenst aan haar zaakvoerster een vergoeding voor de overdracht van auteursrechten toe te kennen op basis van tijdsbesteding dat overeenstemt met 25 % van de financiële enveloppe vermenigvuldigd met 40 % creatieve tijdsbesteding.

De DVB is van mening dat in casu het maken van foto's en het opmaken van nieuwsbrieven en flyers een louter publicitaire werkzaamheid is. De door de zaakvoerder gecreëerde werken kunnen dan ook niet beschouwd worden als auteursrechtelijk beschermde werken.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de webshop zelf door een vennootschap gespecialiseerd in ontwikkeling van websites en internetmarketing in opdracht van de aanvrager is ontwikkeld en dus niet door de zaakvoerster zelf. De zaakvoerster heeft evenmin kwalificaties (diploma, opleiding) inzake marketing/publiciteit.

Casus 2: Analyseren en uittekenen bedrijfsprocessen

De voorgelegde vraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de eigen ontwikkelde methodiek, die gebruikt wordt voor het analyseren en uittekenen van diverse bedrijfsprocessen, als een auteursrechtelijk werk kan beschouwd worden. Deze methodiek zorgt voor een overzichtelijke structuur van een actuele en gewenste situatie bij de klanten.

Er zal een schriftelijke auteursrechtelijke overdracht worden opgesteld tussen de zaakvoerder en de vennootschap met een gedetailleerde opsomming van de overgedragen rechten.

De DVB is van oordeel dat de methodiek eerder het resultaat is van een cliëntspecifiek technisch werk dat telkens op maat wordt gemaakt voor specifieke klanten en hierdoor geen toekomstige waarde oplevert.

Volgens de DVB kan er voor de ontwikkeling van de methodiek geen sprake zijn van overdracht van auteursrechten tussen de zaakvoerder en zijn vennootschap gezien:

- Deze werken niet origineel te noemen zijn aangezien de technische overwegingen, regels en beperkingen hier niet veel ruimte laten voor de creatieve vrijheid van de zaakvoerder.

- Teneinde deze bescherming te kunnen genieten, is het nodig dat deze werken de uitdrukking zijn van de intellectuele inspanningen van de maker. Aangezien het in casu gaat over het gedetailleerd uitschrijven van een actuele en gewenste situatie van de klanten van de aanvrager in het kader van cliëntspecifieke adviesverlening, is hier niet echt sprake van.
- Het bijwerken van een bestaande template of basisdocument voldoet zeker niet aan de voorwaarden voor bescherming. Er zijn te weinig creatieve keuzes.

Het opstellen van de methodiek betreft voor alle duidelijkheid geen ontwikkeling van software.

Gelet op het bovenstaande valt de eigen ontwikkelde methodiek niet onder de toepassing van artikel 17, § 1, 5° WIB 92.

Casus 3: Softwaremigraties

De heer X, zaakvoerder van vennootschap Y, heeft een methodologie ontwikkeld om bedrijven bij te staan bij softwaremigraties / migraties van datacenters. De vennootschap past deze methodologie toe bij haar klanten. Met het oog op de verdere exploitatie van deze migratie overweegt de vennootschap het door de bedrijfsleider ontwikkeld concept eveneens te laten publiceren in de toekomst.

De vennootschap Y wenst daarom een vergoeding toe te kennen aan haar bedrijfsleider voor de overdracht van zijn auteursrechtelijke vermogensrechten op de door hem ontwikkelde methodologie, gelijk aan een bepaald % van de omzet met betrekking tot de implementatie deze methodologie.

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

De DVB is van mening dat het in casu louter gaat om procesbegeleiding (cliëntgerichte adviesverlening) bij klanten die dergelijke migratie wensen door te voeren. Er is geen sprake van enige softwareontwikkeling.

De vergoedingen die de heer X ontvangt voor de overdracht van de rechten op het werk aan zijn vennootschap kunnen bijgevolg niet worden beschouwd als roerend inkomen in de zin van artikel 17, § 1, 5° WIB 92.

Casus 4: Documenten rekruteringsbureau

De werknemers van een rekruteringsbureau stellen diverse documenten op, waaronder analyses van kandidaten. De documenten bestaan uit testresultaten, informatie over de persoonlijkheid en werkervaring van kandidaten, informatie op basis van referentiechecks, bemerkingen van de begeleidende recruiter. Dergelijke documenten, die een weergave betreffen van een aantal feitelijkheden en die gericht zijn op het geven van individueel cliëntgerelateerd advies, kunnen niet worden aangemerkt als werken die aanleiding geven tot een vergoeding voor overdracht van auteursrechten in de zin van artikel 17, § 1, 5°, WIB 92.

Casus 5: Landmeter

De heer X is een technische medewerker van een landmetersbureau dat gespecialiseerd is in schattingen, verkavelingen en opmetingen.

Aan de hand van meetresultaten worden door het bureau plannen opgesteld ten behoeve van specifieke klanten.

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

De DVB is van mening dat het opstellen van plannen in het kader van de activiteiten verricht voor een landmetersbureau een loutere weergave is van de werkelijkheid waardoor de werken niet als origineel kunnen beschouwd worden. De plannen zijn eerder het resultaat van een cliëntspecifiek technisch werk dat op maat van klanten wordt gemaakt.

De door de aanvrager beschreven werken kunnen dus niet als auteursrechtelijk beschermd werk worden beschouwd.

7.2 VOORDEEL VAN ALLE AARD

Casus 1: Voordeel van alle aard voertuig – Impact COVID-19

De vennootschap X stelt bedrijfswagens ter beschikking van haar personeel.

Naar aanleiding van de COVID-19-crisis werden de meeste werknemers van de vennootschap X tijdelijk werkloos gesteld of moesten ze van thuis uit werken tussen 17 maart en 31 mei 2020. De meesten maakten daarom niet meer gebruik van hun voertuig, wat blijkt uit het feit dat het aantal afgelegde kilometers praktisch nihil is tijdens deze periode. Aangezien het voertuig gedurende 2,5 maand vrijwel niet voor privédoeleinden werd gebruikt, wenst de aanvrager (op basis van de kilometerstand of op forfaitaire basis) een vermindering van het voordeel van alle aard dat tijdens deze periode werd toegepast.

De DVB herinnert eraan dat een voordeel van alle aard wordt belast zodra een bedrijfswagen ter beschikking wordt gesteld. De forfaitaire berekening van dit voordeel staat volledig los van de intensiteit of de frequentie van het daadwerkelijk gebruik van de bedrijfswagen.

In casu stelt de DVB vast dat er geen clausele bestaat die voorziet in de verplichte inlevering van het voertuig aan de werkgever of aan de leasingmaatschappij tijdens de betreffende periode.

Een voordeel van alle aard moet bijgevolg worden belast voor de betreffende periode zonder vermindering pro rata temporis. De terbeschikkingstelling van het voertuig werd immers niet geschorst tijdens de betreffende periode.

Voor het overige verwijst de DVB naar de lezing van de door de FOD Financiën gepubliceerde FAQ's, nummers 13 en 14, met betrekking tot de vaststelling van het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het persoonlijk gebruik van een door de werkgever/onderneming kosteloos ter beschikking gesteld voertuig.

Casus 2: Vergoedingen verenigingswerk

De aanvrager, een VZW, is uitbater van een aantal assistentiewoningen en eigenaar van een aantal (niet gemeubileerde) conciërgeflats. De VZW wenst in het kader van het 'verenigingswerk', zoals bedoeld in de wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, deze conciërgeflats via een huurovereenkomst ter beschikking te stellen aan gepensioneerde conciërges. De conciërges mogen de flats kosteloos bewonen in ruil voor het leveren van conciërgediensten en diensten als nachtoppas ten aanzien van de bewoners van het gebouwencomplex.

De aanvrager wenst van de DVB te vernemen of de ontvangen vergoeding in het kader van het 'verenigingswerk' ook kan bestaan uit de kosteloze terbeschikkingstelling van een conciërgewoning waarbij de waarde van de terbeschikkingstelling forfaitair wordt bepaald overeenkomstig artikel 18 KB/WIB 92.

De DVB is van mening dat de activiteiten in casu niet kaderen in het 'verenigingswerk' omwille van het feit dat:

- de uitgevoerde taken verder gaan dan louter nachtoppas, zij omvatten tevens conciërgetaken zoals bewaring van het gebouwencomplex verzekeren en toezicht houden op de naleving van het huishoudelijk reglement van het gebouwencomplex;
- de belangrijkste taak van een nachtoppas het 'waken' en inslapen is bij de zorgbehoevende volgens de RSZ. De conciërge in casu slaapt in zijn eigen flat en dit is onvoldoende. Het is de bedoeling dat de nachtoppas inslaapt bij de zorgbehoevende (niet noodzakelijk in dezelfde kamer, maar wel in hetzelfde huis of dezelfde flat);
- de filosofie van het verenigingswerk betreft bijkomende, occasionele activiteiten die zich situeren in de vrije tijd van de betrokkene (geen beroepsactiviteit) en de beperkte vergoeding dient bijkomstig te zijn. In casu gaat het om een bijna permanente activiteit, zijnde alle werkdagen van 18u tot 7u30 alsook van vrijdagavond 18u tot maandagmorgen 7u30, met uitzondering van een aantal vrije weekends.

Er dient volledigheidshalve ook te worden nagegaan of er geen sprake is van conversie van reguliere arbeid in verenigingswerk.

De DVB is dan ook van mening dat de ontvangen vergoedingen bijgevolg als belastbare bezoldigingen dienen te worden gekwalificeerd. De vraag naar de waardering van de vergoeding in natura voor het verenigingswerk is aldus zonder voorwerp.

Tot slot dient te worden vermeld dat het Grondwettelijk Hof met haar arrest van 23 april 2020 de wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie heeft vernietigd, evenals de hiermee verbonden wijzigingswet van 30 oktober 2018, hoewel de gevolgen van de vernietigde bepalingen worden gehandhaafd voor de activiteiten geleverd tot en met 31 december 2020.

7.3 SOCIAAL VOORDEEL

Casus 1: Premies toegekend tijdens COVID-19-crisis

De DVB werd in het voorjaar van 2020 een aantal keren bevroegd door ondernemingen over de kwalificatie als vrijgesteld sociaal voordeel van premies toegekend tijdens de COVID-19-crisis ter financiële ondersteuning of aanmoediging van werknemers.

Zo strekte een aanvraag ertoe bevestiging te verkrijgen over de fiscale kwalificatie als vrijgesteld sociaal voordeel van een premie ten bedrage van ca. 700 EUR dewelke de werkgever eenmalig wenste toe te kennen aan elke werknemer ter ondersteuning van de financiële impact van de COVID-19-crisis. Hiermee wou de werkgever tegemoetkomen aan de extra kosten die de crisis en de quarantaine/thuiswerk met zich meebrengt, bijv. extra materiaal en extra kosten ter bescherming van de familie, extra kosten van voeding, speelgoed of materiaal voor de kinderen die nu thuis zijn (bv. laptop voor thuisonderwijs), enz.

Op basis van artikel 23, § 1, 4^o WIB 92 juncto artikel 30 en 31 WIB 92 kwalificeert een voordeel in principe als een belastbare bezoldiging.

Artikel 38, § 1, eerste lid, 11^o, WIB 92, bepaalt evenwel dat de volgende sociale voordelen verkregen door de personen die bezoldigingen van werknemers of van bedrijfsleiders ontvangen of hebben ontvangen en door hun rechthebbers, zijn vrijgesteld:

- “a) voordelen waarvoor het wegens de wijze van toekenning niet mogelijk is het door iedere verkrijger werkelijk verkregen bedrag vast te stellen;
- b) voordelen die, alhoewel individualiseerbaar, niet de aard van een werkelijke bezoldiging hebben;
- c) geringe voordelen of gelegenheidsgeschenken verkregen uit hoofde of naar aanleiding van gebeurtenissen die niet rechtstreeks in verband staan met de beroepswerkzaamheid.”

Het gevraagde betreft geen gebeurtenis die de onderneming zelf betreft, noch is er in casu noodzakelijk sprake van een echte hulpbehoevendheid in hoofde van de werknemers. Het is dan ook niet evident om op basis van de bestaande commentaar inzake artikel 38, § 1, eerste lid, 11^o WIB 92 hier een gunstig gevolg aan te geven en de premie als een vrijgesteld sociaal voordeel te beschouwen.

Ten slotte is de DVB van mening dat het gevraagde een algemene strekking heeft, vergelijkbaar met de maatregelen die de overheid heeft uitgevaardigd in het kader van de coronacrisis en de lock-down en zij dus niet de aangewezen dienst betreft om hierover een positieve beslissing te nemen, daar deze immers niet zou beantwoorden aan de voorwaarden van artikel 38, § 1, eerste lid, 11^o, WIB92.

Casus 2: Gezonde snacks en voedingssupplementen

De DVB werd in 2020 een aantal keren bevraagd door ondernemingen over de kwalificatie als vrijgesteld sociaal voordeel van gezonde snacks en voedingssupplementen. Men vraagt te bevestigen dat het aanbieden van deze producten door een werkgever kan worden aangemerkt als een vrijgesteld sociaal voordeel in hoofde van de werknemer dat wel aftrekbaar is door de werkgever.

In één dossier ging het om gezonde snacks en tussendoortjes bestaande uit een mix van eiwitrijke snacks zonder toegevoegde suikers en natuurlijke ingrediënten zoals fruit- en notenbars, vegan chocolade, popcorn, notenmix ... De producten worden aangeboden in een kist of doos voor op het werk (met een mix van een 50-tal snacks). De producten zijn individueel verpakt. De producten worden uitsluitend aangeboden op de werkvloer.

In een ander dossier betrof het voedingssupplementen, individueel samengesteld afhankelijk van de specifieke behoeften van de werknemer en verpakt in aparte zakjes, per innamemoment. De aangeboden producten bevorderen volgens de aanvrager de gezondheid van de werknemer, verhogen de motivatie, verminderen de afwezigheid en zorgen voor verbeterde werkprestaties.

Enkel een beperkt aantal limitatief opgesomde kosten m.b.t. het verstrekken van voordelen aan personeelsleden vallen buiten de toepassing van artikel 53, 14° WIB 92 (dat stelt dat vrijgestelde sociale voordelen geen aftrekbare beroepskosten zijn bij de verstrekker ervan) en zijn volledig aftrekbaar bij de werkgever, zoals o.a.:

- de kosteloze verstrekking van soep, koffie, thee, bier of frisdrank tijdens de werkuren;
- de kosteloze verstrekking van fruit als tussendoortje voor de onmiddellijke consumptie tijdens de werkuren.

De DVB is van oordeel dat de genoemde snacks onder geen van beide categorieën kunnen worden gerangschikt. Hoewel deze snacks zijn samengesteld o.b.v. fruit, groenten, noten, pitten en zaden, gaat het hier in grote mate om een "getransformeerd" product. Bovendien zijn de basis ingrediënten in een aantal gevallen nog aangevuld met chocolade, zoetstoffen ... Mogelijk vormen ze wel een vrijgesteld sociaal voordeel voor de werknemers (in geval van onmiddellijke consumptie op de werkvloer weliswaar), maar zijn dan wel niet aftrekbaar in hoofde van de werkgever.

Wat betreft de voedingssupplementen, is duidelijk dat deze producten evenmin kunnen worden gelijkgesteld met fruit of noten. Geïndividualiseerde bestellingen per werknemer zijn bovendien uitgesloten uit het toepassingsgebied van de circulaire CI.RH.242/618.836 (AAFisc nr. 27/2012) van 06.08.2012 met betrekking tot de onmiddellijke consumptie van fruit op de plaats van tewerkstelling. Ook de consumptie thuis of in familieverband wordt niet beoogd door deze circulaire. In de voorgelegde verrichting is er volgens de DVB sprake van een individualiseerbaar voordeel. Het gaat hier dus m.a.w. niet om collectieve voordelen van geringe waarde die niet kunnen worden geïndividualiseerd of m.a.w. waarvan het praktisch onmogelijk is het per verkrijger bepaalde deel te bepalen.

7.4. GESPREIDE BELASTING MEERWAARDEN

BV X heeft onroerende goederen in volle eigendom op haar balans die onteigend worden. In ruil krijgt BV X enerzijds andere percelen grond en anderzijds een opleg in geld ter vergoeding van de opstanden op de onteigende gronden. BV X wenst over te gaan tot het bouwen van een nieuwbouw op de gronden die zij middels ruil verkregen heeft ten einde haar exploitatie voort te zetten. Hiervoor zou BV X minstens de volledige opleg in geld die zij verkregen heeft willen gebruiken.

BV X wenst enkel te opteren voor de gespreide taxatie voor de meerwaarde gerealiseerd op het gebouw en wenst de meerwaarde op de grond onmiddellijk te laten belasten. BV X vraagt bevestiging dat wanneer de vergoeding voor de opstanden wordt herbelegd er voldoende wederbelegd is voor de toepassing van artikel 47 WIB 92.

De meerwaarde die BV X realiseert naar aanleiding van de onteigening kwalificeert als een gedwongen meerwaarde in de zin van artikel 47, § 1, 1° WIB.

Als er een meerwaarde wordt gerealiseerd bij de verkoop van een gebouw, dan moet de volledige verkoopprijs worden herbelegd. Dit is zowel de waarde die betrekking heeft op de gebouwen als de waarde van de niet-afschrijfbaar grond. Het Hof van Beroep te Gent deed uitspraak dat het verkochte gebouw met grond dient te worden beschouwd als één activum. Gebouwen en grond zijn duurzaam met elkaar verbonden, ook al wordt er op boekhoudkundig vlak een onderscheid gemaakt. Het Hof van Cassatie heeft de stelling van het Hof van Beroep te Gent bevestigd (Hof van Cassatie 19 september 2014).

De DVB is van mening dat het volledige bedrag (waarde grond + geldsom) dient te worden geherinvesteerd en dat bijgevolg niet kan worden meegegaan in de redenering van de BV X. Indien toepassing wordt gemaakt van artikel 47 WIB92 dient de volledige schadevergoeding (waarde grond + geldsom) te worden wederbelegd. De gespreid te belasten meerwaarde bedraagt de volledige schadevergoeding verminderd met de boekwaarde.

BV X verwees ook naar rechtspraak van het Hof van Cassatie d.d. 21 juni 2018 en het Grondwettelijk Hof d.d. 25 mei 2020.

Het Hof van Cassatie bevestigde in haar arrest d.d. 21 juni 2018 (F.16.0028.N) dat 1°) wanneer een belastingplichtige gebruik maakt van een vereenvoudigde boekhouding (wat in casu niet het geval is) en 2°) daarin enkel afschrijvingen toepast maar geen waardeverminderingen, er moet worden aangenomen dat de grond, die in aanmerking komt voor waardevermindering maar niet voor afschrijving, geen actiefbestanddeel is dat gebruikt wordt voor de beroepswerkzaamheid (cfr. artikel 41, 2° WIB 1992), zodat de op de grond verwezenlijkte meerwaarde in toepassing van artikel 27, tweede lid, 3° WIB 1992 niet belastbaar is.

De DVB vindt ook steun in de uitspraak van het Grondwettelijk Hof d.d. 25 mei 2020. Voor een belastingplichtige die een dubbele boekhouding voert (wat voor BV X het geval is) en die beslist om een vast actief als actiefbestanddeel in de boekhouding op te nemen, dient ervan te worden uitgegaan dat de belastingplichtige wel degelijk de bedoeling heeft gehad de waardeschommelingen van de gronden in zijn bedrijfsresultaat op te nemen.

7.5. BEROEPSKOSTEN

Casus: 80%-grens

De aanvrager, instelling A, biedt o.a. groepsverzekeringen aan, zo ook aan de Groep B.

In het kader van hun activerend eindloopbaanbeleid wil de Groep B haar werknemers die maximaal 10 jaar verwijderd zijn van hun wettelijke pensioenleeftijd motiveren om langer aan de slag te blijven door hen de mogelijkheid te bieden over te gaan naar de uitoefening van een lichtere functie. Deze aangepaste tewerkstelling brengt echter een lagere baremabaan met zich mee en resulteert in een daling van het loon wat dan weer resulteert in een daling in de opbouw van het aanvullend pensioen van de werknemers.

De aanvrager wenst van de DVB te vernemen of men voor de berekening van de 80 %-regel de laatste normale brutojaarbezoldiging in aanmerking mag nemen van het laatste jaar vóór het ingaan van de eindloopbaanregeling.

De minister van Financiën heeft in het verleden, als antwoord op 2 parlementaire vragen⁴, te kennen gegeven dat wanneer de bezoldiging van een werknemer daalt naar het einde van de loopbaan toe omwille van een vermindering van de arbeidsduur in het kader van sociale maatregelen (opgenomen in de sociale wetgeving) of als gevolg van de cao 77bis, toch nog de voltijdse bezoldiging als referentiebezoldiging voor de berekening van de 80 %-grens gebruikt mag worden.

Gezien in casu geen sprake is van een vermindering van de arbeidsduur in het kader van sociale maatregelen opgenomen in een wet (zoals bijvoorbeeld de maatregelen van de wet van 19 juni 2009 houdende diverse bepalingen over tewerkstelling in tijden van crisis, ingevoerd n.a.v. de toenmalige financiële crisis) of via cao, zoals cao 77bis, is de DVB van oordeel dat er niet zomaar rekening mag worden gehouden met de brutojaarbezoldiging van de werknemers van het laatste jaar vóór het ingaan van de eindloopbaanregeling voor de bepaling van de 80 %-regel.

⁴ *Parlementaire vraag nr. 288 van de heer Moock d.d. 14 februari 1996 (Bull. Bel. nr. 765, p. 2310) en mondelinge parlementaire vraag nr. 7671 van de heer Van der Maelen d.d. 2 juli 2002 (Beknopt Verslag, Kamercommissie voor Financiën en Begroting, 2 juli 2002, Com 802, p.8).*

7.6. KWALIFICATIE INKOMSTEN

Casus 1: Premie airbag – fiscaal stelsel

De aanvrager wenst de bevestiging te krijgen dat de AIRBAG-premie die hij van VDAB zal ontvangen, wel degelijk van belasting is vrijgesteld.

De Airbag-premie is een financieringsbron voor een zelfstandige activiteit tijdens de opstartfase, waarbij men een maximumbedrag van 12.500 euro kan ontvangen dat in vier keer over een periode van twee jaar wordt betaald.

Om deze premie te krijgen, moet men gedurende minstens 3 jaar zelfstandige in beroep geweest zijn OF zich voor de eerste of tweede keer als zelfstandige in hoofdberoep willen vestigen en een specifieke opleiding bij IFAPME hebben gevolgd of zijn ingeschakeld binnen een andere begeleidingsstructuur voor zelftewerkstelling (SAACE) om zelfstandige te worden.

De DVB herinnert eraan dat de AIRBAG-premie een beroepsinkomen is dat belastbaar is in de personenbelasting:

- ofwel als winst zoals bedoeld in art. 23, § 1, 1°, 24 en 25, WIB 92 wanneer de beroepsactiviteit wordt uitgeoefend door een nijverheids-, handels- of landbouwonderneming;
- ofwel als baten zoals bedoeld in art. 23, § 1, 2° en 27, WIB 92 wanneer de beroepsactiviteit wordt uitgeoefend door een beoefenaar van een vrij beroep, ambt, post of andere winstgevende bezigheid;
- ofwel, in voorkomend geval, als winst of baten van een vorige beroepswerkzaamheid zoals bedoeld in art. 23, § 1, 3° en 28 WIB 92 wanneer de genoemde premie wordt verkregen of vastgesteld na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid.

Casus 2: Morele schadevergoeding

De aanvrager heeft bij de arbeidsrechtbank een vordering ingesteld tegen een bedrijf in een loonkloofdossier. Daarbij werd de rechtbank gevraagd om voor recht te zeggen dat er sprake was van een discriminerende ongelijke beloning tussen een vrouwelijke werknemster en haar mannelijke collega's. Dergelijke ongelijke beloning is een directe, minstens indirecte, discriminatie in de zin van de wet van 10 mei 2007 ter bestrijding van discriminatie tussen vrouwen en mannen, dan wel een schending van artikel 3 van de CAO nr. 25.

Deze vordering werd door de rechtbank afgewezen met het argument dat er geen afdoende bewijs van discriminatie voorlag. Tegen dit vonnis werd door de aanvrager hoger beroep ingesteld.

Vervolgens werd door de partijen een ontwerp van dadingsovereenkomst opgesteld waarin wordt bepaald dat het betrokken bedrijf geen schuld erkent, doch wel bereid zou kunnen worden gevonden om een morele schadevergoeding aan het slachtoffer te betalen. De werkgever begrijpt volgens de (ontwerp)overeenkomst dat er voor de werknemster sprake blijft van een (niet-weerlegd) vermoeden van discriminatie, zo lang er geen definitieve uitspraak voorligt in hoger beroep, en dat dit vermoeden van discriminatie – en de daaraan gekoppelde blijvende onzekerheid – moreel grievend is voor haar.

De aanvrager verwijst naar de circulaire Ci.RH.24 1/621.336 van 4 januari 2013, gericht aan het Centrum voor gelijkheid van kansen en racismebestrijding (hierna 'Unia'). Daarin wordt bevestigd dat de Algemene Administratie van de Fiscaliteit niet vereist dat een betaling dient voort te vloeien uit een beslissing genomen door een arbeidsrechtbank of arbeidshof, opdat deze betaling kan worden beschouwd als een niet-belastbare morele schadevergoeding. Een betaling die voortvloeit uit een minnelijke schikking waarbij Unia is tussengekomen in uitvoering van haar wettelijke bemiddelingsopdracht kan namelijk ook als een niet-belastbare morele schadevergoeding worden gekwalificeerd. Daarbij geldt de voorwaarde dat het bedrag van de vergoeding specifiek werd vastgesteld om een werkelijk geleden individuele morele schade te dekken. Wanneer daarentegen het bedrag van de schadevergoeding bijvoorbeeld werd berekend om een verlies van belastbare beroepsinkomsten te compenseren, zal het totale bedrag van die vergoeding belastbaar zijn als bezoldiging van werknemers.

De specifieke geleden morele schade wordt slechts zeer summier omschreven en de bijhorende vergoeding wordt onvoldoende gemotiveerd (bv. op basis van de wet, rechtspraak, benchmarks ...). Bovendien is er in de oorspronkelijke vordering ten name van de werkneemster ook sprake van een materiële component binnen de forfaitaire schadevergoeding, die zowel de morele als de materiële schade dekt (en waarvan het bedrag ongeveer overeenkomt met het in de dadingsovereenkomst voorgestelde bedrag ter vergoeding van louter morele schade).

De DVB is van mening dat het voorgestelde bedrag niet kan worden beschouwd als een niet-belastbare morele schadevergoeding. De schadevergoeding dient in haar geheel als een belastbare bezoldiging te worden behandeld.

Casus 3: Verkoop cryptomunten

De prefilingsaanvraag strekte ertoe te vernemen of de verkopen door de heer X van cryptomunten normale verrichtingen van beheer van een privévermogen uitmaken, zodat de meerwaarden niet belastbaar zijn bij toepassing van artikel 90, eerste lid, 1°, WIB 92.

Aanvrager is een 10-tal jaar geleden begonnen met het mijnen, gedurende een aantal jaren, van cryptomunten.

Sinds begin verleden jaar verkoopt hij maandelijks een deel van deze cryptomunten.

Aanvrager is actief in de IT-sector.

Alhoewel enkel een uitspraak over art. 90, eerste lid, 1°, WIB 92 wordt gevraagd, is de DVB van oordeel dat de inkomsten uit de verkoop van de cryptomunten, beroepsinkomsten zijn overeenkomstig art. 23, WIB 92, om volgende redenen:

- mijnen kan beschouwd worden als een actieve, constante opvolging van een activiteit met het doel het verwerven van cryptomunten (mijnen gebeurt hier in casu door het constant laten draaien van een PC om op die manier cryptomunten te verwerven);
- de aanvrager is actief in de IT-sector;
- sinds begin vorig jaar verkoopt de aanvrager maandelijks cryptomunten.

7.7. VERKOOP VAN AANDELEN

Casus 1: Overtollige middelen – Rekening-courant

De aanvrager is in bezit van quasi alle aandelen van exploitatievennootschap X. Hij wenst inzonderheid omwille van zijn leeftijd en gezondheidsredenen de onderneming over te dragen aan één van zijn zonen, doch deze heeft hiervoor niet de vereiste financiële middelen.

Daarom zou de aanvrager zijn aandelen verkopen aan vennootschap Y, die recent door zijn zoon werd opgericht. Vennootschap Y zal de aankoop financieren door middel van dividenden die zij zal ontvangen van vennootschap X.

De verkoopprijs die de aanvrager zal ontvangen zal hij eerst gebruiken om zijn rekening-courant schuld ten opzichte van vennootschap X aan te zuiveren.

In het kader van een aandelenverkoop is de DVB van mening dat vorderingen die de vennootschap bezit op rekening-courant van de aandeelhouders dienen te worden beschouwd als overtollige middelen. Middelen die de vennootschap kan uitlenen aan haar aandeelhouders zijn immers middelen die zij niet nodig heeft voor haar operationele werkzaamheden en dus overtollig. Voorafgaand aan de verkoopverrichting dienen de overtollige middelen/vordering rekening-courant aan de aanvrager als dividend te worden uitgekeerd.

Casus 2: Verkoop vennootschap met onroerend goed

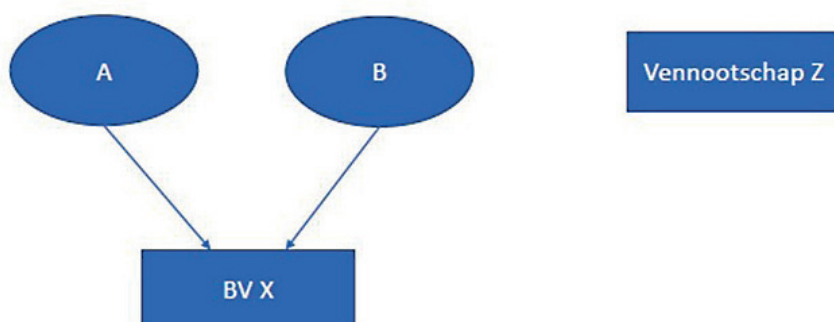
Vennootschap X werd destijds opgericht door enerzijds de aanvrager A en zijn moeder.

Alle aandelen van X (behoudens 1 aandeel aangehouden door B) zijn momenteel in handen van A en behoren aldus tot het privé-vermogen van de aanvragers.

Recent heeft A een bod gekregen van vennootschap Z gespecialiseerd in projectontwikkeling voor de aankoop van de aandelen van de vennootschap.

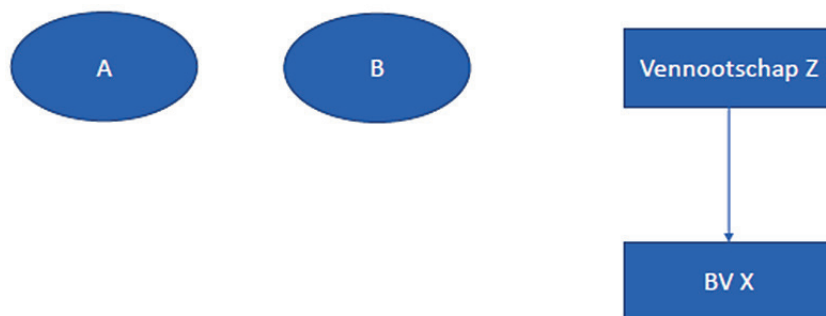
De aanvragers wensen hun activiteiten in de vennootschap X stop te zetten en bijgevolg de aandelen te verkopen aan Z.

Situatie vóór de verrichting



De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de meerwaarde die gerealiseerd wordt bij de verkoop van de aandelen van vennootschap X aan een derde partij niet belastbaar is als divers inkomen in toepassing van de artikelen 90, eerste lid, 1°, WIB 92 en 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, WIB 92.

Situatie na de verrichting



Gelet op de het feit de dat de activiteit van X niet wordt voortgezet en de aandelen verkocht worden onder de opschortende voorwaarden van het verkrijgen van een bodemattest en de nodige bouwvergunningen met het oog op de realisatie van een nieuw onroerendgoedproject, heeft de verrichting tot doel een onroerend goed te verkopen en niet zozeer de aandelen van een vennootschap die in continuïteit haar activiteiten voortzet.

Een dergelijke verkoop leidt tot fiscaal misbruik in de zin van artikel 344, § 1, WIB 92, namelijk ontwijking van (i) een meerwaarde op het onroerend goed in de vennootschapsbelasting (misbruik artikel 192, WIB 92) en (ii) een taxatie in de personenbelasting van de uit de vereffening voortvloeiende bonus (misbruik artikel 18, 2° ter, WIB 92).

7.8. TAX SHELTER STARTENDE ONDERNEMINGEN

Casus: vastgoedvennootschap

De vennootschap X (hierna "de Vennootschap") baat gemeubileerde kamers uit (7 kamers van 2 personen) voor een kort verblijf (meestal één nacht).

Daarnaast verleent de vennootschap ook de volgende diensten:

- 1) onthaal van klanten;
- 2) schoonmaak van kamers en linnen;
- 3) ontbijt;
- 4) onderhoud van de omgeving.

Deze diensten zijn niet optioneel, zodat de klant niet de mogelijkheid heeft om er tegen prijsvermindering aan te verzaken.

De aanvraag strekt ertoe bevestiging te verkrijgen dat de vennootschap niet kan worden beschouwd als een vastgoedvennootschap in de zin van artikel 145/26, WIB 92.

Uit de grondige analyse die de DVB heeft verricht, volgt dat artikel 145/26, §3, eerste lid, 5°, WIB 92, als een van de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de voormelde belastingvermindering, bepaalt dat de vennootschap geen vennootschap is met als statutair hoofddoel of voornaamste activiteit:

- de oprichting, de verwerving, het beheer, de verbouwing, de verkoop of de **verhuur van vastgoed voor eigen rekening**;
- of het bezit van deelnemingen in vennootschappen met een soortgelijk doel;
- noch een vennootschap waarin onroerende goederen of andere zakelijke rechten met betrekking tot dergelijke goederen zijn ondergebracht, waarvan natuurlijke personen die in de vennootschap een opdracht of functies als bedoeld in artikel 32, eerste lid, 1°, WIB 92, uitoefenen, hun echtgenoot of hun kinderen wanneer die personen of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, het gebruik hebben.

De woorden voor eigen rekening impliceren in het kader van deze wetsbepaling dat de onroerende goederen zijn geïnvesteerd in het patrimonium van de vennootschap (in de boekhouding opgenomen onder vaste activa), wat in casu wel degelijk het geval is.

Uit hetgeen voorafgaat volgt dat de beschreven hotelactiviteit moet worden uitgesloten van de belastingvermindering.

De aandacht wordt bovendien gevestigd op het feit dat de btw-commentaar (hoofdstuk 3, afdeling 3, nr. 10A), volgens dewelke de terbeschikkingstelling van een onroerend goed die verplicht vergezeld gaat van de bovenvermelde diensten niet als een onroerende verhuur moet worden beschouwd, niet van toepassing is in het kader van artikel 145/26, § 3, eerste lid, 5°, WIB 92.

In het algemeen beschikt een vastgoedvennootschap niet alleen over onroerende goederen met als doel ze ter beschikking te stellen aan haar klanten (bijvoorbeeld door middel van huurcontracten), maar staat zij ook in voor de ontwikkeling en het dagelijks beheer van de onroerende goederen in haar bezit.

In dat opzicht kan zij andere activiteiten uitvoeren die een toegevoegde waarde vormen voor haar onroerende goederen of voor haar gebruikers.

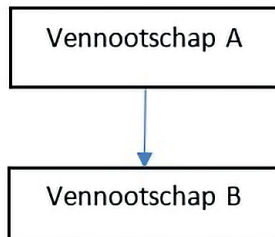
Het feit dat de hotelactiviteit van de vennootschap niet uitsluitend bestaat uit het verhuren van onroerende goederen voor eigen rekening, belet niet dat de vennootschap kan worden beschouwd als een 'vastgoedvennootschap' in het kader van de Tax Shelter startende ondernemingen.

7.9. HERSTRUCTURERINGEN

Casus 1: Moeder-dochterfusie

De groep A is een internationale groep. In België is de groep actief middels vennootschap A. In januari van jaar X kocht vennootschap A alle aandelen van vennootschap B van een derde partij. Vennootschap B bezit een onroerend goed en een beperkte voorraad handelsgoederen. Onmiddellijk na de aankoop werd een huurovereenkomst afgesloten tussen vennootschap A en vennootschap B op basis waarvan het onroerend goed ter beschikking gesteld werd aan A.

Organogram vóór de verrichting



Einde jaar X zijn alle activiteiten van vennootschap B stopgezet. Het onroerend goed wordt verhuurd aan vennootschap A. Op heden wenst men de Belgische groepsstructuur te vereenvoudigen. Er wordt een moeder-dochterfusie vooropgesteld waarbij vennootschap B overgenomen wordt door vennootschap A.

Standpunt DVB

Aangezien per einde jaar X alle activiteiten van vennootschap B stopgezet zijn, er geen voorraad aangekocht werd sedert de overname en het enige onroerend goed verhuurd wordt aan vennootschap A, kan alleen maar besloten worden dat bij de overname van de aandelen van vennootschap B, vennootschap A niet de intentie had om de vennootschap B over te nemen en de activiteiten verder te zetten. De enige bedoeling van de aandelentransactie is de verwerving van het onroerend goed. De voorgelegde fusie bevestigt dit.

De enige door de aanvrager aangehaalde zakelijke overweging voor de fusieverrichting blijft beperkt tot groepsvereenvoudiging en kostenbesparingen die eigen zijn aan elke fusie. Deze zakelijke overwegingen wegen niet op tegen het fiscale voordeel dat met de fusie zal worden behaald (ontwijking van vennootschapsbelasting op de meerwaarden bij liquidatie) zodat de fusieverrichting niet beantwoordt aan het bepaalde in artikel 183*bis* WIB 92 (cf. het arrest van het Europees Hof van Justitie van 10 november 2011 in de zaak C-126/10 Foggia). Het geheel van de verrichtingen doorstaat evenmin de toets van artikel 344, § 1, WIB 92 bij gebrek aan niet-fiscale motieven.

Inzake registratierechten beoogt de verdoken assetdeal meer dan waarschijnlijk het vermijden van registratierechten (toetsing antimisbruikmaatregel is de bevoegdheid van Vlabel aangezien het onroerend goed in Vlaanderen ligt).

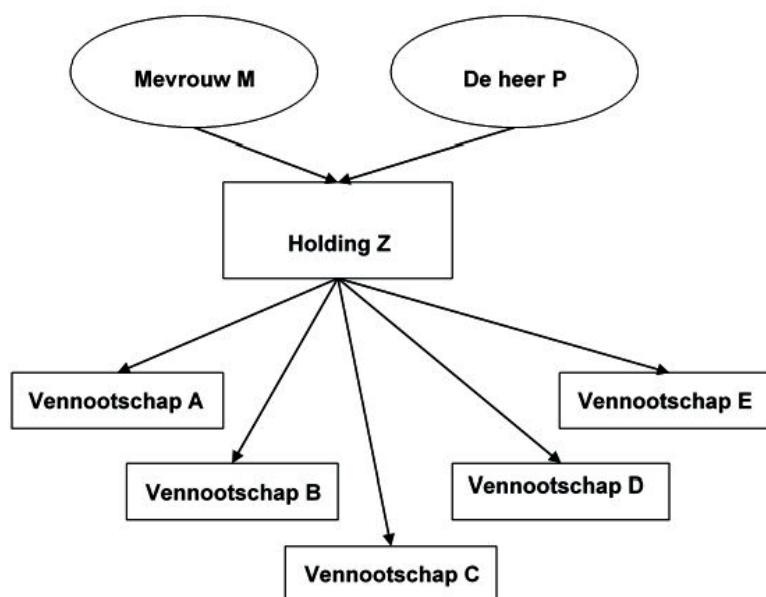
Inzake BTW omvat de overdracht een beperkte voorraad en een onroerend goed dat reeds door de opslorpande vennootschap aangewend wordt waarbij duidelijk gesteld moet worden dat de opslorpande vennootschap geenszins de intentie heeft om een economische activiteit verder te zetten. Deze laatste zal hooguit trachten de voorraad goederen te verkopen (Zita Modes).

Casus 2: Partiële splitsing

Groep Z bestaat uit een holdingvennootschap Z en vijf dochtervennootschappen, A, B, C, D en E. De aandelen van de vennootschap Z worden aangehouden door mevrouw M en de heer P, elk voor 50 %.

De vennootschap Z is een actieve holding die groepsondersteunende diensten verleent met eigen personeel.

Organogram vóór de verrichting

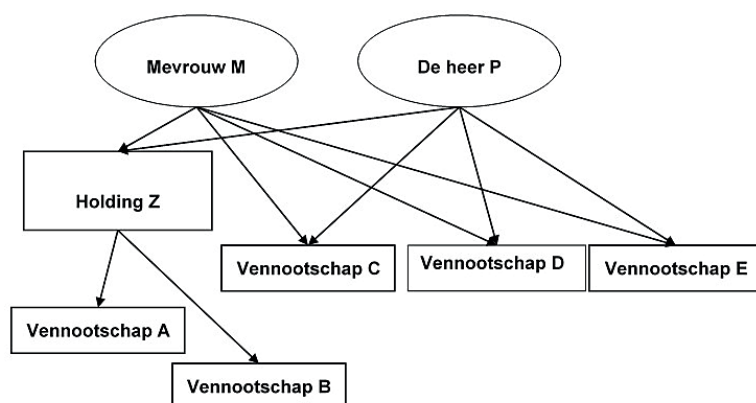


Het huidige management wenst de groepsstructuur te herschikken zodat vennootschap Z enkel nog de participaties van de dochtervennootschappen, A (100 %) en B (100 %), zal aanhouden.

Volgende stappen worden overwogen:

- Stap 1: Partiële splitsing van vennootschap Z waarbij de participatie die zij aanhoudt in vennootschap C en personeel zal worden afgesplitst naar haar dochtervennootschap C. Vennootschap C zal haar eigen aandelen die ze heeft verkregen onmiddellijk vernietigen. De aandelen van vennootschap C zullen hierna worden aangehouden door mevrouw M en de heer P;
- Stap 2: Partiële splitsing van vennootschap Z waarbij de participatie die zij aanhoudt in vennootschap D en personeel zal worden afgesplitst naar haar dochtervennootschap D. Vennootschap D zal haar eigen aandelen die ze heeft verkregen onmiddellijk vernietigen. De aandelen van vennootschap D zullen hierna worden aangehouden door mevrouw M en de heer P;
- Stap 3: Partiële splitsing van vennootschap Z waarbij de participatie die zij aanhoudt in vennootschap E zal worden afgesplitst naar haar dochtervennootschap E. Vennootschap E zal haar eigen aandelen die ze heeft verkregen onmiddellijk vernietigen. De aandelen van vennootschap E zullen hierna worden aangehouden door mevrouw M en de heer P.

Organogram na de verrichtingen



De voorgelegde herstructurering kadert in de verkoop van de operationele vennootschappen A en B middels de verkoop van de aandelen van holdingvennootschap Z. Hiertoe zullen de participaties die mevrouw M en de heer P niet wensen te verkopen, partieel afgesplitst worden naar de betreffende vennootschappen die hierdoor eigen aandelen verkrijgen. Vervolgens worden de eigen aandelen vernietigd.

De partiële splitsingen zijn zowel gericht op het verkoopsklaar maken van de holding (met de participaties in de vennootschappen A en B) als op het naar het privévermogen halen van de participaties in de vennootschappen C, D en E zodoende dat de aandeelhouders alle pistes kunnen openhouden voor mogelijks latere (belastingvrije) overdrachten van deze aandelen.

De zakelijke overwegingen, die zich beperken tot een herschikking van de groepsstructuur, wegen niet op tegen het fiscaal voordeel, m.n. het vermijden van RV verschuldigd bij:

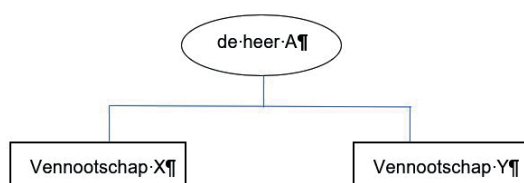
- een uitkering in natura van de aandelen van de vennootschappen C, D en E aan de aandeelhouders natuurlijke personen; of
- een verkoop van de aandelen van de vennootschappen A en B door vennootschap Z, gevolgd door een uitkering van de verkoopprijs als dividend.

Bijgevolg beantwoorden de geplande verrichtingen niet aan het bepaalde in artikel 183*bis* WIB 92.

Casus 3: Partiële splitsing

Exploitatievennootschap X is in handen van de heer A. Daarnaast bezit hij de aandelen van vennootschap Y die zich bezig houdt met het beheer van roerend en onroerend vermogen.

Organogram vóór de verrichting



De heer A wenst zich terug te trekken uit de zaak en de aandelen te verkopen aan een werknemer, de heer B.

Om de overname financieel haalbaar te maken, wenst de aanvrager voorafgaand aan de overname, de geldbeleggingen en een rekening courant vordering partieel af te splitsen naar de bestaande vennootschap Y.

De voorgelegde herstructurering kadert in de verkoop van de operationele vennootschap X. De zakelijke overwegingen beperken zich tot het verkoopsklaar maken van vennootschap X.

Aangezien de verrichting er uitsluitend op gericht is om de overtollige liquiditeiten uit vennootschap X te halen ten einde de overname te faciliteren stelt de DVB dat de zakelijke overwegingen niet opwegen tegen het fiscaal voordeel, m.n. het vermijden van RV die verschuldigd zou zijn indien deze liquiditeiten zouden uitgekeerd worden d.m.v. een dividend.

Bijgevolg beantwoorden de geplande verrichtingen niet aan het bepaalde in artikel 183*bis* en 344, § 1 WIB 92.

7.10. NIET-ONTVANKELIJK

Casus 1: vluchtland

De aanvrager is een Belgische vennootschap en wenst, in het kader van haar risicospreiding, te investeren in een wereldwijd open-ended investeringsfonds dat belegt in projecten van openbaar belang. Het fonds houdt de belangen in de doelvennootschappen aan via een ketting van (juridisch) transparante en niet transparante entiteiten. Binnen deze ketting bevindt zich een entiteit met rechtspersoonlijkheid gevestigd op de Kaaimaneilanden. De wijze van tussenkomst van deze entiteit leidt tot de vaststelling dat essentiële elementen van de beschreven situatie betrekking hebben op een vluchtland opgenomen in de lijst met staten bedoeld in art. 307 § 1/2, derde lid, WIB 92 en bijgevolg wordt besloten tot niet-ontvankelijkheid gelet op art. 22, derde lid, 1° van de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

Casus 2: vluchtland

De aanvrager werd als private privak opgericht en zal verschillende investeerders groeperen, waarbij zij zal dienen als feeder om in een aantal (niet genoteerde) masterfondsen te investeren. De fondsen waarin de aanvrager wenst te investeren zijn rechtspersonen opgericht naar het recht van Guernsey. De wijze van tussenkomst van deze fondsen leidt tot de vaststelling dat essentiële elementen van de beschreven situatie betrekking hebben op een vluchtland opgenomen in de lijst met staten bedoeld in art. 307 § 1/2, derde lid, WIB 92 en bijgevolg wordt besloten tot niet-ontvankelijkheid gelet op art. 22, derde lid, 1° van de wet van 24 december 2002 tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken.

7.11. AFTREK VOOR INNOVATIE-INKOMSTEN

Casus: Misbruik kwalificatie van innovatie-inkomsten

Een Belgische vennootschap heeft software ontwikkeld die eenvoudig commercieel toepasbaar is.

Een Beursgenoteerde vennootschap die over voormelde technologie wenste te beschikken, heeft de gehele Belgische vennootschap overgenomen via een integrale aankoop van de aandelen. Zodoende konden de aandeelhouders van Belgische vennootschap rechtstreeks over de integrale overnamesom beschikken zodat de gerealiseerde meerwaarde op de verkoop van de aandelen noch belastbaar was als divers inkomen noch als beroepsinkomen.

Ondanks de overname kon deze vennootschap nog steeds niet beschikken over de technologie. Daarom werd er tussen de Beursgenoteerde vennootschap en de Belgische vennootschap een royalty-overeenkomst afgesloten waarbij een percentage van de netto winst wordt afgestaan aan de Belgische vennootschap voor gebruik van de software.

Deze overeenkomst heeft een aantal bijzonderheden:

- Ze werd afgesloten voor 10 jaar maar met als voorwerp gebruik van software.
- Er werd niets bepaald over het einde : stopzetting overeenkomst, automatische verlenging, verlening onder voorwaarden/herzieningen ...
- Er werd ook geen vergoeding voor de software voorzien bij einde: gratis overgang, eenmalige exit-fee ...
- De Belgische vennootschap moest een vrij gebruik toestaan, de software onderhouden en zorgen dat deze operationeel blijft.
- Evenwel voor de verbeteringen die Belgische Vennootschap aanbrengt aan de software wordt de Belgische vennootschap nog eens extra vergoed via een afzonderlijk contract. De Belgische Vennootschap kan aldus beschouwd worden als een "contract R&D'er" die vergoed wordt aan R&D kosten + 10 % (costplus 10 %).

- Van de aangebrachte verbeteringen wordt de Beursgenoteerde vennootschap automatische eigenaar.
- Voor bepaling van de vergoeding van het percentage van de royaltyvergoeding en duur werd teruggegrepen naar de waarderingsrapporten van de aandelen.
- De gevolgen van niet tijdige betaling van de jaarlijkse royalty alsook de controle op de bepaling van de vergoeding is wel bijzonder goed beschreven.

Na analyse werd geconcludeerd dat deze royalty-overeenkomst kan geherkwalificeerd worden naar een loutere verkoop van de software met een betaling in 10 schijven. Zonder verbonden vennootschap te zijn, sluiten partijen dergelijke overeenkomst gewoonweg niet af. De Beursgenoteerde vennootschap betaalt 10 keer een zeer aanzienlijke som voor gebruik van software die mogelijks na 3 jaar niets meer waard is. De Beursgenoteerde vennootschap dient dan ook nog eens extra te betalen voor de verbeteringen en aanpassingen die ze zelf doet en waarvan ze automatisch eigenaar wordt. Na het tiende jaar is haar positie niet duidelijk.

De DVB heeft zich de vraag gesteld waarom er voor deze piste werd gekozen. De tekst van artikel 205/1, § 2, 2°, 5° gedachtestreepje WIB92 voorziet dat vergoedingen bij de vervreemding in aanmerking komen als innovatie-inkomsten.

Echter, deze vergoedingen kunnen maar genieten van de All onder volgende voorwaarden:

- aard hebben van vast actief;
- dat tot stand is gebracht ten laatste in het vorige belastbare tijdperk;
- voorwaarde van artikel 205/4, § 5 WIB92: herbesteden binnen de 5 jaar aan kwalificerende uitgaven (een wederbeleggingsverplichting vergelijkbaar met artikel 47 WIB92).

De Belgische vennootschap heeft de software en de verbeteringen nooit geactiveerd tijdens de belastbare tijdperken welke de verkoop voorafgingen.

Uit de feitelijkheden tenslotte bleek duidelijk dat de wederbeleggingsverplichtingen van artikel 205/4, § 5 WIB92 nooit konden worden gerespecteerd.

Bij verkoop van de software kwam de Belgische vennootschap dus niet in aanmerking voor innovatieaftrek voor de ontvangen netto verkoopprijs bij gebrek aan activatie van de ontwikkelde software.

Door de overeenkomst de titel te geven van "royaltyovereenkomst" meende de Belgische vennootschap de inkomsten maar voor 15 % te moeten opnemen in de belastbare basis en dit 10 jaar lang door deze te kwalificeren als royaltyinkomsten zoals bedoeld in artikel 205/1, § 2, 2°, 1° gedachtestreepje WIB92 (licentievergoedingen).

Deze verrichting kan dan ook worden beschouwd als "veinzing" waarbij een verkoopovereenkomst wordt voorgesteld als een royaltyovereenkomst.

Binnen 10 jaar zou met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid moeten worden vastgesteld dat de ontwikkelde software hetzij waardeloos of in onbruik zal zijn, hetzij zelfs verdwenen zal zijn en er feitelijk een lege huls achterblijft, daar waar op vandaag de marktwaarde van de software tientallen miljoenen zou bedragen.

Aan de raadgever van de Belgische vennootschap werd medegedeeld dat de DVB niet kan instemmen met innovatieaftrek voor de ontvangen royaltyvergoedingen daar de DVB deze ziet als aanbetalingen van een verkoop van software. De ontvangen vergoeding bij de verkoop van software komt evenmin in aanmerking voor innovatieaftrek daar ze geen verkoop is van een immaterieel vast actief. Daarenboven zal de Belgische Vennootschap de ontvangen vrijgestelde inkomsten moeten herinvesteren. Hoe dit zou gebeuren is in deze case absoluut niet duidelijk. Er is onduidelijkheid wat de Belgische vennootschap in de toekomst nog zal doen qua activiteit buiten de beperkte functie van "contract R&D'er" voor de Beursgenoteerde vennootschap.

8. OVERZICHT VAN DE REDENEN TOT VERZAKING

2016.0427, 2016.0753, 2018.0271, 2018.0673, 2018.0676, 2018.0724, 2018.1138, 2019.0302, 2019.0303, 2019.0304, 2019.0379, 2019.0408, 2019.0565, 2019.0727, 2019.0773, 2019.0820, 2019.0947, 2019.1026, 2019.1080, 2019.1145, 2019.1151, 2019.1178, 2020.0078, 2020.0089, 2020.0126, 2020.0158, 2020.0205, 2020.0498, 2020.0500, 2020.0541, 2020.0618, 2020.0635, 2020.0652, 2020.0843, 2020.0854, 2020.0855, 2020.0856, 2020.1107, 2020.1147, 2020.1179, 2020.1182, 2020.1202, 2020.1230, 2020.1238, 2020.1239, 2020.1240, 2020.1241, 2020.1242, 2020.1269, 2020.1272, 2020.1279, 2020.1494, 2020.1507, 2020.1539, 2020.1607, 2020.1683, 2020.1715, 2020.1731, 2020.1922

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

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

9. STATISTISCHE GEGEVENS VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

9.1. INLEIDING

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

9.2. VOORSTELLING VOLGENS AANTAL

Tabel 1: Totaal aantal ingediende en behandelde aanvragen en prefilings - Overzicht

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

Tabel 2: Aantal ingediende en behandelde reguliere aanvragen in 2020

	IN		OUT	
	NL	FR	NL	FR
Reguliere aanvragen	780	450	787	441
Totaal	1230		1228	

Tabel 3: Aantal ingediende en behandelde COVID-19-aanvragen inzake thuiswerk in 2020⁴

	IN		OUT	
	NL	FR	NL	FR
COVID-19-aanvragen	629	422	626	422
Totaal	1051		1048	

⁴ Zie 6.1.

9.3. VOORSTEL VOLGENS AARD VAN DE BESLISSINGEN

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

AANVRAAG											
Jaar	AARD VAN DE BESLISSING										
	GUNSTIG		VERZAKING		ONONTVANKEIJK		ONGUNSTIG		GEMENGD		TOTAAL
TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	
2007	435	74,6%	120	20,6%	7	1,2%	13	2,2%	8	1,4%	583
2008	365	77,3%	99	21,0%	2	0,4%	2	0,4%	4	0,8%	472
2009	426	78,5%	98	18,0%	9	1,7%	5	0,9%	5	0,9%	543
2010	436	88,4%	48	9,7%	5	1,0%	2	0,4%	2	0,4%	493
2011	554	87,5%	68	10,7%	6	0,9%	5	0,8%	0	0,0%	633
2012	481	87,5%	58	10,5%	3	0,5%	4	0,7%	4	0,7%	550
2013	570	88,9%	56	8,7%	5	0,8%	5	0,8%	5	0,8%	641
2014	667	90,3%	52	7,0%	10	1,4%	7	0,9%	3	0,4%	739
2015	683	91,9%	50	6,7%	4	0,6%	5	0,7%	1	0,1%	743
2016	838	95,0%	31	3,5%	2	0,2%	4	0,5%	7	0,8%	882
2017	956	95,4%	44	4,4%	0	0,0%	1	0,1%	1	0,1%	1002
2018	1199	95,8%	45	3,6%	2	0,2%	2	0,2%	3	0,2%	1251
2019	1207	96,7%	35	2,8%	4	0,3%	1	0,1%	1	0,1%	1248
2020	2214	97,3%	59	2,6%	1	0,05%	0	0,0%	2	0,05%	2276

Tabel 2: Aard van de beslissingen 2020 - opsplitsing reguliere beslissingen en COVID-19-beslissingen inzake thuiswerk

	Gunstig	Verzaking	Onontvankelijk	Ongunstig	Gemengd	Totaal
Reguliere beslissingen	1187	38	1	0	2	1228
COVID-19-beslissingen	1027	21	0	0	0	1048

Tabel 3: Aard van de afsluitingen bij prefilings - Overzicht

PREFILING							
JAAR	AARD VAN DE AFSLUITING						TOTAAL
	AANVRAGEN		ZONDER GEVOLG		AVENANT		
	TOTAAL	%	TOTAAL	%	TOTAAL	%	
2017	850	49,4%	807	46,9%	64	3,7%	1721
2018	1198	57,8%	806	38,9%	68	3,3%	2073
2019	1129	61,4%	646	35,1%	65	3,5%	1840
2020	1188	51,1%	1038	44,7%	97	4,2%	2323

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

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

Tabel 4: Gedetailleerde verdeling – Jaar 2020

	AANVRAGEN		PREFILINGS	
	IN	OUT	IN	OUT
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	129	129	155	168
Auteursrechten	227	224	331	358
Beroepskosten	25	23	79	101
Bezoldigingen (1)	36	42	72	84
BNI	17	15	28	24
BTW	99	97	306	305
DBI	22	21	31	37
Herstructureringen	135	136	203	218
Kaaimantaks	5	6	18	25
Kosten eigen aan de werkgever	173	180	262	268
Kosten eigen aan de werkgever-COVID-19	1051	1048	0	0
Kwijtschelding schuld	11	10	23	14
Meerwaarden op aandelen	40	35	74	81
PB	31	32	182	166
Registratie	19	20	67	67
Roerende inkomsten	95	96	139	124
RPB	37	32	43	38
Stock Options	10	10	21	31
Tax Shelter	1	1	2	3
Tonnagetaks	3	1	5	3
Ven.B	71	67	122	108
Verrekenprijzen	37	45	98	72
Vruchtgebruik	7	6	20	23
Andere	0	0	9	5
TOTAAL	2281	2276	2290	2323

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

Tabel 5: Gedetailleerde verdeling reguliere beslissingen per hoedanigheid aanvrager – Jaar 2020

	AANVRAGEN			
	GO (1)	KMO (1)	P	RPB (2)
Aftrek voor octrooi-inkomsten/innovatie-inkomsten	66	62	1	0
Auteursrechten	4	53	164	3
Beroepskosten	3	5	15	0
Bezoldigingen	25	7	6	4
BNI	6	5	4	0
BTW	10	64	10	13
DBI	10	11	0	0
Herstructureringen	50	86	0	0
Kaaimantaks	0	0	5	1
Kosten eigen aan de werkgever	119	40	0	21
Kwijtschelding schuld	5	5	0	0
Meerwaarden op aandelen	0	0	35	0
PB	7	3	20	2
Registratie	1	8	11	0
Roerende inkomsten	47	45	4	0
RPB	2	3	0	27
Stock Options	8	2	0	0
Tax Shelter	0	1	0	0
Tonnagetaks	1	0	0	0
Ven.B	40	24	0	3
Verrekenprijzen	36	9	0	0
Vruchtgebruik	0	6	0	0
Totaal	440	439	275	74
% hoedanigheid aanvrager	35,84%	35,74%	22,40%	6,02%

(1) Volgens artikel 1:24 WvV

(2) Vzw, openbare besturen ...

Tabel 6: Gedetailleerde verdeling COVID-19-beslissingen per hoedanigheid aanvrager – Jaar 2020

	GO	KMO	P	RPB
Kosten eigen aan de werkgever – COVID-19	245	472	21	310
% hoedanigheid aanvrager	23,38%	45,04%	2%	29,58%

9.4. BESLISSINGSTERMIJN

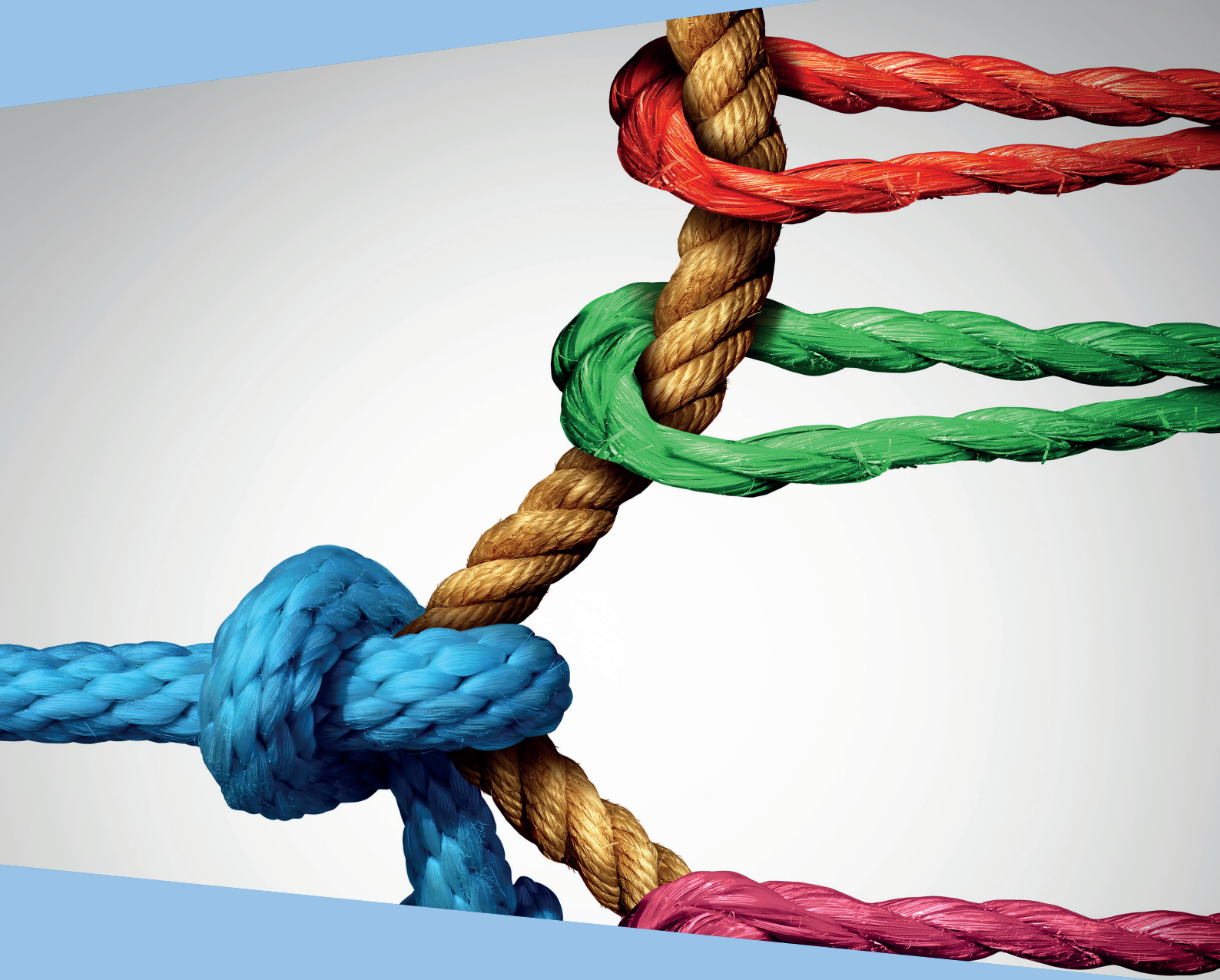
Tabel: Gemiddelde behandelingsduur van de voorafgaande beslissingen - Overzicht

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

(1) Reguliere beslissingen

(2) COVID-19-beslissingen

DEEL 2 STATISTISCHE GEGEVENS M.B.T. REGULARISATIES



1. WETGEVEND KADER EBAQuater

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

- Koninklijk besluit van 21 juli 2017 tot vastlegging van de formuliermodellen te gebruiken in uitvoering van artikel 1, 4°, 5° en 6° van het samenwerkingsakkoord van 20 februari 2017 tussen de Federale Overheid, het Waalse Gewest en het Brussels hoofdstedelijk Gewest met betrekking tot het beheer van de dienst voor de regularisatie van gewestelijke belastingen en niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen en de oprichting van een regularisatiesysteem van niet uitsplitsbare fiscaal verjaarde kapitalen (BS 31.07.2017).

2. MOGELIJKHEID TOT 'PREFILING'

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

3. OVERZICHT RECHTSPRAAK INZAKE REGULARISATIE EBAQuater

REA Brussel 14 mei 2019

De Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft beslist dat het Contactpunt regularisaties, wat de toegepaste verhoging betreft, over geen enkele beoordelingsbevoegdheid beschikt en op dit punt gebonden is door de wet.

De toegepaste verhoging van 22 procentpunten kan niet worden aanzien als een straf in de zin van artikel 6 EVRM, daar deze tariefverhoging niet eenzijdig wordt opgelegd door de overheid, maar onlosmakend deel uitmaakt van de regularisatieheffing. De regularisatieprocedure is een facultatieve uitzonderingsprocedure en de vrije keuze van de belastingplichtige. De toegepaste tariefverhoging heeft om die reden geen repressief karakter en kan derhalve niet worden kwijtgescholden of verminderd.

REA Brussel 29 juni 2020 en 23 oktober 2020

De Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft beslist dat het Contactpunt regularisaties, gelet op haar wettelijke opdracht tot nazicht van de regularisatieheffing, de stukken kan nakijken met het oog op de overeenstemming ervan met de gegevens uit de regularisatieaangifte. Het Contactpunt mag gebruik maken van deze stukken om de verschuldigde regularisatieheffing te bepalen.

Fiscaal verjaarde kapitalen die deel uitmaken van een regularisatieaangifte moeten worden geregulariseerd, tenzij wordt aangetoond dat deze kapitalen hun normale belastingregime hebben ondergaan. In de wet is niet bepaald dat fiscaal verjaarde kapitalen niet moeten geregulariseerd indien de strafvordering ten aanzien van handelingen die betrekking hebben op deze kapitalen verjaard is. Het Contactpunt heeft bijgevolg terecht geen rekening gehouden met de geconsumeerde sommen.

REA Brussel 20 oktober 2020

De Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft bevestigd dat de aangever niet bewijst dat de gelden – als onderdeel van de buitenlandse rekening – hun normaal belastingregime hebben ondergaan. Enig verband tussen de bedragen op de in 2005 geopende rekening waarvan de regularisatie wordt gevraagd en de verkoop van aandelen in 1983 en 1984 wordt niet aangetoond.

4. STATISTISCHE GEGEVENS EBAQuater

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

Toestand	IN	OUT	IN		OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)		Berekende heffing (EUR)
31/12/2016	341	59	177.745.377,33	33.458.990,00	13.641.528,73
31/12/2017	1015	549	627.579.168,19	390.827.578,90	149.388.977,40
31/12/2018	1570	1190	887.905.008,28	788.055.665,22	301.483.107,33
31/12/2019	2042	1718	1.216.465.118,43	1.037.912.946,28	400.309.000,59
31/12/2020	2388	2200	1.459.530.963,30	1.265.194.980,37	491.103.642,05

Tabel 2: Aard van de bedragen van de behandelde aangiften LUIK 1 – Heffingen op de behandelde aangiften – Situatie op 31.12.2020

EBAQuater – 2165 behandelde aangiften in 2016, 2017, 2018, 2019 en 2020		
	Bedragen (in EUR)	
	Aangegeven bedragen (in EUR)	Heffingen (in EUR)
Beroepsinkomsten	22.611.634,57	16.497.546,61
Roerende inkomsten	89.258.155,67	39.523.624,32
Onroerende inkomsten	7.838.881,12	2.038.484,55
Diverse inkomsten	3.278.685,51	1.997.851,41
Vennootschapswinsten	12.875.316,11	7.942.205,93
Rechtspersonenbelasting	9.977,90	4.527,35
Sommen	211.011,05	7.207,41
BTW	3.459.223,07	726.988,83
Fiscaal verjaarde kapitalen	1.122.397.776,43	421.800.336,34
Sociale bijdragen	3.254.318,94	564.869,30
TOTAAL	1.265.194.980,37	491.103.642,05

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

Toestand	IN	OUT	IN		OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)		Berekende heffing (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	61	6	56.134.334,52	2.719.258,19	1.296.351,53
31/12/2018	145	101	84.080.224,60	69.872.912,78	30.189.935,39
31/12/2019	207	152	100.649.231,69	89.054.554,94	38.264.844,34
31/12/2020	285	238	128.583.016,03	101.031.368,22	43.928.214,51

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

Toestand	IN	OUT	IN		OUT
	Aantal		Aangegeven bedragen (in EUR)		Berekende heffing (EUR)
31/12/2016	0	0	0,00	0,00	0,00
31/12/2017	107	16	84.334.415,57	24.646.381,30	4.758.167,13
31/12/2018	194	148	138.725.229,01	113.982.600,40	25.530.859,19
31/12/2019	269	221	184.418.806,61	153.864.029,19	37.362.456,64
31/12/2020	392	308	240.718.764,56	198.203.227,92	49.761.522,51

(a) Luik 1 = Federale belastingen

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

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

**Meer informatie:**

FOD Financiën - Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken
Wetstraat 24 - 1000 Brussel

- Tel.: +32 (0)257 938 00
- E-mail: dvbsda@minfin.fed.be
- www.fin.belgium.be
- D/2021/1418-16