

# Kaaimantaks 2.0 en het EER KB van 21 november 2018

## Een actueel overzicht t.a.v. gestructureerde vermogens en beleggingsproducten

*Gerd D Goyvaerts - Christoph Coudron*

*3 april 2019*

## *DISCLAIMER*

---

- ▶ Zeer omvangrijke materie, eerder tot zeer complex naar onderliggende theorie, onmogelijk helemaal ‘volledig’ toe te lichten
- ▶ De sprekers noch het kantoor Tiberghien kunnen gehouden worden voor enig gevolg van de toepassing van de uiteengezette materie in een concreet geval
- ▶ Niets wat in deze slides staat kan worden opgevat als een “advies” inzake richtlijn 2018/8221 (DAC-6)

## Rechtsbronnen anno 2019

---

- ▶ Art. 38-47 programmawet 10 augustus 2015, *BS* 18 augustus 2015.
- ▶ Wet 26 december 2015 houdende maatregelen inzake de versterking van jobcreatie en koopkracht, *BS* 30 december 2015, ed. 2.
- ▶ KB 23 augustus 2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b, derde lid van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 28 augustus 2015.
- ▶ KB 18 december 2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 29 december 2015 (EER juridische constructies).
- ▶ Bericht 28 september 2017 inzake de wijziging van het aanslagstelsel dat van toepassing is op de juridische constructies, *BS* 3 oktober 2017.
- ▶ Art.86-100 programmawet 25 december 2017, *BS* 29 december 2017.
- ▶ KB 21 november 2018 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 3 december 2018 (EER juridische constructies).
- ▶ Art. 25, 26, 28, (29) & (32) wet 11 februari 2019, *BS* 22 maart 2019.
- ▶ *KB XX maart 2019 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, BS X Y 2019 (niet-EER juridische constructies) – nog niet gepubliceerd.*

## Indeling van de uiteenzetting

---

1. Inleiding en didactiek
2. Overzicht van de kaaimantaks 2.0 zoals aangepast door de wet van 25 december 2017
3. Overzicht van de impact van het EER-KB van 21 november 2018
4. Analyse van de actuele knelpunten en onduidelijkheden
5. Voorbeelden
6. Vragen

---

# Deel 1

## Inleiding & didactiek

## **Om het allemaal overzichtelijk te houden**

---

- ▶ Drie (vier) types juridische constructies :
  - ▶ Type 1 : Trust
  - ▶ Type 2a : Vennootschap minder dan 15% tarief
  - ▶ Type 2b : Stichting minder dan 15% tarief
  - ▶ Type 3 : Contractuele JC
- ▶ Drie periodes :
  - ▶ Anno 2015 / 2016 / 2017 – Kaaimantaks 1.0
  - ▶ Vanaf 17 september 2017 – Kaaimantaks 2.0
  - ▶ Vanaf 1 januari 2018 – Kaaimantaks 2.0
- ▶ Twee types taxatie :
  - ▶ Transparantie
  - ▶ Taxatie bij uitkering
- ▶ Steeds EER van niet-EER te onderscheiden

## **Om het allemaal overzichtelijk te houden**

---

- ▶ Uitzonderingen c.q. bijzonderheden in Kt 1.0
  - ▶ Uitkering door trust niet belastbaar
  - ▶ Belastingkrediet ad personam
  - ▶ Dubbelstructuren
  - ▶ Uitsluiting publieke ICB's
  - ▶ Uitsluiting beursgenoteerd & pensioenvehikels
  - ▶ Substance uitsluiting 1.0
  - ▶ X – X+1 regel voor derde-begunstigden
  - ▶ Anti-misbruik regel 344/1 WIB 1.0
  - ▶ EER uitsluiting algemeen, tenzij Lux SPF / Anstalt / Stiftung
  - ▶ EER hybrid entiteiten voor Belgisch broninkomen
  - ▶ EER ICB's uitgesloten tenzij publiek én onderling verbonden

## Om het allemaal overzichtelijk te houden

---

- ▶ Uitzonderingen c.q. bijzonderheden in Kt 2.0
    - ▶ Alle uitkeringen principieel belastbaar als dividend
    - ▶ Belastingkrediet per entiteit
    - ▶ Eénjarigheidsbeginsel voor oprichters (“den ten 10<sup>o</sup>”) (betwist)
    - ▶ Ketenconstructies
    - ▶ Uitsluiting publieke ICB’s
    - ▶ Uitsluiting beursgenoteerd & pensioenvehikels
    - ▶ Substance uitsluiting 2.0
    - ▶ Fictieve liquidatie
    - ▶ Anterioriteitsregel
    - ▶ Anti-misbruik regel 344/1 WIB 2.0
    - ▶ EER minder dan 1% tarief onderworpen
    - ▶ EER Hybrid vennootschappen
    - ▶ EER ICB’s uitgesloten tenzij privaat of onderling verbonden
-



# INWERKINGTREDING

**17 September 2017**

---

- ▶ Volgende bepalingen zijn van toepassing **op de inkomsten die vanaf 17 september 2017 werden verkregen, toegekend of betaalbaar gesteld door een JC**:
  - ▶ Schrapping definitie “derde begunstigde”;
  - ▶ Schrapping verwijzingen naar “derde begunstigde” in artikel 5/1 §1 WIB, dat de transparante taxatie van de JC regelt;
  - ▶ Wijziging inzake uitkering inkomsten verkregen tijdens het lopende kalenderjaar;
  - ▶ Toevoeging bepalingen inzake inbreng/verplaatsing JC;
  - ▶ Wijzigingen artikel 220/1 WIB cf. wijzigingen artikel 5/1 WIB;
  - ▶ Wijzigingen artikel 18, eerste lid, 3° WIB en artikel 21 WIB;
  - ▶ Wijzigingen/schrapping antimisbruikbepaling;
- ▶ Alle overige bepalingen zijn van toepassing vanaf 1 januari 2018 (en dus niet vanaf 1 januari 2017) → bijzondere verwoording in MvT
- ▶ Quid impact van melding in BS 3 oktober 2017 alléén over trusts ?

---

T

# *ALGEMENE PRINCIPES*

## **Wat is de kaaimantaks 2.0 ? TFR 545 blz. 647**

---

- ▶ De kaaimantaks is een gecombineerde uitkerings- en doorkijkbelasting in de personen- en de rechtspersonenbelasting waarbij inkomsten al dan niet fictief ontvangen door, dan wel uitgekeerd aan, één of meerdere ‘juridische constructies’ al dan niet fictief, fiscaal worden toegerekend aan een ‘oprichter’ alsof deze die inkomsten rechtstreeks zou hebben ontvangen, dan wel die belastbaar zijn bij al dan niet fictieve uitkering aan een begunstigde dan wel de oprichter zelf, en waarbij die inkomsten die voorheen aan 1 januari 2015 dan wel 1 januari 2018 niet belastbaar waren nu wel belastbaar geworden zijn.

## Didactische Hinweis terzake de EER impact

---

- ▶ Bij de toepassing van de kaaimantaks 2.0 steeds een absoluut onderscheid te maken of het gaat om de EER of niet-EER
- ▶ EER en niet-EER is op een aantal fundamentele punten immers dermate verschillend geworden dat we eigenlijk kunnen spreken van een :
  - EER Kaaimantaks
  - Niet-EER Kaaimantaks
- ▶ Toekomstige impact van EU Hof van Justitie en EVA-Hof (EER) niet te onderschatten

---

# Deel 2

Overzicht van de kaaimantaks 2.0 zoals aangepast door de wet van 25 december 2017 en het EER-KB van 21 november 2018

# BEGRIP JURIDISCHE CONSTRUCTIE

## Uitbreiding definitie Type 3

---

Introductie nieuw type **juridische constructie “type 3”** via nieuw artikel 2 §1 13° c)  
WIB : Het “Contractuele Type 3”

- ▶ “c) een overeenkomst, in de mate dat die overeenkomst:
  - ▶ in ruil voor **betaling van één of meerdere premies**, in de loop van de duurtijd van deze overeenkomst of bij afloop ervan, voorziet in :
    - Ofwel **de uitbetaling van de inkomsten** die werden verkregen van een in de bepaling onder a) of b) bedoelde juridische constructie,
    - Ofwel in **de uitkering van de economische rechten, de aandelen of de activa** van een in de bepaling onder a) of b) bedoelde juridische constructie;
  - ▶ in ruil voor de **inbreng van de economische rechten, van de aandelen of van de activa** van een in de bepaling onder a) of b) bedoelde juridische constructie, in de loop van het contract of bij afloop van het contract, voorziet in **de uitbetaling of uitkering van de ingebrachte rechten, aandelen of activa** of van **de tegenwaarde** ervan;”

“In dit ontwerp wordt dus een nieuwe definitie van juridische constructie ingevoerd, die tot doel heeft elk product te viseren, waarbij ofwel een juridische constructie van het eerste of het tweede type wordt ingebracht, ofwel de inkomsten van een juridische constructie of de activa, aandelen of economische rechten van een juridische constructie wordt uitgekeerd **aan om het even welke begunstigde.**”

---

T

## Wat wordt bedoeld met Type 3 ? MvT Blz 31 & 33

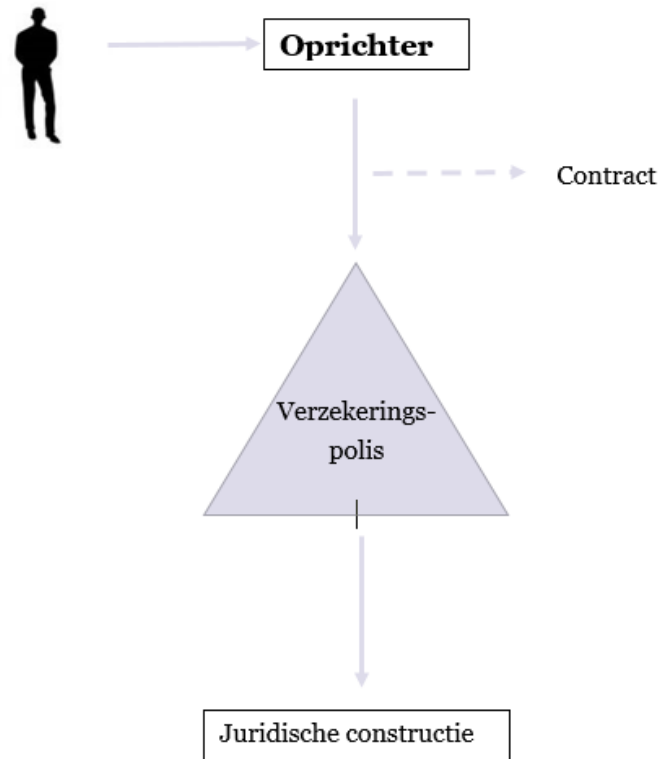
---

- ▶ “...niet enkel de traditionele beleggingsverzekeringsproducten type TAK 21 of 23 worden geïmplementeerd, maar ook andere producten die geen beleggingsverzekeringsproducten in de strikte zin van het woord zijn, maar die het op een gelijkaardige manier mogelijk maken om op contractuele wijze de band tussen de oprichter en de juridische constructie door te knippen.”
  - ▶ Deze nieuwe definitie heeft dus hoofdzakelijk tot gevolg **dat de verpakking van een juridische constructie, van het eerste of het tweede type in een verzekeringsproduct**, de toepassing van de kaaimantaks niet meer zal verhinderen.
  - ▶ “... zullen de inkomsten die worden verkregen door de juridische constructie van het eerste of het tweede type **die deel uitmaakt van een juridische constructie van het derde type**, worden belast in hoofde van de rijksinwoner of de rechtspersoon die aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen, **die het contract heeft gesloten én in wiens naam de premies van het contract werden voldaan**.
  - ▶ Een verzekeringscontract zal dus slechts als een juridische constructie worden aangemerkt **in de mate dat wordt voldaan aan de in dit ontwerp voorgestelde definitie**.
  - ▶ Dit ontwerp heeft dus **niet tot doel om iets te wijzigen aan het fiscale stelsel van de beleggingsverzekeringen in het algemeen**.
-

# BEGRIP JURIDISCHE CONSTRUCTIE

## Wat wordt bedoeld met het Type 3 ?

---



## Constructie “type 3” : Gevolg = onduidelijk

---

- ▶ Inkomsten verkregen binnen de onderliggende JC type 1 of type 2 zullen worden belast in hoofde van de NP of RP die het contract heeft gesloten en in wiens naam de premies van het contract werden voldaan, en die daarmee ook als ‘oprichter’ geldt.
    - Het bestaan van het contract Tak 21/23 wordt dus genegeerd !
    - Quid respect voor het taxatieregime van tak 21/23 ? → In dat geval dus niet
  - ▶ Welke “andere contracten” worden bedoeld ?
    - Lijfrente overeenkomst gevestigd in ruil voor afstand aandelen Type 2 ?
    - En hoe draag ik een “Type 1” over ?
    - Worden er nog “contracten” geïmagineerd ? → **Catch all bepaling !**
  - ▶ Blijkbaar ‘werkt’ deze heffing alleen maar indien het Type 1 of 2 “blijft bestaan”.
    - Wat indien Type 1 wordt ‘opgeheven’ binnen de Tak 23 ? Taxatie ?
    - Wat indien het Type 1 of 2 belegt in een Tak 23 ?
    - Hoezo wordt dan het “taxatieregime van tak 21/23” dan nog gerespecteerd ?
    - Opletten voor combinatie met het nieuwe art. 344/1 WIB dat verwijst naar art. 344§1 WIB
  - ▶ Enige zinnige conclusie lijkt te zijn dat combi JC Type 1 / Type 2 met een “**contract** genre beleggingsverzekeringsverzekering (of iets anders) *in de juiste richting* de fiscale transparantie van de inkomsten uit de ingebrachte activa niet verhindert.
-



## **Type 3 : Voorbeelden positief – Zie TFR 545**

---

- ▶ Piet Pieters draagt aandelen van een BVI Ltd over als premiestorting aan een Lux Tak 23 (mét 2% taks)
  - ▶ Transparante taxatie van inkomsten van de BVI bij oprichter
  - ▶ Tak 23 wordt geacht niet te bestaan & 2% tax à fond verloren
- ▶ Piet Pieters draagt een som geld over aan een Liechtensteinse verzekeringsmaatschappij die die belegt in een (kwalificerend) beursgenoteerd Cayman Fund
  - ▶ georganiseerd in vorm van trust : Type 3
  - ▶ georganiseerd in vorm van BVI : géén Type 3
    - uitzondering art. 2 §1 13<sup>o</sup>/1 d) WIB
  - ▶ georganiseerd in vorm van gecompartmenteerde ICB : Type 3 ??

## **Type 3 : Voorbeelden negatief – Zie TFR 545**

---

- ▶ De BVI van Piet Pieters onderschrijft een Lux Tak 23 met haar assets op het leven van Piet (mét 2% tax)
  - ▶ Dit is géén Type 3 (?)
  - ▶ Geen transparante taxatie van de inkomsten van de Tak 23 in hoofde van de oprichter van de BVI
  - ▶ Tak 23 wordt in fiscalibus niet geneutraliseerd
- ▶ Een Trustee onderschrijft een contractuele levensverzekering op Piet Pieters met een uitkering voor zijn minnares
  - ▶ Dit is geen type 3 (?)
- ▶ Caveat : Art. 344/1 WIB juncto art. 344§1 WIB
- ▶ Caveat : Art. 5/1 §2 WIB nieuw inbreng & overdracht

# BEGRIP OPRICHTER

## Uitbreiding n.a.v. juridische constructie “type 3”

---

- ▶ Aanpassing artikel 2, §1, 14° WIB door toevoeging **vijfde streepje**:
  - ▶ “hetzij, **de natuurlijke persoon of de rechtspersoon** die overeenkomstig artikel 220 aan de rechtspersonenbelasting onderworpen is, die de in 13°, c), **bedoelde overeenkomst heeft gesloten en in wiens naam de premie of de premies van deze overeenkomst worden voldaan.**”
  - ▶ Noodzakelijke toevoeging gelet op nieuw type juridische constructie
    - Wat indien die persoon geen rijksinwoner is ?
    - Wat indien die persoon emigreert ?
- ▶ Inwerkingtreding onduidelijk : Contracten vanaf 1 januari 2018 of ook ‘eerder bestaande contracten’ ? Nochtans géén terugwerking voorzien (ook niet tot 17 september 2017), noch verwijzing naar “inkomsten”.

# SCHRAPPING BEGRIP DERDE BEGUNSTIGDE

## Geen derde begunstigde meer (nodig) ...

---

- ▶ Artikel 2, §1, 14°/1 WIB en art. 5/1 §2 WIB worden opgeheven.
- ▶ Verantwoording?
  - ▶ *“Gelet op het doel om ook uitkeringen van de in artikel 2, §1, 13°, a) WIB 92 te belasten, is het niet meer nodig om de derde begunstigde van een juridische constructie door middel van de doorkijkbelasting te belasten aangezien de NP of de RP slechts kwalificeert als derde begunstigde op het ogenblik dat deze enig voordeel verkrijgt dat is toegekend door de juridische constructie.”*
  - ▶ (Enige) Concrete impact is dat niet-oprichters uitgesloten worden van de fiscale transparantie → **Onvolkomen fiscale transparantie**

## Concrete impact?

---

### ▶ Taxatie?

*“Alle inkomsten die niet via de doorkijkbelasting werden belast en toch door een juridische constructie op één of andere wijze aan de oprichters of aan andere rijksinwoners of aan de RPB onderworpen RP’n worden uitgekeerd zullen met uitzondering van de in de JC ingebrachte activa **als dividend worden aangemerkt** en overeenkomstig worden belast.”* (MvT p. 30)

- ▶ Risico van dubbele belasting indien reeds belaste inkomsten worden uitgekeerd ? Neen, via aanpassing artikel 18, eerste lid, 3° WIB is artikel 21, eerste lid 12° WIB nog steeds van toepassing , zowel voor de oprichter(s) als voor “derde ontvangers”

## Textuele aanpassing

---

- ▶ Meldingsplicht **artikel 307, § 1/1, c) WIB:**
  - ▶ *“het bestaan van een juridische constructie waarvan de belastingplichtige, zijn echtgenoot of de kinderen waarover hij het ouderlijk gezag uitoefent overeenkomstig artikel 376 van het Burgerlijk Wetboek, hetzij een oprichter van de juridische constructie is, **hetzij tijdens het belastbaar tijdperk een dividend of op het even welke wijze enig ander voordeel van een juridische constructie heeft verkregen**”* (<-> voorheen: derde begunstigde)
  - ▶ Ook voor RP's: artikel 307, §1/3 WIB
- ▶ Sanctie?
  - ▶ Administratieve boete wegens niet-aangifte juridische constructie € 6.250, per jaar en per niet-gemelde juridische constructie

## Enkel nog in hoofde van oprichter

---

- ▶ Artikel 5/1, § 1, eerste lid WIB:
  - ▶ “*De inkomsten die werden verkregen door de juridische constructie zijn belastbaar in hoofde van de rijksinwoner die de **oprichter** is van de juridische constructie, **alsof die rijksinwoner ze rechtstreeks heeft verkregen.***”
- ▶ Impact schrapping “derde begunstigde”: focus op belasting n.a.v. verkrijgen van een uitkering eerder dan de derde mee te betrekken in het systeem van de doorkijkbelasting (zie artikel 18, eerste lid, 3° WIB)
- ▶ **Men gaat van volkomen fiscale transparantie naar onvolkomen fiscale transparantie**
  - ▶ in hoofde van de ontvangende derde, en
  - ▶ in hoofde van oprichters in geval van uitkering in jaar X (onzeker)
  - ▶ → zie art. 5 §1 tiende lid WIB (echter juncto anterioriteitsregel)

# FISCALE TRANSPARANTIE

## Art. 5/1 § tiende lid WIB - Onvolkomen fiscale transparantie ?

---

- ▶ Nieuw art naar artikel 5/1, §1, tiende lid WIB als volgt:
    - ▶ *“Deze paragraaf is niet van toepassing op de door de juridische constructie betaalde of toegekende inkomsten.”*
    - ▶ Vgl. oude tekst 5/1 § zevende lid WIB : *“In afwijking van het eerste lid is de oprichter, voor de toepassing van artikel 18, eerste lid, 2<sup>o</sup>ter, b), belastbaar op de door de juridische constructie betaalde of toegekende inkomsten.”*
    - ▶ MvT: *“Het zevende lid, dat het tiende lid wordt, van artikel 5/1, §1 WIB 92 wordt vervangen, teneinde te verduidelijken dat het doorkijkprincipe niet van toepassing is in het geval de juridische constructie inkomsten uitkeert aan één of meerdere oprichters. Deze bepaling heeft dus tot doel te vermijden dat artikel 5/1, §1 WIB 92 zou worden ingeroepen om een kwalificatie van deze uitkering als dividend tegen te gaan.”* (Doc 54/2746/001, 36)
-



# FISCALE TRANSPARANTIE

## Art. 5/1 § tiende lid WIB - Onvolkomen fiscale transparantie ?

---

- ▶ **MvT blz 182 : Verslag Raad van State**
  - ▶ *“Het is de bedoeling om de doorkijkbelasting toe te passen op de inkomsten die werden verkregen door de juridische constructie. Op de inkomsten die worden uitgekeerd of toegekend door de juridische constructie aan de oprichter of een andere begunstigde hoeft geen doorkijkbenadering te worden toegepast, aangezien dit daadwerkelijk door de belastingplichtigen verkregen opbrengsten betreft”.*
  - ▶ *“Verkort schema:*
    - ▶ *inkomsten die werden verkregen door de juridische constructie: doorkijkbenadering (art. 5/1 WIB 92);*
    - ▶ *inkomsten die worden uitgekeerd door de juridische constructie: kwalificatie als dividend (art. 18) en geen doorkijkbenadering (art. 5/1, § 1, laatste lid, WIB 92)*
    - ▶ *inkomsten die werden verkregen door de juridische constructie, waarop de doorkijkbenadering werd toegepast en die vervolgens worden uitgekeerd aan een rijksinwoner: vrijgesteld (art. 21 WIB 92).”*
  - ▶ En dit alles uiteraard alléén voor oprichters
  - ▶ **Conclusie is dat X – X+1 nu in de wet zélf lijkt te staan ! Is dat zo ??**
-

# FISCALE TRANSPARANTIE

## Art. 5/1 § tiende lid WIB - Onvolkomen fiscale transparantie ?

---

*“Wij zien de verkrijging van inkomsten door een juridische constructie en de uitkering van inkomsten door een juridische constructie als twee afzonderlijke fiscale gebeurtenissen. Het doorkijkprincipe geldt dus voor alle door de juridische constructie verkregen inkomsten. Wij willen met deze bepaling enkel bekomen dat de fiscaal transparante behandeling van de verkregen inkomsten van de juridische constructie niet kan worden gebruikt als argument om de kwalificatie van de uitgekeerde inkomsten [als dividend tegen te gaan]. **De juridische constructie is dus transparant wat betreft de verkregen inkomsten en niet transparant wat betreft de uitgekeerde inkomsten.** Dit is overigens geen nieuwigheid. Het fiscaal regime van de oprichter voor wat betreft de verkregen en uitgekeerde inkomsten van een in artikel 2, § 1, 13°, b) WIB 92 bedoelde juridische constructie is op dit vlak sinds de invoering van de kaaimantaks ongewijzigd gebleven.”*

### ► Belastingvrije meerwaarde anno 2018 cf. artikel 90 WIB :

- Uitkering anno 2018 : belasting als dividend aan tarief van 30%
- Uitkering anno 2019 of later : vrijgesteld via art. 21, eerste lid, 12° WIB (juncto anterioriteitsregel)
- **KLOPT DAT WEL ?? IS DAT DE BEDOELING ??**

# FISCALE TRANSPARANTIE

## Art. 5/1 § tiende lid WIB – PG DVB 13 november 2018

---

DVB in de Principiële Gedraglijn :

- ▶ Fiscale transparantie en uitkering zijn twee verschillende belastbare momenten, OOK indien ze in één en hetzelfde kalenderjaar vallen.
- ▶ Art. 21, eerste lid, 12° WIB kan dus toch worden toegepast voor een belastingvrije meerwaarde op aandelen die meteen wordt uitgekeerd.
- ▶ Uiteraard steeds mits toepassing van de anterioriteitsregel van art. 21, tweede lid, WIB
- ▶ **Visie van Franstalige collegeleden heeft in deze geprevaleerd**
- ▶ **Dit werd afgestemd met het hoofdbestuur**
- ▶ **Nog niet ‘formeel’ bevestigd in een ruling**

## Inbreng of overdracht activa

---

- ▶ Artikel 5/1 §2 WIB wordt volledig vervangen, en luidt nu als volgt:
  - ▶ 1° lid : “In het geval van een *inbreng* van *de economische rechten, de aandelen of de activa* van een in artikel 2, § 1, 13°, a) of b), bedoelde juridische constructie *of* in het geval *de activa* van een in artikel 2, § 1, 13°, a) of b), bedoelde juridische constructie worden *overgebracht* naar een andere dan in het tweede lid bedoelde staat, worden op het ogenblik dat de inbreng of overdracht is *voltooid*, de *niet uitgekeerde inkomsten* van deze juridische constructie geacht te zijn toegekend of betaalbaar gesteld aan *de rijksinwoner* die de oprichter is van deze juridische constructie.”

## Inbreng of overdracht activa

---

- ▶ 2° lid :
- ▶ “**Deze paragraaf is niet** van toepassing op **overdrachten** naar een Staat waarmee België **een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten**, of een akkoord heeft gesloten inzake de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden, of die samen met België deelneemt aan een ander bilateraal of multilateraal gesloten juridisch instrument, op voorwaarde dat deze overeenkomst, dit akkoord of dit juridisch instrument de uitwisseling van inlichtingen met betrekking tot belastingaangelegenheden tussen de akkoord sluitende Staten mogelijk maakt.”

## Inbreng of overdracht : Reden introductie?

---

- ▶ Twee specifieke situaties worden in de MvT gelijkgesteld met een vereffening:
  - ▶ **Situatie 1 : Overdracht**
  - ▶ Overplaatsing JC naar een andere staat of in het geval de activa van een JC worden overgebracht naar een andere Staat waarmee effectief geen fiscale inlichtingen worden uitgewisseld
    - *“Beoogt te verhinderen dat de doorkijkbelasting vermeden zou worden omwille van het feit dat een JC zou worden **verplaatst naar een Staat die geen bruikbare fiscale inlichtingen uitwisselt**, waardoor de administratie geen inlichtingen meer kan verkrijgen die het moet toelaten om de doorkijkbelasting toe te passen.”*

## Inbreng of overdracht : Reden introductie?

---

### **Situatie 2 : Inbreng**

Inbreng van de economische rechten, aandelen of activa van een JC in een nieuwe structuur

- *“Beoogt om de opeenstapeling en verpakking van JC’s in complexe structuren te ontmoedigen, die tot doel hebben om de administratie te verhinderen om tot een daadwerkelijke belastingheffing over te gaan.”* → **klopt niet want bijzonder regime ketenconstructies**
- Hier dus géén verwijzing naar de niet-uitwisseling van inlichtingen

Introductie van bijzondere ficties bij wijze van “anti-misbruik” bepalingen om tot maximale taxatie te kunnen overgaan met inwerkingtreding voor inkomsten vanaf 17 september 2017

- ▶ **Niet van toepassing op “oude verrichtingen” wegens verwijzing naar het toekenningsmoment van “voltooing op 17 september 2017”.**

**Inbreng of overdracht : Discussie “alle” activa of niet**

---

Zie TFR nr. 545 blz. 660  
en de daar ontwikkelde argumentatie



## “Substance” uitsluiting : Art 5/1, §3, b) WIB wordt vervangen

---

Art 5/1 §§ 1 en 2 zijn niet van toepassing voor het Aj waarvoor **de oprichter** :

*“In de jaarlijkse aangifte van de inkomstenbelasting verklaart en op eenvoudig verzoek aantoont dat de juridische constructie gevestigd is in een Staat bedoeld in paragraaf 2, tweede lid, [DBV of TIEA land] (CRS ?) en dat:*

- *de inkomsten van deze juridische constructie in hoofdzaak wordt behaald door de uitoefening van een of meerdere daadwerkelijke economische activiteiten waarbij deze activiteiten het beheer van het privévermogen van de oprichter of van een van de oprichters van deze juridische constructie niet tot doel mogen hebben, en dat;*
  - *deze juridische constructie een geheel van lokalen, personeel en uitrusting tot haar beschikking heeft dat in verhouding staat tot de voormelde economische daadwerkelijke activiteiten bedoeld in het eerste streepje.”*
- ▶ Zie ruling nr. 2016.540 d.d. 22.11.2016
  - ▶ Is deze aanpassing wel in lijn met de EU & EER rechtspraak ?
  - ▶ Inwerkingtreding vanaf 1 januari 2018 (aj. 2019)
  - ▶ Merk op dat “derde begunstigde” dit bewijs niet meer kan leveren !
-

# TAXATIE VAN UITKERINGEN

## Aanpassingen artikel 18, eerste lid, 3° WIB en artikel 21 WIB

---

- ▶ Doc 54/2746/001 p. 39 over art. 18, eerste lid, 3° WIB
  - ▶ “(...) doel om voortaan **ook** uitkeringen van de in artikel 2, §1, 13°;  
a) WIB 92 bedoelde juridische constructies als dividend aan te merken.”
  - ▶ “Het artikel wordt vervolgens aangepast zodat beter wordt gereflecteerd dat **elke uitkering van een juridische constructie**, die geen terugbetaling is van het ingebrachte vermogen, **als een dividend wordt aangemerkt.**”
  - ▶ “De uitkering van het ingebrachte vermogen wordt wel pas geacht plaats te vinden nadat alle gereserveerde winsten en inkomsten werden uitgekeerd. Het is in voorkomend geval **aan de belastingplichtige om de grootte van het oorspronkelijk ingebrachte vermogen te bewijzen.**”

## Aanpassingen artikel 18, eerste lid, 3° WIB en artikel 21 WIB

---

- ▶ Artikel 21 WIB wordt eveneens aangepast:
  - ▶ *“De wijzigingen die door dit ontwerp worden aangebracht hebben tot doel om de vrijstelling ook mogelijk te maken in het geval de uitkering van de in artikel 2, §1, 13°, a) WIB 92 bedoelde juridische constructie vrij te stellen van inkomstenbelasting in het geval deze uitgekeerde inkomsten in België reeds hun belastingregime hebben ondergaan.”*
  - ▶ *“Vervolgens wordt in artikel 21 WIB 92 verduidelijkt dat voor de toepassing van het eerste lid, 12°, de oudst verkregen inkomsten worden geacht eerst te zijn uitgekeerd. Dit heeft tot gevolg dat slechts van deze vrijstelling kan worden gebruik gemaakt na uitkering van de historische reserves.”*

# TAXATIE VAN UITKERINGEN

## Concrete aanpassingen: artikel 18, eerste lid, 3° WIB

---

- ▶ Artikel 18, eerste lid, 3° WIB luidt voortaan als volgt:
    - ▶ *“uitkeringen andere dan deze bedoeld in 1°, 2°, 2°bis en 2°ter, toegekend of betaalbaar gesteld door **een** juridische constructie, met inbegrip van de inkomsten die worden geacht te zijn toegekend of betaalbaar gesteld overeenkomstig artikel 5/1, § 2, in de mate dat de belastingplichtige niet heeft aangetoond dat deze toekenning of betaalbaarstelling, het vermogen van de juridische constructie doet dalen beneden het door de oprichter ingebrachte vermogen;”*
    - ▶ Notie “op vergeldende wijze” wordt geschrapt.
    - ▶ Notie “de door de oprichter ingebrachte activa” wordt vervangen door “het door de oprichter ingebrachte vermogen” → **Waarde ?**
    - ▶ Voortaan (vanaf 17 september 2017) ook van toepassing op trusts
- 

T

## Verzoek tot nietigverklaring Grondwettelijk Hof

---

Bericht voorgeschreven bij artikel 74 van de bijzondere wet van 6 januari 1989

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 28 juni 2018 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 29 juni 2018, heeft Florence Lebel beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 89 van de programmawet van 25 december 2017 (wijziging van artikel 18, eerste lid, 3<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 29 december 2017.

Die zaak is ingeschreven onder nummer 6968 van de rol van het Hof.

De griffier,

P.-Y. Dutilleux

BS 31 juli 2018, blz. 60407 (Fiscoloog, nr. 1575 blz. 15)

### Trefwoorden:

FISCALITEIT - INKOMSTENBELASTINGEN - BEGRIP "DIVIDEND" - NIEUWE BEPALING DIE ERTOE STREKT DE BEHANDELING VAN UITKERINGEN VAN TRUSTS EN GELIJKGESTELDE JURIDISCHE CONSTRUCTIES (ZONDER RECHTSPERSOONLIJKHEID) AF TE STEMMEN OP DE UITKERINGEN DOOR JURIDISCHE CONSTRUCTIES VAN DE TWEDE CATEGORIE DIE RECHTSPERSOONLIJKHEID BEZITTEN - BELASTING, VOOR ALLES WAT DE OORSPRONKELIJKE INBRENG VAN DE OPRICHTER VAN DE TRUST OVERSCHRIJDT, VAN DE UITKERINGEN VAN TRUSTS ALS DIVIDEND

## Concrete aanpassingen: artikel 21 WIB

---

- ▶ Artikel 21, eerste lid, 12° WIB luidt nu als volgt:
  - ▶ “inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld door **een** juridische constructie, in de mate **dat wordt aangetoond** dat deze inkomsten zijn samengesteld uit door de juridische constructie verkregen inkomsten **die reeds in hoofde van een natuurlijke persoon of een in artikel 220 bedoelde rechtspersoon in België** hun belastingregime hebben ondergaan”
- ▶ Nieuw artikel 21, tweede lid WIB:
  - ▶ “*Voor de toepassing van het eerste lid, 12°, worden de oudst verkregen inkomsten geacht eerst te zijn uitgekeerd.*”
  - ▶ → Introductie “**anterioriteitsregel**” – oudste reserves eerst

# UITKERINGEN UIT EEN JURIDISCHE CONSTRUCTIE

## Voorbeeld – hoe werken de nieuwe bepalingen concreet?

---

- ▶ Liechtensteinse Stiftung PVS – JC type 2
- ▶ Overzicht op 31 december 2018

Liechtensteinse Stiftung per 31 december 2018	Fiscaal	Boekhoudkundig
Ingebracht vermogen	€ 1.000.000,00	€ 1.000.000,00
Reserves per 31 december 2014	€ 500.000,00	Nvt
Kaaimantaksreserve 2017	€ 130.000,00	Nvt
Inkomsten interest per 31/12/2018	€ 5.000,00	Nvt
Reserves	Nvt	€ 635.000,00
Totaal	€ 1.635.000,00	€ 1.635.000,00

## Voorbeeld – hoe werken de nieuwe bepalingen concreet?

---

Op 31 december 2018 uitkering van € 50.000 aan een derde persoon begunstigde van de Stiftung. Deze derde zal over aj 2019 aangifteplicht hebben en in principe belastbaar zijn op dividendinkomen anno 2018 van € 50.000 aan tarief 30% ingevolge toepassing artikel 18, 3° WIB. Fiscaal zal € 50.000,00 dienen te worden aangerekend op de oudste reserves van de Stiftung ten bedrage van € 500.000,00. Deze worden daarmee in fiscalibus gereduceerd tot € 450.000. Het bedrag aan inkomsten per 31 december 2018 zal belastbaar zijn over aanslagjaar 2019 in hoofde van de oprichter de heer Piet Pieters. Totale belastingdruk over aj 2019 is derhalve 30% over € 55.000,00 of € 16.500,00.

Liechtensteinse Stiftung per 1 januari 2019	Fiscaal	Boekhoudkundig
Ingebracht vermogen	€ 1.000.000,00	€ 1.000.000,00
Reserves per 31 december 2014	€ 450.000,00	Nvt
Kaaimantaksreserve 2017	€ 130.000,00	Nvt
Inkomsten interest per 31/12/2018	€ 0,00	Nvt
Kaaimantaksreserve 2018	€ 5.000,00	Nvt
Reserves		€ 585.000
<b>Totaal</b>	<b>€ 1.585.000,00</b>	<b>€ 1.585.000</b>





## Voorbeeld – hoe werken de nieuwe bepalingen concreet?

- Op 2 januari 2019 vermindering van kapitaal ten gunste oprichter voor € 500.000. Dit bedrag wordt fiscaal op grond van de anterioriteitsregel aangerekend voor € 450.000,00 op reserves per 31 december 2014 waarover dus belasting geldt als dividend aan een tarief van 30% cfr. art. 18, 3° WIB juncto artikel 21, tweede lid WIB. Het resterende bedrag van € 50.000 dient fiscaal te worden aangerekend op bestaande kaaimantaks-reserve van € 130.000,00 waardoor die € 50.000 kan genieten van een vrijstelling cfr. art. 21, eerste lid, 12° WIB. Die kaaimantaksreserve 2017 wordt gereduceerd naar € 80.000. Voor aj 2020 zal oprichter aangifteplicht hebben voor uitkering uit JC type 2 en belastingplicht ten bedrage van € 450.000,00 aan tarief 30%.

Liechtensteinse Stiftung per 3 januari 2019	Fiscaal	Boekhoudkundig
Ingebracht vermogen	€ 1.000.000,00	€ 500.000,00
Reserves per 31 december 2014	€ 0,00	Nvt
Kaaimantaksreserve 2017	€ 80.000,00	Nvt
Inkomsten interest per 31/12/2018	€ 0,00	Nvt
Kaaimantaksreserve 2018	€ 5.000,00	Nvt
Reserves		€ 585.000
Totaal	€ 1.085.000,00	€ 1.085.000

## Samenvattend

---

- ▶ Voor alle types van juridische constructies analoge regels.
- ▶ Inwerkingtreding voor uitkeringen vanaf **17 september 2017**
- ▶ Historiek opbouw vermogen & reserves blijft!
- ▶ Geen keuzevrijheid <-> Vaste regels van toerekening:
  1. Oudste reserves
  2. “Kaaimantaks-reserve” - toepassing artikel 21, eerste lid, 12° WIB
  3. Ingebracht vermogen (géén verwijzing naar notie ‘kapitaal’)
- ▶ Impact ketenconstructie steeds mee te nemen in de berekening !!
  - ▶ **Quid belastbaarheid van oude reserves in hoofde van niet rijksinwoner?**
  - ▶ **Quid reserves ontstaan vooraf aan invoering kaaimantaks ?**
  - ▶ **Quid “belastbaarheid” in hoofde van niet rijksinwoner?**

# DUBBELSTRUCTUREN

## Terugblik: dubbelstructuren volgens het standpunt DVB **anno 2015/2017**

---

- ▶ Dubbelstructuren werden beschouwd als **een JC Type 1**
  - ▶ Ruling 2016.563 Rn 32 : “*X Trust bevindt zich ten aanzien van Y Ltd. namelijk in een rechtsverhouding zoals bedoeld in artikel 2, §1, 13, a), WIB. De structuur verenigt de constitutieve elementen van artikel 2, §1, 13°, a) WIB.*”
- ▶ Waarbij de onderliggende kwalificatie van het inkomen van **de JC Type 2** bewaard blijft.
  - ▶ Ruling 2016.563 : Rn. 32 : “*Er wordt echter de aandacht op gevestigd dat Y Ltd. nog steeds een juridische constructie type 2 is met alle hieraan verbonden fiscale gevolgen van een juridische constructie type 2.*”
- ▶ Zie onder meer voorafgaande beslissingen nrs. 2016.564 / 2016.576 / 2016.602 / 2016.610 / 2016.711

# DUBBELSTRUCTUREN

## Dubbelstructuren: standpunt DVB anno 2016/2017

---

- ▶ DBV maakte een combinatie van diverse punten :
- ▶ Uitbreiding begrip oprichter
- ▶ Notie rechtsverhouding Type 1
- ▶ Kwalificatie als inkomen Type 2
- ▶ Artikel 344/1, lid 1 WIB voor inkomsten vanaf 1 januari 2015
  - ▶ Sowieso grondwettelijke vraagtekens bij ‘oude’ artikel 344/1 WIB
    - Geen intentie-vereiste
    - Geen tegenbewijs mogelijk
  - ▶ *A fortiori* indien men oude artikel 344/1 WIB gaat toepassen op dubbelstructuren die vóór 2015 tot stand zijn gekomen
- ▶ **Die rulings blijken dus contra legem te zijn volgens de Wetswijzigingen van 25/12/2017**

## Wettelijke omschrijving ketenconstructie

---

- ▶ Introductie nieuwe bepalingen in artikel 2, §1 WIB:
- ▶ Artikel 2, §1, 13°/2 WIB:
  - ▶ “**Dochterconstructie**. Onder een dochterconstructie wordt een juridische constructie verstaan waarvan de aandelen of economische rechten geheel of gedeeltelijk worden aangehouden door een andere juridische constructie;”
- ▶ Artikel 2, §1, 13°/3 WIB:
  - ▶ “**Moederconstructie**. Onder een moederconstructie wordt een juridische constructie verstaan die de aandelen of economische rechten geheel of gedeeltelijk aanhoudt van een andere juridische constructie;”

## Wettelijke omschrijving ketenconstructie

---

- ▶ Artikel 2, §1, 13°/4 WIB:
  - ▶ **“Ketenconstructie** . *Onder een ketenconstructie wordt een geheel van juridische constructies verstaan dat wordt gevormd door een juridische constructie en al haar dochterconstructies.*”
  - ▶ *“Indien de ketenconstructie een dochterconstructie bevat die eveneens ook een moederconstructie is, maken de dochterconstructies van deze moederconstructie ook deel uit van dezelfde keten van juridische constructies.*
  - ▶ *De toepassing van het tweede lid wordt herhaald net zolang alle dochterconstructies van de moederconstructies die deel uitmaken van de ketenconstructie in deze ketenconstructie zijn opgenomen;”*

## Ketenconstructie

---

- ▶ Artikel 5/1, § 1, tweede lid WIB:
  - ▶ “Indien de juridische constructie **een moederconstructie** is:
    - maken, voor de toepassing van deze paragraaf, de inkomsten die werden verkregen door een dochterconstructie van deze moederconstructie, deel uit van de inkomsten die werden verkregen door deze moederconstructie, in verhouding tot het deelnemingspercentage van de voormelde aandelen of de economische rechten van deze moederconstructie in deze dochterconstructie, alsof deze moederconstructie deze inkomsten rechtstreeks heeft verkregen;
    - **zijn de inkomsten die werden uitgekeerd door de dochterconstructie aan de moederconstructie niet belastbaar in hoofde van de oprichter**, in de mate en op voorwaarde dat de belastingplichtige heeft aangetoond dat deze inkomsten zijn samengesteld uit inkomsten die in hoofde van een natuurlijke persoon of een in artikel 220 bedoelde rechtspersoon in België hun belastingregime hebben ondergaan.
  - ▶ Dit tweede lid is de “art. 21, eerste lid, 12° WIB” binnen de ketenconstructie”
  - ▶ Caveat : samenlezing “anterioriteitsregel binnen ketenconstructie”.

## Ketenconstructie

---

- ▶ Artikel 5/1, § 1, derde lid WIB
    - ▶ *“Voor de toepassing van het tweede lid, tweede streepje, worden de oudst verkregen inkomsten geacht eerst te zijn uitgekeerd.”*
    - ▶ Introductie “**anterioriteitsregel**” binnen een ketenconstructie - geen “keuze”vrijheid meer voor de uitkerende entiteit via fiscale fictie – zie ook aanpassing artikel 18, eerste lid, 3° juncto artikel 21, tweede lid, WIB.
  - ▶ Artikel 5/1, §1, vierde lid WIB
    - ▶ *“Indien meer dan twee juridische constructies een onderdeel zijn van een ketenconstructie is het tweede en het derde lid van toepassing op elke moederconstructie die deel uitmaakt van deze ketenconstructie.”*
  - ▶ Artikel 5/1, §1, vijfde lid WIB
    - ▶ *“De toepassing van de bepalingen in het tweede lid kan er niet toe leiden dat inkomsten die werden verkregen door een juridische constructie meerdere keren in hoofde van de oprichter van de juridische constructie worden belast.”*
  - ▶ Doel: op geconsolideerde wijze aanpakken van opeengestapelde juridische constructies mogelijk maken
-



# FISCALE TRANSPARANTIE

## Voorbeeld taxatie ketenconstructie (externe inkomsten)

---

JC "A"

| 100%

JC "B"

| 100%

JC "C"

| 100%

JC "D"



Tijdens **inkomstenjaar 2018** verkrijgen de juridische constructies volgende **externe** inkomsten (en er zijn géén oude reserves-):

- JC "A": EUR 50.000,00 interest
- JC "B": EUR 25.000,00 dividend, EUR 10.000,00 interest
- JC "C": EUR 10.000,00 interest
- JC "D": EUR 20.000,00 dividend

X zal belastbaar zijn over het totale bedrag van EUR 115.000,00 aan roerend inkomen, aan een tarief van 30%.

---

# FISCALE TRANSPARANTIE

## Voorbeeld MvT taxatie ketenconstructie (zonder uitkering à A)

---

Rijksinwoner "A"

| 100%

JC "B"

| 100%

JC "C"

| 90%

JC "D"

JC "D" heeft op 1 januari 2018 oude 100 gereserveerde winst.

- In 2018 ontvangt JC "D" interest van 40.
- In 2019 ontvangt JC "D" geen inkomsten, doch doet wel een uitkering van 50 aan JC "C".
- In 2020 krijgt de JC "D" heeft meerwaarde op aandelen van 100 en keert 60 uit aan JC "C".
- **Aj. 2019:** A zal transparant belast worden op een interest van 36 (90% van 40), gelet op de taxatie op geconsolideerde wijze van de ketenconstructie B – C – D.
- **Aj. 2020 :** A zal transparant belast worden op een dividendinkomen van 45 (90% van 50) daar die uitkering moet worden aangerekend op oudste reserves van 100, dus géén toepassing art. 21, eerste lid, 12° WIB juncto art. 5/1 §1 3° derde lid WIB
- **Aj. 2021 :** A zal transparant belast worden op een dividend. Voor welk bedrag? Art. 21, eerste lid, 12° WIB juncto art. 21, tweede lid WIB juncto art. 5/1 §1 3° derde lid WIB.
  - Geconsolideerd dus 90% van 60 = 54
  - Oude reserves restant 50 éérst, voor 90% dus 45 = anterioriteitsregel
  - Saldo 10 : bewijs taxatie ok, hiervan 90% = 9
  - Dus dividend van 45 en vrijgestelde uitkering van 9

---

T

# ODE AAN DE EENVOUD ...

## Randbemerkingen bij “ketenconstructies”

---

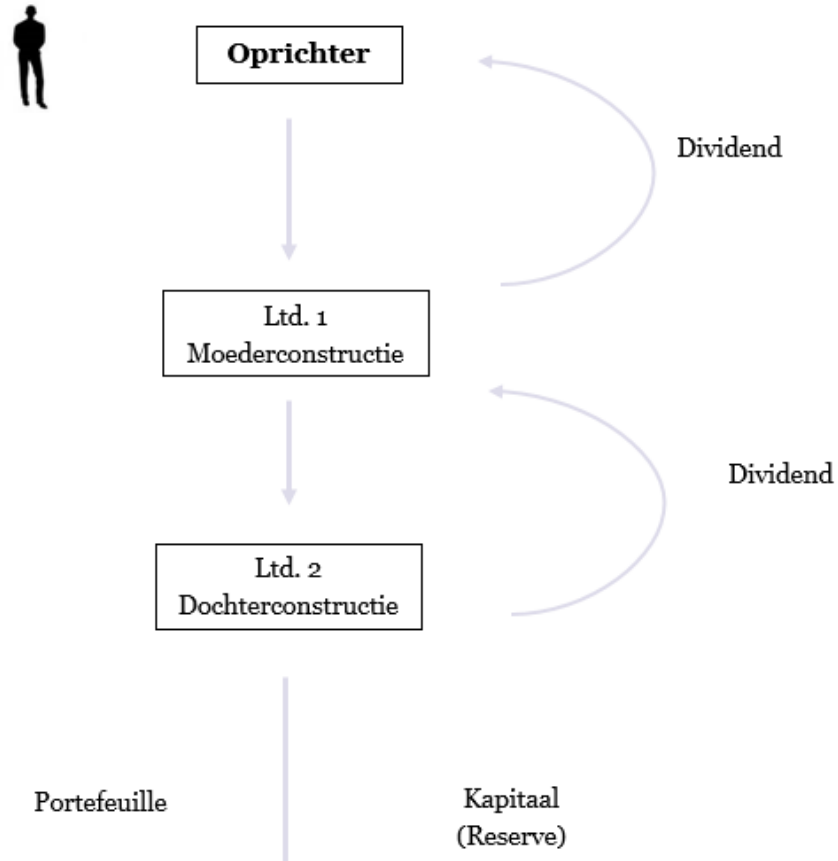
- ▶ Sommige “dubbelstructuren” waren reeds belastbaar op grond van de kaaimantaks versie 2015 (TFR 504)
  - ▶ Uitspraken DVB zijn grotendeels niet meer hanteerbaar en bestaande rulings deels niet meer geldig
  - ▶ Inbreuk realiteitsprincipe wat de boekhoudkundige aanrekening van uitgekeerde dividenden betreft
  - ▶ Fiscaal imbrogljo wat reserves en kapitaal betreft
  - ▶ Ketenconstructie kan niet worden uitgebreid tot entiteiten die an sich beschouwd géén JC Type 1 of Type 2 zijn, quid echter art. 344§1 juncto art. 344/1 WIB
  - ▶ Quid impact van een JC Type 3 bij een ketenconstructie
  - ▶ Impact van de anterioriteitsregel bij de ketenconstructie
  - ▶ Quid herstructurerings van ketenconstructies
- 

T

# KETENCONSTRUCTIES

## Quid bij verdere uitkeringen ? TFR 545 blz.668 e.v.

---



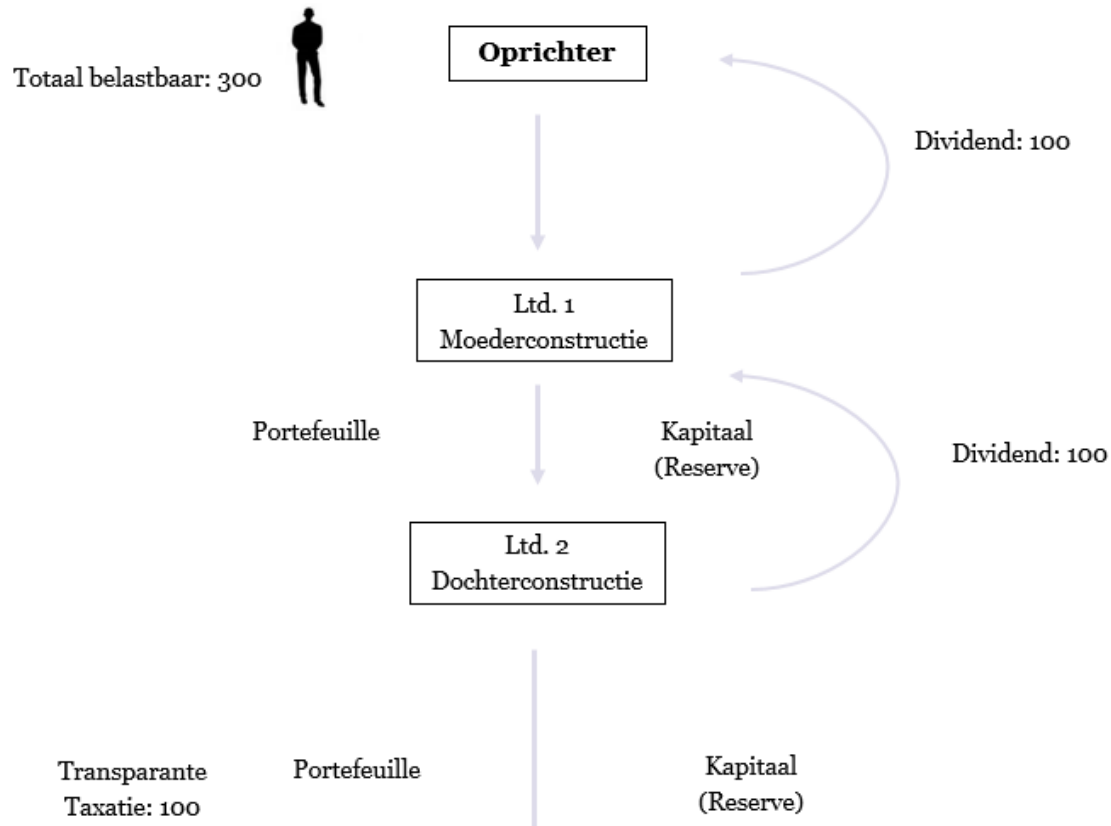
## Aanrekening op oude reserves leidt tot 3 x 30% tarief

---

- ▶ **Belasting 1:** Inkomen jaar X 30% in hoofde van de oprichter (art. 5/1, §1, 1°, 2° lid WIB);
- ▶ **Belasting 2:** Bij effectieve uitkering van (dat) inkomen door dochtervennootschap aan moedervernootschap geldt anterioriteitsregel toegerekend aan oudste inkomsten eerder ontvangen door de dochtervennootschap en op basis daarvan in hoofde van de oprichter belast als zijnde een door de moedervernootschap ontvangen dividend in jaar X (art. 5/1, §1, 3° WIB).
- ▶ **Belasting 3:**
  - ▶ Bij uitkering geldt de anterioriteitsregel met aanrekening op de oudste ontvangen inkomsten uit balans moedervernootschap, of
  - ▶ Bij effectieve uitkering van (dat) betreffende inkomen door de moedervernootschap aan de oprichter in jaar X, wordt de uitkering in hoofde van de oprichter (eventueel) belast als zijnde een ontvangen dividend in jaar X (art. 18, eerste lid, 3° juncto art. 5/1, §1, tiende lid WIB).
- ▶ Zou men kunnen voorhouden dat op basis van de “uitschakeling” van het artikel 5/1 §1 derde lid WIB door artikel 5/1 §1 tiende lid WIB de anterioriteitsregel bij de ketenconstructie helemaal niet meer zou gelden, vervallen dan de “eerst” en de “tweede” belasting ten voordele van de “derde belasting”? **DVB zegt “neen” in PG 13/11/2018**

# KETENCONSTRUCTIES

## Quid bij verdere uitkering mét oude reserves – TFR 545



# ANTI – MISBRUIK BEPALING

## Art. 344/1 WIB wordt een verwijzing naar art. 344§1 WIB

---

- ▶ Artikel 344/1 WIB wordt opgeheven en vervangen
- ▶ *“Indien op grond van vermoedens of andere in artikel 340 bedoelde bewijsmiddelen, en aan de hand van objectieve omstandigheden wordt aangetoond dat een juridische constructie één van de in artikel 344, § 1, tweede lid, bedoelde verrichtingen tot stand heeft gebracht, kan de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen dat een zelfde verrichting tot stand brengt evenmin worden tegengeworpen aan de administratie.*
- ▶ *In voorkomend geval kan het in artikel 344, § 1, derde lid, bedoelde tegenbewijs worden geleverd door de oprichter van deze juridische constructie of door de belastingplichtige die tijdens het belastbaar tijdperk een dividend van deze juridische constructie heeft verkregen.*
- ▶ *Indien deze oprichter of deze belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, dan wordt de belastbare grondslag en de belastingberekening hersteld overeenkomstig artikel 344, § 1, vierde lid.”*

# ANTI – MISBRUIK BEPALING

## “Art. 344/1 WIB wordt een verwijzing naar art. 344§1 WIB ...”

---

- ▶ MvT blz 41 : Niet nodig om een bijzondere algemene antimisbruikbepaling te handhaven
  - ▶ *“Het in dit ontwerp voorgestelde artikel 344/1 WIB 92 vermijdt dus dat de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling wordt ontweken door ook de handelingen van een juridische constructie aan de toets van de antimisbruikbepaling te onderwerpen.”*
- ▶ Artikel 47, tweede en derde lid van de Programmawet van 10 augustus 2015 wordt mee opgeheven.
- ▶ Quid rulings waarin naar dit artikel werd verwezen om dubbelstructuren te kunnen belasten ? Bv 2016-610
  - ▶ Art. 344§1WIB geldt maar voor verrichtingen vanaf 1 januari 2012
  - ▶ Het oude art.344/1WIB had volgens DVB een inwerkingtreding voor ‘inkomsten’ vanaf 1 januari 2015.



## Tentatieve conclusies bij een krampachtige wetgeving ...

---

- ▶ Kaaimantaks 2.0 is nog een pak complexer geworden
- ▶ Nieuw ‘contractueel Type 3’ is hoogst onduidelijk
- ▶ Historiek van de totstandkoming van JC is zeer relevant om te komen tot een juiste inschatting van de taxatie bij uitkering
- ▶ Identiteit oprichter blijft cruciaal
- ▶ De reeds bestaande rulings zijn grotendeels achterhaald c.q. blijken nu inderdaad (deels) contra legem te zijn
- ▶ DVB poogt duidelijkheid te verschaffen via principiële gedragslijnen, bvb nu reeds PG 13/11/2018
- ▶ Liquidatie zal zelden tot nooit een fiscaal elegante oplossing zijn
- ▶ Uitkeringsbeleid wordt een mijnenveld door verschillende regels die tegelijkertijd moeten worden toegepast

---

# Deel 3

De kaaimantaks 2.0 zoals toe te passen middels  
het EER-KB van 21 november 2018

## **EER-KB 21 november 2018**

---

- ▶ **Kaaimantaks 1.0**
    - ▶ Artikel 2, §1, 13<sup>o</sup>b), tweede lid WIB : EER-KB : Limitatieve lijst KB 18 december 2015
    - ▶ Artikel 2 §1 13<sup>o</sup>b), derde lid WIB : niet-EER : exemplatieve lijst KB 23 augustus 2015
    - ▶ “Probleem” : privatieve EER-ICB’s die niet onder de kaaimantaks vallen
  - ▶ **Kaaimantaks 2.0**
    - ▶ Voornemen om beide KB’s aan te passen in het zog van de wet van 25 december 2017 lang vertraagd door aanhoudende onduidelijkheden, interpretatievragen en kritisch advies RvSt nr. 63 716/3
    - ▶ Ontwerp niet EER-KB wegens advies RvSt nr. 63 712/3 niet weerhouden
    - ▶ Finaal EER-KB van 21 november 2018 goedgekeurd geraakt met retroactieve inwerkingtreding per 1 januari 2018
    - ▶ Wetswijziging 11 februari 2019 (art. 25) om niet-EER KB mogelijk te maken
    - ▶ Niet-EER KB door MR goedgekeurd op 15 maart 2019
-

## Polemiek rond geldigheid

---

- ▶ WO 3424 Amendement 21, 15 januari 2019 voor het niet EER-KB : “Art. 24/1. In artikel 2, § 1, 13°, b), derde lid WIB ... worden de woorden “*de voor welbepaalde Staten of rechtsgebieden beoogde rechtsvormen*” vervangen door de woorden “*de gevallen*”.
- ▶ Art. 25 wet 11 februari 2019
- ▶ “Dit amendement beoogt aan de Koning de mogelijkheid te geven om bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de in artikel 2, § 1, 13°, b), eerste lid, WIB 92 bedoelde gevallen, die niet gevestigd zijn in een staat of rechtsgebied dat behoort tot de Europese Economische Ruimte, te bepalen die vermoed worden te voldoen aan de omschrijving in dat eerste lid, zonder hierbij enkel de mogelijkheid te hebben om hiervoor *de voor welbepaalde staten of rechtsgebieden beoogde rechtsvormen* op te sommen. Hiermee wordt tegemoet gekomen aan de opmerkingen in advies nr. 63 712/3 van 11 juli 2018 van de afdeling Wetgeving van de Raad van State, waardoor een rechtsgrond wordt gecreëerd voor een door de Koning genomen besluit dat beoogt om de inhoud van de in *artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid en derde lid*, WIB 92, bedoelde koninklijke besluiten beter op elkaar af te stemmen.”
- ▶ Notie « de gevallen » is dus voldoende ruim om géén ophijsting te moeten maken « a contrario » met advies RvSt nr. 63.716/3 over het EER-KB waarin die opmerking NIET staat !

## Polemiek rond inwerkingtreding retroactief

---

- ▶ WO 3424 Amendement 22, 15 januari 2019 voor het EER-KB
- ▶ Art. 26 wet 11 februari 2019 :
- ▶ *“Art. 24/2. Het koninklijk besluit van 21 november 2018 tot aanpassing van het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt bekrachtigd met ingang van de dag van zijn inwerkingtreding.”*
- ▶ *“Dit amendement beoogt de bekrachtiging van het koninklijk besluit van 21 november 2018 tot aanpassing van het koninklijk besluit van 18 december 2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Dit koninklijk besluit werd bekendgemaakt in de editie van het Belgisch Staatsblad van 3 december 2018. Dit koninklijk besluit wijzigt het toepassingsgebied van de in artikel 2, § 1, 13°, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde juridische constructies, die in de Europese Economische Ruimte gevestigd zijn. Voor een meer gedetailleerde bespreking van dit koninklijk besluit wordt verwezen naar het verslag aan de Koning dat samen met dit koninklijk besluit in het Belgisch Staatsblad werd bekend gemaakt.”*
- ▶ Art. 2 §1 13°, b) derde lid WIB zegt bekrachtiging « binnen de 12 maanden nà de datum van bekendmaking », dus 3 december 2019 is uiterste datum.

## Compromis binnen het nieuwe EER-KB

---

- ▶ Kernpunten nieuwe EER-KB van 21 november 2018
  - ▶ Art. 1, 1° lid : Regeling voor publieke én private ICB's
  - ▶ Art. 1, 2° lid : Regeling voor hybride vennootschappen
  - ▶ Art. 1, 3° lid : Limitatief karakter van de lijst verdwijnt door opname van een 1% minimum tarief binnen de EER
  
- ▶ Aangevuld met :
  - ▶ What if bepaling ICB's
  - ▶ Verdragsuitsluiting
  - ▶ 1% uitsluiting voor de oprichter-aandeelhouder
  - ▶ Lex specialis clausules

## ICB's – uitsluitingen van toepassingsgebied Kt in WIB

---

- ▶ Uitsluitingen uit scope van de kaaimantaks (Artikel 2, §1er, 13/1, al. 1 WIB92)
    - ▶ A) + b) ICB's
      - Openbaar bod
        - Openbaar bod in België of in het buitenland ?
        - *UCITS compliant* of niet => niet relevant
        - Openbaar bod => drempels van 100.000/250.000 EUR in Belgisch financieel recht => kan relevant zijn !
      - ICB's voorbehouden aan “in aanmerking komende beleggers” (begrip uit het Belgisch financieel recht)
        - Fysieke persoon is nooit een in aanmerking komende belegger (art. 3/1, § 2 K.B. van 26 september 2006)
      - **Private ICB?** *A priori* niet uitgesloten op grond van artikel 2, §1, 13/1, al. 1 WIB92
        - B.v. Sicav-FIS toegankelijk voor fysieke personen zonder dat er een openbaar bod is van de deelbewijzen
-

## ICB's – uitsluitingen van de kaaimantaks voorzien in WIB

---

- ▶ Uitsluitingen van de scope van de kaaimantaks (Article 2, §, 13/1, al. 1 WIB 92)
- ▶ **c)**
- ▶ *een entiteit die geen instelling is als bedoeld in a) of b), en die zich uitsluitend toelegt op verrichtingen van:*
  - ▶ – *het beheer en het beleggen van fondsen, ingezameld om wettelijke en aanvullende pensioenen toe te kennen, of;*
  - ▶ – *het beheer van werknemersparticipaties in de financiering van hun onderneming of van de groep waartoe die behoort;*
- ▶ **d)**
- ▶ *een vennootschap, waarvan de effecten zijn genoteerd aan een effectenbeurs van een lidstaat van de Europese Unie onder de voorwaarden van de [Richtlijn 2001/34/EG](#) van het Europees Parlement en de Raad van 28 mei 2001 betreffende de toelating van effecten tot de officiële notering aan een effectenbeurs en de informatie die over deze effecten moet worden gepubliceerd, of van een derde Staat waarvan de wetgeving analoge toelatingsvoorwaarden voorziet;*



## ICB's – uitsluitingen van de kaaimantaks voorzien in WIB

---

- ▶ Het eerste lid is niet van toepassing met betrekking tot de in dit lid beoogde instellingen, entiteiten en vennootschappen waarvan de rechten door één persoon, of meerdere met elkaar verbonden personen, worden aangehouden, in voorkomend geval per afzonderlijk compartiment beschouwd.
- ▶ Bij toepassing van het tweede lid worden personen geacht verbonden te zijn met andere personen indien:
  - ▶ één of meerdere natuurlijke of rechtspersonen over een andere rechtspersoon controle uitoefenen als bedoeld in artikel 5 van het Wetboek van vennootschappen, of;
  - ▶ deze personen bloed- of aanverwanten tot in de vierde graad zijn, of;
  - ▶ deze personen met elkaar gehuwd zijn, wettelijk samenwonen, of hun woonplaats of de zetel van hun fortuin op hetzelfde adres hebben gevestigd;

## ICB's – EER-KB van 18 december 2015

---

- ▶ EER-KB van 18 december 2015 (blijft relevant voor de aanslagjaren voorafgaand aan a.j. 2019!)
  - ▶ *Fonds dédié* compartiment van een ICB
    - Verwijzing naar de uitsluiting van de “fonds dédié” compartimenten zoals voorzien in het WIB
    - Letterlijke interpretatie: deelbewijzen uitgegeven middels een privaat bod werden dus eigenlijk niet geïmponeerd door het “oude” EER-KB ...

## ICB's – EER-KB van 18 december 2015

---

- ▶ EER-KB van 18 décembre 2015 (aanslagjaren voorafgaand aan 2019)
  - Minister van Financiën Vraag nr. 11276 P. Vanvelthoven, 18 mei 2016, Kamer Comm. Fin., Criv 54 Com 421, 41.
  - Ruling 2017.037 van 14 maart 2017:
    - *“Bien que cet article ne le mentionne pas explicitement, il ressort de la question parlementaire 11276 et 11277 de Monsieur Vanvelthoven que les fonds privés sont également visés par cet article.”*
  - Quid legaleitsbeginsel en verbod van interpretatie per analogiam in fiscalibus?
  - Wetsvoorstel, Doc 54, 2419/001, pagina 12

## ICB's – EER-KB van 18 december 2015

---

### ▶ EER-KB van 18 december 2015

#### ▶ Sic: Verslag aan de Koning K.B. van 21 november 2018

- *Vervolgens wordt in dit ontwerp voorgesteld om eveneens de private alternatieve instellingen voor collectieve beleggingen binnen het toepassingsgebied van dit ontwerp van besluit te brengen, in het geval deze instellingen of compartimenten ervan door één persoon, of meerdere met elkaar verbonden personen, worden aangehouden. Hierdoor zullen voortaan alle in de Europese Economische Ruimte gevestigde instellingen voor collectieve beleggingen onder het toepassingsgebied van het aanslagstelsel kunnen worden gebracht. Deze uitbreiding is noodzakelijk omdat het niet redelijkerwijs kon worden verantwoord waarom bepaalde compartimenten van openbare en institutionele instellingen wel onder het toepassingsgebied waren opgenomen en soortgelijke compartimenten van private alternatieve instellingen niet.*
- Het Verslag aan de Koning bij het nieuwe K.B. is m.a.w. relevant voor de interpretatie van het « oude » EER-KB

## ICB's – EER-KB van 21 november 2018

---

- ▶ *1° de beleggingsinstellingen waarvan de rechten door één persoon, of meerdere met elkaar verbonden personen, worden aangehouden, in voorkomend geval per afzonderlijk compartiment beschouwd;*
  - ▶ *(...)*
  - ▶ *Voor de toepassing van dit besluit wordt verstaan onder beleggingsinstelling:*
    - *een in een staat die behoort tot de Europese Economische Ruimte gevestigde instelling voor collectieve belegging die voldoet aan de voorwaarden van Richtlijn 2009/65/EG van het Europees Parlement en de Raad van 13 juli 2009 tot coördinatie van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende bepaalde instellingen voor collectieve belegging in effecten (icbe's);*
    - *een in een staat die behoort tot de Europese Economische Ruimte gevestigde alternatieve instelling voor collectieve belegging die wordt bedoeld in Richtlijn 2011/61/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2011 inzake beheerders van alternatieve beleggingsinstellingen en tot wijziging van de Richtlijnen 2003/41/EG en 2009/65/EG en van de Verordeningen (EG) nr. 1060/2009 en (EU) nr. 1095/2010, of die door deze Richtlijn zou zijn bedoeld indien deze instelling zou zijn gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie;*
    - *een beleggingsinstelling die slechts één deelnemer telt en die in het toepassingsgebied van het eerste of tweede streepje zou zijn begrepen indien deze beleggingsinstelling meer dan één deelnemer had gehad;*
-

## ICB's – EER-KB van 21 november 2018

---

- ▶ Begrip « beleggingsinstelling »
  - ▶ Toepassen 1° - voorwaarde « fonds dédié compartiment »
    - Bv. Sicav-SIF
    - *3° enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting, instelling of entiteit, die rechtspersoonlijkheid bezit, **die geen beleggingsinstelling** of een in 2° bedoelde vennootschap is en die, krachtens de bepalingen van de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar hij gevestigd is, aldaar ofwel niet aan een inkomstenbelasting wordt onderworpen ofwel onderworpen wordt aan een inkomstenbelasting die minder dan 1 pct. bedraagt van het belastbaar inkomen van deze juridische constructie dat wordt vastgesteld overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten.*
    - Beleggingsinstelling in de zin van de Rln 2011/61/EU => ruimer dan enkel de gereguleerde fondsen !
    - Stel: Sicav-SIF is geen alternatieve ICB in de zin van Rln 2011/61/EU?
      - Toepassen 3° van het KB – fonds dédié structuur niet nodig om Kt toe te passen

## **ICB's – EER-KB van 21 november 2018**

---

- ▶ Begrip « beleggingsinstelling »
  - ▶ Quid buitenlands fonds met rechtspersoonlijkheid dat onderworpen is aan een regime van fiscale transparantie in de woonstaat van het fonds? (2° van het nieuwe KB: geen uitsluiting voor beleggingsinstellingen)
    - *Lex specialis generali derogat?*

## ICB's – EER-KB van 21 november 2018

---

- ▶ *« Voor de toepassing van dit besluit worden personen geacht verbonden te zijn met andere personen indien:
    - één of meerdere natuurlijke of rechtspersonen over een andere rechtspersoon controle uitoefenen als bedoeld in artikel 5 van het Wetboek van vennootschappen, of;
    - deze personen bloed- of aanverwanten tot in de vierde graad zijn, of;
    - deze personen met elkaar gehuwd zijn, wettelijk samenwonen, of hun woonplaats of de zetel van hun fortuin op hetzelfde adres hebben gevestigd. “*
- 
- ▶ Zelfde tekst als in WIB
- 
- ▶ Hoe interpreteren ?
  - ▶ Voorafgaande beslissing 2017.037 van 14 maart 2017
  - ▶ Vergelijk met « Voorafgaande beslissing » 2016.347 van 12 juli 2016



## ICB's – EER-KB van 21 november 2018

---

- ▶ ICB's onderworpen aan de kaaimantaks –  
bijzonderheden
  - ▶ Artikel 19bis WIB
    - Drempel van 25% / 10% rechtstreekse of onrechtstreekse beleggingen in schuldinstrumenten en/of schuldvorderingen
    - Viseert inkoop- en liquidatieboni alsook meerwaarden gerealiseerd n.a.v. overdrachten OBT
    - Quid vrijstelling voorzien door artikel 21, 2<sup>o</sup> WIB ?
    - Uitkeringen vrijgesteld op grond van artikel 21, 12<sup>o</sup> WIB
      - Kan geen toepassing van artikel 19bis n.a.v. een overdracht OBT verhinderen
      - Risico op dubbele belastingheffing !

## ICB's – niet-EER KB – CMR 15 maart 2019

---

- ▶ Wettelijke draagwijdte van het niet-EER KB: louter een “vermoeden”
  - ▶ *“De Koning bepaalt, met betrekking tot de in het eerste lid bedoelde rechtsvormen, die niet gevestigd zijn in een Staat of rechtsgebied dat behoort tot de Europese Economische Ruimte, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, op niet beperkende wijze, de voor welbepaalde Staten of rechtsgebieden beoogde rechtsvormen die vermoed worden te voldoen aan de omschrijving in het eerste lid.*
  - ▶ Andere situatie dan het EER-KB
    - Het vallen onder één van de categorieën van het EER-KB is noodzakelijke voorwaarde opdat de kaaimantaks van toepassing zij

## ICB's – niet-EER KB - CMR 15 maart 2019

---

- ▶ De Ministerraad van 15 maart 2019 gaf haar goedkeuring aan een KB dat een nieuw artikel 1/1 toevoegt aan het bestaande KB van 23 augustus 2015
  - *“Artikel 1/1.- Voor de toepassing van artikel 2, § 1, 13<sup>o</sup>, b, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 worden de in de hiernavolgende lijst opgenomen vennootschappen, verenigingen, inrichtingen, instellingen of entiteiten, die rechtspersoonlijkheid bezitten, eveneens vermoed aldaar niet aan een inkomstenbelasting te zijn onderworpen of aldaar te zijn onderworpen aan een inkomstenbelasting die minder dan 15 pct. bedraagt van het belastbaar inkomen dat wordt vastgesteld overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten:*
    - *1<sup>o</sup> de beleggingsinstellingen waarvan de rechten door één persoon, of meerdere met elkaar verbonden personen, worden aangehouden, in voorkomend geval per afzonderlijk compartiment beschouwd; (...)*

## ICB's – niet-EER KB – CMR 15 maart 2019

---

- ▶ Evaluatie van de nieuwe bepaling voor ICB's in het nieuwe niet-EER KB
  - ▶ Dit is louter een “vermoeden” – tegenbewijs mogelijk inzake voldoen aan minimale belastingheffing van 15%
  - ▶ Het nieuwe EER-KB is o.i. “misleidend”
    - Voor private IBB gevestigd buiten de EER is uitsluitend het wettelijk begrip “juridische constructie” relevant
    - Geen wettelijke uitsluiting zoals voor publieke of institutionele ICB's
      - Gevolg: buiten de EER gevestigde ICB's kunnen onder de kaaimantaks vallen **OOK INDIEN GEEN FONDS DEDIE FONDS OF COMPARTIMENT !!!**
      - Hoe gaat FOD Financiën dit interpreteren? Enkel fonds dédié ICB's aan de Kaaimantaks onderwerpen? Of de wet letterlijk toepassen?

## ICB's en scope van de kaaimantaks – Conclusie

---

- ▶ ICB's gevestigd in de EER: enkel onder scope Kt indien (compartiment) “fonds dédié”
  - Private ICB's: vallen er ook onder vanaf aanslagjaar 2019
  - Quid private ICB's met rechtspersoonlijkheid die in hun woonstaat aan een regime van fiscale transparantie onderworpen zijn?
- ▶ ICB's gevestigd buiten de EER
  - “Publieke + institutionele ICB's”: uitsluitend onderworpen aan kaaimantaks indien (compartiment) “fonds dédié”
  - Private ICB's: onderworpen aan KT indien wettelijke voorwaarden voor een juridische constructie vervuld (letterlijke lezing van de wet: *fonds dédié* geen wettelijke vereiste)
  - Vermoeden in het niet-EER KB voor *fonds dédié* fondsen of compartimenten

## Art. 1, eerste lid, 2° : Hybride vennootschappen - Principe

---

***“Een vennootschap die niet in het toepassingsgebied van artikel 29, § 2, WIB is begrepen en waarvan de inkomsten door de Staat of het rechtsgebied waar deze vennootschap is gevestigd in hoofde van de vennoten of aandeelhouders wordt belast.”***

- ▶ Hybride vennootschappen onder EER-KB 18/12/2015 slechts *“in de mate dat ze inkomsten van Belgische oorsprong verkrijg[en] die niet belastbaar zijn in België”*. Die voorwaarde valt nu weg.
- ▶ Toepassing kaaimantaks op ‘hybride vennootschappen’ binnen de EER wordt dus veralgemeend.
- ▶ **Alle** inkomsten van zo’n vennootschap zijn voortaan belastbaar in hoofde van oprichter, ten belope van hun aandeel.

TENZIJ (art. 1, derde lid) indien winstbelasting wordt geheven van minstens 1% BE-grondslag in hoofde van de oprichter → Translucide → Franse SCI

## Art. 1, eerste lid, 3° : Niet- en laagbelaste rechtspersonen

---

Art 1, eerste lid, 3° : *“enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting, instelling of entiteit, die rechtspersoonlijkheid bezit, die geen beleggingsinstelling of een in 2° bedoelde vennootschap is en die, krachtens de bepalingen van de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar hij gevestigd is, aldaar ofwel niet aan een inkomstenbelasting wordt onderworpen ofwel onderworpen wordt aan een inkomstenbelasting die minder dan 1 pct. bedraagt van het belastbaar inkomen van deze juridische constructie dat wordt vastgesteld overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten.”*

- ▶ **Dus minder dan 1% in hoofde van de entiteit zelf berekend volgens de Belgische referte belastbare grondslag**
  - ▶ Geen opsomming meer van landen en rechtsvormen, maar een specifieke “omschrijving” van rechtspersonen; Cf. *“de gevallen” “les cas”*
  - ▶ Minimaal tarief 1% met opname oude lijst in verslag aan de koning louter als voorbeelden

## Art. 1, tweede lid – EER Verdragsuitsluiting

---

“De in het eerste lid, 2° of 3°, bedoelde entiteit is geen juridische constructie **indien het hoofddoel** van deze entiteit bestaat uit de uitoefening van **een activiteit, die inkomsten genereert** die zouden worden vrijgesteld van de Belgische inkomstenbelasting in hoofde van een rijksinwoner of een aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersoon, krachtens een met België gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, indien deze rijksinwoner of deze rechtspersoon de door deze entiteit behaalde of verkregen inkomsten rechtstreeks zou hebben behaald of verkregen.”

- ▶ Hoofddoel (in die andere staat)
- ▶ Uitoefening van een activiteit (in die andere staat)
- ▶ Vrijstelling DVB indien fiscaal transparant behaald (cf. art. 23 OESO model), dus denk aan art. 5 (VI), art 6 (OI), art. 7 (bedrijfswinst), art. 13 (MW) art. 14 (VI)
- ▶ Alsof bepaling in het EER-KB zelf !

Quid toepassing van de verdragsuitsluiting op roerende beleggingswinsten ?

→ Quid echter VI winsten ?

→ De entiteit is immers per definitie gevestigd in “**de andere staat**” → Art. 4 ?



## Analoge verwijzing naar Type 1

---

- ▶ Quid indien entiteit zou beantwoorden aan de definitie uit artikel 2, §1, 13°, a) WIB ook al heeft ze rechtspersoonlijkheid? Dan is EER-KB niet meer van toepassing ...
- ▶ “Het enkele feit dat een rechtsvorm niet meer bij naam wordt vermeld in dit ontwerp van besluit heeft niet tot gevolg dat de entiteiten die deze voorheen uitdrukkelijk in het koninklijk besluit vermelde rechtsvorm aannemen niet meer kwalificeren als een juridische constructie. **Integendeel, het is zelfs mogelijk dat een entiteit die niet een voorheen uitdrukkelijk in het koninklijk besluit vermelde rechtsvorm heeft aangenomen, alsnog kan gekwalificeerd worden als een juridische constructie indien deze beantwoordt aan één van de definities die zijn opgenomen in dit ontwerp van besluit of in artikel 2, § 1, 13°, a), WIB 92.”**
- ▶ Quid Anstalt/Stiftung ?
- ▶ Quid typedwang ? Lex specialis ?

## De “minder dan 1% regel” van het nieuwe EER KB samengevat

---

Door wegval limitatieve lijst kan eender welke EER-entiteit die minder dan 1% belasting betaalt, onder de kaaimantaks vallen, tenzij er één of meerdere van de vier (zes) ‘uitsluitingen’ geldt.

- ▶ beleggingsvennootschappen sowieso uitgesloten (art. 1 lid 1 3<sup>o</sup> EER-KB)
- ▶ hybride vennootschappen zijn uitgesloten (art. 1 lid 1 3<sup>o</sup> EER-KB);
- ▶ verdragsuitsluiting van voor entiteiten die als hoofddoel een activiteit hebben die – transparant beschouwd - bij verdrag vrijgestelde winsten zou opleveren (art. 1, lid 2 EER-KB)
- ▶ de algemene *substance*-uitsluiting (art. 5/1 §3 b WIB)
- ▶ *Beursgenoteerd* (art. 2, §1, 13<sup>o</sup>/1 d WIB)
- ▶ *Pensioenvehikel* (art. 2, §1, 13<sup>o</sup>/1 c WIB)

Rechterlijk toezicht geldt van het Hof van Justitie en/of het EVA-Hof), wat bij een ‘normale’ off-shore vennootschap (buiten de EU/EER) niet het geval is.

- ▶ Olsen-arrest van 9 juli 2014,
- ▶ Panayi-arrest van 14 september 2017
- ▶ Cadburry Schweppes-arrest van 12 september 2006

## Hybride vennootschappen in het niet-EER KB

---

- ▶ Analoge tekst in art. 1/1 lid 1 , 2° :
  - ▶ *“een vennootschap die niet in het toepassingsgebied van artikel 29, § 2, van het voormelde Wetboek is begrepen en waarvan de inkomsten door de Staat of het rechtsgebied waar deze vennootschap is gevestigd in hoofde van de vennoten of aandeelhouders worden belast.”*
  
- ▶ Geen DBV-vrijstelling
- ▶ Géén 1% regeling
- ▶ Géén 1% vrijstelling
- ▶ De facto louter exemplatief

---

# Deel 4

Analyse van enkele actuele knelpunten en  
onduidelijkheden in  
de wet en het EER-KB, voorbeelden en  
suggesties van toepassing

## Caveat bevoegdheid DVB voor de kaaimantaks

---

### Art. 32 Wet 11 februari 2019 :

- ▶ In artikel 22, derde lid, van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, wordt de bepaling onder 1° vervangen als volgt :
- ▶ “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 WIB* 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;”.
- ▶ Dus enige impact op kaaimantaks rulings is er eventueel wel maar niet “absoluut”
  - ▶ Lijst
  - ▶ Tenzij DVB mét art. 26 OECD clause - Quid TIEA – Quid CRS
  - ▶ **Essentiële elementen van de beschreven verrichting**
    - **Vraag heeft betrekking op toepassing PB/RPB en niet zozeer op “een vluchtland dat ...”**

## **Caveat bevoegdheid DVB voor de kaaimantaks**

---

**Over welke landen spreken we dan ?**

**Indien CRS & TIEA's mogen worden meegerekend, impact zeer beperkt.**

Micronesië (Federatie van)

Palau

Pitcairneilanden

Somalië

Turkmenistan

Wallis-en-Futuna

# VOLLEDIGE LIJST ART. 179 KBWIB

<u>Cf. artikel 307, §1/2, derde lid WIB - lijst art. 179 KB/WIB</u>	<u>DBV?</u>	<u>TIEA ?</u>	<u>CRS ?</u>
Abu Dhabi	YES		UAE
Ajman	YES		UAE
<b>Anguilla</b>		YES	YES
<b>Bahama's</b>			YES
Bahrein	YES		YES
<b>Bermuda</b>			YES
<b>Britse Maagdeneilanden</b>			YES
<b>Kaaimaneilanden</b>			YES
Dubai	YES		UAE
Fujairah	YES		UAE
<b>Guernsey</b>			YES
<b>Jersey</b>			YES
<b>Eiland Man</b>			YES
<b>Marshalleilanden</b>			YES
<b>Micronesië (Federatie van)</b>			NO
<b>Monaco</b>			YES
Montenegro	YES		NO
<b>Nauru</b>			YES
Oezbekistan	YES		NO
<b>Palau</b>			NO
<b>Pitcairneilanden</b>			NO
Ras al Khaimah	YES		UAE
<b>Saint-Barthelemy</b>			YES
Sharjah	YES		UAE
<b>Somalië</b>			NO
<b>Turkmenistan</b>			NO
<b>Turks en Caicos Eilanden</b>			YES
Umm al Qaiwain	YES		UAE
<b>Vanuatu</b>			YES
<b>Wallis-en-Futuna</b>			NO

T

# ACTUELE PUNTEN VAN DISCUSSIE

## Waar de DVB nu zoal mee bezig is ... PG 13/11/2018

---

- ▶ Toepassing terugbetaling **kapitaal/vermogen** cfr. art. 18, eerste lid, 3° WIB alléén mits aantoonbaar wordt gemaakt via ventilatie dat vermogen effectief werd ingebracht & belast, zo niet 30%
  - ▶ vgl. Art. 11 Wet 21/07/2016 → 39%
  - ▶ A contrario ruling 2016.756 die stelt dat de liquidatie van een Panamese foundation een « fiscaal non evenement » is daar er een (partiële) regularisatie is geweest van de inkomsten van 2010 t.e.m. 2013 en de inkomsten vanaf 2014 werden aangegeven.
    - DVB maakt wel voorbehoud voor de herkomst van het kapitaal (sic)
- ▶ **Andere vormen van transparantie** zoals bv. art. 344§2 WIB, een BBI taxatie of een fiscale regularisatie transparantie sui generis attest, worden aanvaard voor art. 21, eerste lid, 12 WIB
  - ▶ Caveat : Ingeval van simulatie is kaaimantaks in zijn geheel niet meer van toepassing



# ACTUELE PUNTEN VAN DISCUSSIE

## Waar de DVB nu zoal mee bezig is ... PG 13/11/2018

---

- ▶ **Bijgeschreven** (niet ontvangen) interest door een JC wordt door de DVB *contra legem* beschouwd als inkomen van JC en zal dus worden belast via art. 5/1 §1 WIB
- ▶ **Verhoudingsgewijze aanrekening** bij uitkering op belastingvrije en belastbare inkomsten van de JC, nàdat alle reserves werden uitgekeerd. Daarmee wordt dus ook milde interpretatie van art. 5/1 §1 tiende lid WIB bevestigd.
  - ▶ Door de verhoudingsgewijze aanrekening – niet voorzien in de wet – én het standpunt terzake art. 5/1 §1 tiende lid WIB - behoudt een inkomen in jaar X zijn belastingvrij karakter (voor zover het onderliggend inkomen een belastingvrij karakter heeft).
  - ▶ Daarmee wordt ook “exemption vaut impôt” bevestigd

# ACTUELE PUNTEN VAN DISCUSSIE

## Waar de DVB nu zoal mee bezig is ... PG 13/11/2018

---

- ▶ Quid "**reeds belast karakter**" van inkomsten in een juridische constructie die werden genoten terwijl de oprichter niet-rijksinwoner was
  - ▶ Wet verwijst naar "hun belastingregime in België hebben ondergaan"  $\leftrightarrow$  EER / EU
- ▶ Quid **oude reserves van vooraf aan 1 januari 2015** die voortkomen van niet-belastbare inkomsten, genre meerwaarden op aandelen ?
  - ▶ Op heden nog onduidelijk, maar niet geheel uitgesloten zegt de DVB

# BUITENGEWONE TERMIJN 10 JAAR

## Artikel 29 wet 11 februari 2019 : extra 4 jaar wordt extra 7 jaar

---

- ▶ Nieuw artikel 354, tweede lid, WIB :
  - ▶ “Wanneer in een land opgenomen in **de lijst** van staten zonder of met een lage belasting bedoeld in artikel 307, § 1/2, derde lid, met **uitzondering** van de landen waarmee 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, gebruik wordt gemaakt van **juridische constructies die ertoe strekken de herkomst of het bestaan van het vermogen te verhullen**, wordt de in het eerste lid bedoelde termijn met zeven jaar verlengd in geval van een inbreuk op de bepalingen van dit Wetboek of van ter uitvoering ervan genomen besluiten”.
  
- ▶ Quid impact op kaaimantaks ?
- ▶ Correct aangeven van het bestaan juridische constructie ?
- ▶ Wat is “de herkomst of het bestaan van het vermogen verhullen” ?

# VOORBEELD 1

## ICB

---

- ▶ De heer Michaël Goossens en echtgenote Marijke houden samen 100% in het compartiment “Multi-yield Securities” van de luxemburgse Sicav-SIF “Glasgow Global” sinds 2010. In 2012, doen ze een schenking van telkens 25% aan hun dochters Annelies en Griet. In 2018 ontvangt het compartiment dividenden voor een totaal bedrag van 600.000 EUR. Het compartiment realiseert ook meerwaarden op aandelen voor een bedrag van 2.500.000 EUR.

## VOORBEELD 2

### ICB

---

- ▶ Louise De Coninck is advocate. Sinds 2012 houdt ze 95% in het compartiment “De Coninck - Invest” van de Sicav-SIF “Glasgow Global”. De overige 5% van de aandelen worden aangehouden door haar BVBA.

# VOORBEELD 3

## ICB

---

- ▶ Annelies Goossens houdt 53% in het compartiment “Eurasian Equities” van de Sicav-SIF “Glasgow Global”. De overige 47% worden gehouden door Louise De Coninck. Annelies en Louise zijn door geen enkele verwantschapsband gelieerd.

## VOORBEELD 4

### ICB

---

- ▶ Alexander de Gerlache houdt 100% van de aandelen in de Luxemburgse Soparfi “Belgica”. De Soparfi heeft als enig actiefbestanddeel een participatie van 100% in het compartiment “Antarctica Invest” van de Sicav-SIF “Glasgow Global”. In 2018, ontvangt de Soparfi een dividend van 3.000.000 EUR. De Soparfi boekt kosten voor een bedrag van 50.000 EUR (hoofdzakelijk kosten van een boekhoudkundig expert).

## VOORBEELD 5

### ICB

---

- ▶ Birgitte Eriksdottir (Belgisch rijksinwoner sinds 2017) houdt 100% van de aandelen van de Luxemburgse Soparfi “Roskilde Invest”. De Soparfi heeft als enig actiefbestanddeel een participatie van 100% in het compartiment “Scandinavian Equities” van de Belgische institutionele bevek “Odense Global”. In 2018 ontvangt de Soparfi een dividend van 5.000.000 EUR, en boekt ze kosten voor een bedrag van 35.000 EUR (voornamelijk fees van haar boekhouder).



## VOORBEELD 6

### ICB

---

- ▶ In 2015 deed Marie-Eve Van Ransbeek een inbreng van 2.000.000 in de Liechtensteinse 'PVS Stiftung' Edelweiss. De Stiftung belegde vervolgens in het compartiment “Belgian Equities” van de Sicav-SIF “Glasgow Global”. De Stiftung is de enige aandeelhouder van het compartiment “Belgian equities”. In 2018, ontvangt het compartiment “Belgian equities” dividenden voor een bedrag van 170.000 EUR.

## ICB's en scope van de kaaimantaks – Conclusie

---

- ▶ ICB's gevestigd in de EER: enkel onder scope Kt indien (compartiment) “fonds dédié”
  - Private ICB's: vallen er ook onder vanaf aanslagjaar 2019
  - Quid private ICB's met rechtspersoonlijkheid die in hun woonstaat aan een regime van fiscale transparantie onderworpen zijn?
- ▶ ICB's gevestigd buiten de EER
  - “Publieke + institutionele ICB's: uitsluitend onderworpen aan kaaimantaks indien (compartiment) “fonds dédié”
  - Private ICB's: onderworpen aan KT indien wettelijke voorwaarde juridische constructie vervuld (letterlijke lezing van de wet: *fonds dédié* geen wettelijke vereiste)
  - Vermoeden in het niet-EER KB voor *fonds dédié* fondsen of compartimenten

# VOORBEELD 7

## Franse SCI

---

- ▶ Jean François Vermeulen houdt via een Franse SCI een villa aan in de Dordogne die wordt verhuurd.
  
- ▶ SCI is als translucide vennootschap niet aan de kaaimantaks onderworpen op basis van
  - art. 1, lid 1, 2° (hybride) juncto art. 1, lid 2 (DBV-vrijstelling), én
  - art. 1, lid 3 (1% taxatie oprichter vrijstelling), én.
  - Art. 1, lid 1, 3° uitsluiting voor hybride venn'n
- ▶ Discriminatie ? Wellicht niet, daar DBV vrijstelling is ook op andere entiteiten dan Franse SCI's van toepassing.
- ▶ Gemiste kans om “dubbele” belasting issue op te lossen

## VOORBEELD 8

### SCI → SCP onder toepassing van het EER-KB

---

- ▶ Jean François Vermeulen houdt via een Franse SCI een villa aan in de Dordogne die wordt verhuurd. Hij verkoopt ze en koopt een kleiner pandje voor eigen gebruik.
  - ▶ Wat indien naast onroerende inkomsten ook roerende inkomsten in de SCI/SCP ?
  - ▶ Wat bij verkoop van de onroerende goederen ?
  - ▶ Wat bij de belegging achteraf van de verkoopprijs in de SCP ?
  - ▶ Wat bij de uitkering achteraf ? Quid toepassing art. 21, eerste lid, 12<sup>o</sup> WIB (en waarop wel en waarop niet)
  - ▶ Er is nergens een pro-rata regel “indien en in de mate dat” voorzien in noch de DBV-vrijstelling noch de 1%-oprichter taxatie vrijstelling
  - ▶ Sowieso geldt hier ook de anterioriteitsregel

# VOORBEELD 9

## Soparfi houdt een Cyprus Cy

---

- ▶ Dimitris Popoudopoulos houdt een Soparfi die een deelneming heeft in een Cypriotische holding
  - ▶ - € 500,000 aftrekbare minderwaarde op aandelen
  - ▶ + € 100,000 batige rente-inkomsten
  - ▶ + € 200,000 dividenden 100% vrijgesteld
  - ▶ -----
  - ▶ - € 200,000 verlies LUX
  - ▶ + € 100,000 winst BEL
  
- ▶ KT volgens “minder dan 1% regel” (art. 1, lid 1, 3<sup>o</sup> KB)
  - Jo-Jo effect leidt tot chaos
- ▶ Quid DBV vrijstelling (art. 1, lid 2 KB) ?
  - Art. 5 vaste inrichting ?
- ▶ Quid substance uitsluiting (art. 5/1 §3 b WIB) ?

## VOORBEELD 10

### Soparfi houdt Soparfi die Cyprus Cy houdt

---

- ▶ Dimitris Popoudopoulos houdt een Soparfi die een Soparfi houdt die een deelneming heeft in een Cypriotische holding
  - ▶ - € 500,000 aftrekbare minderwaarde op aandelen
  - ▶ + € 100,000 batige rente-inkomsten
  - ▶ + € 200,000 dividenden 100% vrijgesteld
  - ▶ -----
  - ▶ - € 200,000 verlies LUX
  - ▶ + € 100,000 winst BEL
  
- ▶ KT volgens “minder dan 1% regel” (art. 1, lid 1, 3<sup>o</sup> KB) ?
- ▶ NEEN daar géén natuurlijk persoon aandeelhouder
  - Holding blokt de toepassing van de kaaimantaks af
- ▶ Caveat : Quid bij uitkering aan holding ? Art. 203 WIB

### Liechtensteinse non PVS Stiftung

---

- ▶ Pieter Pietermans is Erstbegünstigter van een non PVS Stiftung in Liechtenstein die een beleggingsportefeuille houdt bij Julius Bär Zürich
  - ▶ Stiftung statuut PVS ‘Privat Vermögen Struktur’
    - Pauschal CHF 1.800,00
  - ▶ Stiftung normaal statuut is géén PVS
    - Tarief 12,5% en Mindestertragsteuer van CHF 1.800,00
      - Dit betreft dus een échte inkomstenbelasting
    - Lijst in verslag aan de Koning verwijst duidelijk naar PVS statuut
  - ▶ Een Stiftung die niet opteert voor PVS status kàn een normaal belaste EER entiteit zijn indien minstens 1% over Belgische belastbare referte grondslag aan “*inkomstenbelasting*” in FL wordt betaald

## VOORBEELD 12

### NL STAK

---

- ▶ Joop Van Buren houdt de Belgische familieholding via een NL STAK, via dewelke tevens ettelijke vorderingen op die holding zijn gecertificeerd.
  - ▶ De NL Stichting is niet aan belasting onderworpen als ze geen onderneming drijft, wat een STAK in wezen niet zal doen
    - STAK kàn dus in principe onder art. 1 lid 1, 3° KB vallen
  - ▶ Quid DBV vrijstelling (art. 1, lid 2 KB) - NEEN
  - ▶ Quid substance uitsluiting (art. 5/1 §3 b WIB) – NEEN
  - ▶ Quid conflict wet van 1998 met art. 5/1 §1 WIB ?
  - ▶ Quid opportuniteit voor certificaten die niet ressorteren onder de wet van 1998 ?
    - → DVB is bereid om dit te toetsen bij concrete aanvraag



# CONCLUSIES EER-KB IHKV KT 2.0

---

- ▶ De “minder dan 1% regel” in de EER zet de kaaimantaks volledig op zijn kop.
- ▶ Waar voorheen de EER een “safe zone” was, is de EER nu een fiscaal zeer onzeker gebied geworden.
  - ▶ België heeft fiscale kritiek via een CFC bepaling op andere EER staten die inzake bepaalde punten een ietwat gunstigere maar verder perfect plausibel fiscaal regime hebben, zoals bvb deelnemingsvrijstelling (LUX, NL, Cyprus, Malta), notionele interestaftrek (FL)
- ▶ Vernietigingsverzoek GWH ?
- ▶ Kaaimantaksregime is nu in de EER geëvolueerd van een “fiscaal curiosum” naar een “game changer”

***Vragen?***



Gerd D. Goyvaerts  
gerdd.goyvaerts@tiberghien.com



Christophe Coudron  
christophe.coudron@tiberghien.com

Tour & Taxis  
Havenlaan 86C B419 Ave du Port  
BE1000 **Brussels**  
t +32 2 773 40 00

Grote Steenweg 214 B4  
BE2600 **Antwerp**  
t +32 3 443 20 00

Esplanade Oscar Van De Voorde n° 1  
BE9000 **Ghent**  
t+32 9 265 95 51

Forte Building  
2, rue Albert Borschette  
LU-1246 **Luxembourg**  
t +352 27 47 51 11