

Tiberghien

Advocaten / Avocats / Lawyers

Rulings kaaimantaks herijken notie ‘oprichter’

Doorkijkbelasting

Fiscale Actualiteit nr. 2017/13, pag. 3-10

Na lange overwegingen die wel anderhalf jaar hebben geduurd, heeft de rulingdienst eind 2016 in een reeks rulings de notie oprichter zoals die geldt voor de kaaimantaks, scherp gesteld en herijkt. Dat de traditionele jurist in de gehanteerde interpretaties nog amper de wettekst kan terugvinden, is een trend die al eind 2015 was ingezet met ruling 2015.538 over de gecertificeerde maatschap. Dat de rulingdienst gestaag op dat pad verder gaat, hoeft dan ook niet meteen te verbazen. Wat er ook van zij, het is met deze ‘herijkte kaaimantaks’ dat de praktizijn aan de slag zal moeten, tenzij uiteraard voor een concreet geval heil gezocht wordt bij de fiscale rechter.

De diverse rulings die in deze bijdrage besproken worden, hebben alle betrekking op situaties waarbij een aangever al dan niet als oprichter van een trust (juridische constructie van type 1) of stichting (JC type 2) wordt beschouwd. Die rulings zijn allemaal afgegeven op basis van een interne gedragslijn over zogenaamde dubbelstructuren. Enkele andere kaaimantaks-rulings die andere aspecten behandelen, komen in dit artikel verder niet aan bod.

Alle gevallen gaan terug op hetzelfde basisscenario. Iemand richt recent of in een ver verleden in een ‘belastingparadijs’ een vennootschap op die vandaag in principe onder de kaaimantaks valt. Nadien wordt er een zgn. dubbelstructuur gecreëerd door de aandelen van de vennootschap over te dragen aan een trust (tussengeschoven of zgn. bovenliggende structuur). De vraag is dan of de inkomsten van de vennootschap nog steeds onder de kaaimantaks vallen. De oprichter heeft door de overdracht van de aandelen immers geen rechtstreekse band meer met de vennootschap. Maar door hem nog steeds als ‘oprichter’ te beschouwen van de vennootschap (en/of door hem ook als ‘oprichter’ van de trust te beschouwen in gevallen waar hij niet rechtstreeks betrokken was bij de oprichting), behoudt de rulingdienst (DVB) een aanknopingspunt met de kaaimantaks. In de realiteit liggen de feiten natuurlijk vaak veel complexer en genuanceerder dan in dat ‘basisscenario’.

Principiële gedragslijn voor dubbelstructuren

Inkomsten die onderliggende vennootschappen verkrijgen bij zogenaamde dubbelstructuren, vallen volgens de letterlijke lezing van de wettekst in principe niet onder de kaaimantaks (zie G.D. Goyvaerts, “De kaaimantaks en de (niet-)toepassing ervan bij dubbelstructuren”, TFR, afl. 504, 572; F. Debelva, G. Verachtert en A.M. Vandekerkhove, “Ontsnappen dubbelstructuren steeds aan de kaaimantaks?”, Fisc. Act. 2016, 27/1). De kaaimantaks zal dus in een hele reeks gevallen niet kunnen worden toegepast, met als nadeel voor de schatkist minder belastingontvangsten.

Om daarvoor een oplossing te beiden en ook om tot een uniforme aanpak te komen, heeft de DVB op 8 november 2016 een principiële gedragslijn vastgelegd (PG-8/11). Op basis daarvan wordt de letterlijke tekst van artikel 2, § 1, 14° WIB 92 min of meer opzij gezet en wordt een zeer ruime teleologische interpretatie gehanteerd die erop neerkomt dat in een hele reeks gevallen (maar dus niet altijd) 'onrechtstreeks' (aandeel)houderschap als afdoende wordt beschouwd om als oprichter onder de kaaimantaks te kwalificeren. PG-8/11 is niet gepubliceerd maar de essentie kan omzeggens letterlijk worden afgeleid uit enkele rulings, waaronder nr. 2016.610 van 22 november 2016:

“16. Een strikte interpretatie van de wet sluit niet uit dat bij twijfel ook de intenties van de wetgever onderzocht worden. Het begrip 'oprichter van een juridische constructie' werd geïntroduceerd door de wet houdende diverse bepalingen van 30 juli 2013 (BS 1 augustus 2013), dat een nieuw lid toevoegde in artikel 307 WIB 92. De kaaimantaks heeft inhoudelijk de definitie van oprichter in art. 2, § 1, 14°, 1e streepje WIB 92 niet gewijzigd. De parlementaire voorbereiding bij de invoering van de meldingsplicht van 'private vermogensstructuren' (Parl. St. Kamer 2012-13, stuk 53-2891/4) omschrijft de notie 'oprichter' als volgt: “met oprichting wordt bedoeld dat het geheel van de rechtsverhoudingen, waaruit de constructie ontstaat, tot stand wordt gebracht.

17. Indien we bijgevolg kijken naar de ruimere doelstelling van de kaaimantaks en onder de notie 'oprichter' ook de belastingplichtige begrijpen die het geheel van de rechtsverhoudingen waaruit de juridische constructie ontstaan is, tot stand heeft gebracht, dan zijn de inkomsten van de onderliggende entiteit [de vennootschap in ons voorbeeld] ook belastbaar in hoofde van de oprichter van de bovenliggende juridische constructie [de trust waaraan de aandelen zijn overgedragen in ons voorbeeld]. Hij is tenslotte de uiteindelijk gerechtigde op deze inkomsten. Hiervoor kan steun gevonden worden in de toelichting bij artikel 344/1 WIB 92: “Op deze manier zal de administratie het verband kunnen vestigen tussen de juridische constructies, ... de oprichters en de derde begunstigen die belastbaar zijn op de inkomsten en de eigendom of het vruchtgebruik van de goederen die deze inkomsten hebben geproduceerd in hoofde van de belastingplichtige die door deze bepalingen wordt aangeduid en die rechtstreeks of onrechtstreeks betrokken is bij de rechtshandeling”.

De DVB zegt eigenlijk dat artikel 2, § 1, 14° WIB 92 – met de omschrijving van de vier gevallen waarin iemand als 'oprichter' kan worden beschouwd – niet letterlijk hoeft te worden toegepast. In PG-8/11 kijkt de dienst met name naar de wijze waarop de rechtsverhouding is ontstaan. Het volstaat dus niet om naar een structuur te kijken op een bepaald moment en dan te beoordelen hoe die wordt belast. Het is veel complexer dan dat. Volgens de dienst is een diepgaand inzicht in en onderzoek naar de ontstaansgeschiedenis van een structuur nodig om te komen tot een fiscale kwalificatie als oprichter.

Daarbij worden dan de facto het eerste, tweede en vierde streepje van artikel 2, § 1, 14° WIB 92 tot 'voorbeelden' herleid. De DVB zoekt een toevlucht tot de omschrijving van de notie 'oprichter' in de memorie van toelichting. Die is ruimer dan de wettekst en sluit volgens de DVB beter aan bij de bedoeling van de wetgever. De DVB draait de zaken dus om: de memorie wordt gelezen als wettekst en de wettekst wordt gedegradeerd tot commentaar. Dat de DVB daardoor in zijn rulingsbeleid in een aantal gevallen contra legem handelt, kan niet worden uitgesloten. Dat zal echter afhangen van het concrete geval.

De hierna besproken rulings zijn dus allemaal te lezen in het licht van PG-8/11 en kunnen gelden als praktijkvoorbeelden van wat in PG-8/11 bedoeld wordt.

Dubbel voorbehoud

In al deze rulings maakt de DVB overigens een dubbel voorbehoud. Vooreerst stelt de DVB dat “gelet op de bijzondere structuren ... en op het feit dat de DVB niet de mogelijkheden heeft om over alle elementen te beschikken ..., de DVB slechts uitspraak doet ... onder voorbehoud van toepassing van de simulatieleer”. Als tweede voorbehoud zegt de DVB “zich niet uit te spreken over de herkomst van de kapitalen noch over het feit of deze kapitalen al dan niet hun normale belastingregime hebben ondergaan”.

Daardoor verliezen de kaaimantaksrulings natuurlijk al meteen een groot deel van hun toegevoegde waarde. Een belastingplichtige richt zich tot de DVB om rechtszekerheid te verkrijgen. Als de DVB dan plots een voorbehoud inzake simulatie maakt, blijft er van die rechtszekerheid niet veel meer over. De BBI kan dan, door te wijzen op dat voorbehoud als de belastingplichtige de ruling voorlegt, nog steeds gaan controleren of er geen simulatie is, en, als de BBI dan zou beweren dat die er wél is, de ruling gewoonweg als niet bestaande beschouwen. Die bedenking moet dus zeker worden meegenomen bij de afweging om al dan niet een ruling aan te vragen.

Maar laat ons nu even kijken naar enkele rulings. Let wel, de casussen zijn allemaal vrij complex, en we staan in deze bijdrage alleen stil bij het aspect ‘oprichter’ en de doorwerking ervan naar de al dan niet belastbaarheid van de inkomsten en eventuele uitkeringen.

Tussengeschoven entiteiten, plus X+1-principe

In de rulings 2016.563 en 2016.564 van 22 november 2016, komt de rulingdienst tot het besluit dat de oprichter (de heer B) van een Ltd Cy (JC type 2) zijn status als oprichter op basis van artikel 2, § 1, 14° 2e en 4e streepje WIB 92 (inbrenger en aandeelhouder) niet verliest door de aandelen in die vennootschap over te dragen aan een trust (wat een juridische constructie van type 1 is) en dat die hoedanigheid vervolgens doorwerkt naar de erfgenaam (de dochter van B die in de VS woont). De aanvrager (de heer A) in deze zaak was de broer van B. Die werd als begunstigde aangeduid van een Bermuda trust. Die trust was indertijd in het leven geroepen door zijn ondertussen overleden broer (B) als settlor. B, bij leven géén Belgisch rijksinwoner, was ook oprichter van een Ltd. met zetel op de Kaaimaneilanden. Eén dag na de oprichting van de trust droeg B de aandelen in die Ltd. over aan de trust. Merk op dat de aanvrager niet de erfgenaam is van zijn broer, en ook niet testamentair werd begunstigd.

De DVB bevestigt dat de trust moet worden beschouwd als een juridische constructie (van type 1 – art. 2 § 1 13° a WIB 92). Dat is niets bijzonders. Maar ook de onderliggende vennootschap blijft beschouwd als een juridische constructie (van type 2 dan – art. 2 § 1 13° b), ondanks het ‘doorschuiven’ ervan. De DVB overweegt: “Bij tussengeschoven entiteiten is de vraag of de oprichter van de oorspronkelijke entiteit (Ltd. Y) de hoedanigheid van oprichter verliest indien hij de aandelen van deze juridische constructie overdraagt aan een andere (al dan niet) door hem opgerichte juridische constructie (X trust). Nergens staat echter in de wet dat hij op deze wijze zijn hoedanigheid van oprichter verliest. Hij is weliswaar niet langer ‘houder’ van de aandelen (art. 2 § 1 14° 4e streepje), maar hij is en blijft nog steeds de oprichter van die juridische constructie (art. 2 § 1 14° 1 en 2e streepje). Een dergelijke zienswijze strookt ook met de finaliteit van de kaaimantaks: inkomsten van de juridische constructie worden belast in hoofde van de achterliggende oprichter omdat hij vermoed wordt de begunstigde van de inkomsten te zijn” (randnr. 29).

Op zich is die conclusie van de DVB niet merkwaardig. De overledene zou – als hij nog geleefd had – inderdaad als oprichter van zowel de tussengeschoven entiteit (de trust) als de onderliggende entiteit (de vennootschap) beschouwd moeten worden. Tot die conclusie waren we ook al gekomen in onze bijdrage over dubbelstructuren. De overdracht van de aandelen neemt immers niet weg dat men (ooit) ‘oprichter’ (geweest) is van de vennootschap: de betrokkene is in letterlijke zin oprichter van zowel de vennootschap als de trust. De situatie waarbij iemand een vennootschap opricht of er vermogen aan overdraagt (art. 2 § 1 14° 1e of 2e streepje WIB 92) en die aandelen dan vervolgens overdraagt aan een trust, kan dus wel degelijk nog onder de kaaimantaks vallen, zelfs als het gaat om de onderliggende vennootschap (TFR afl. 504, 575). Daarvoor was PG-8/11 niet eens nodig geweest. Het bijzondere van deze ruling ligt echter in de doorwerking van de notie ‘oprichter’ van een dubbelstructuur tot iemand die al vóór 1 januari 2015 (inwerkingtreding van de kaaimantaks) overleden is en die bovendien een niet-rijksinwoner was – iemand dus die nooit met de kaaimantaks te maken heeft gehad. Verder demonstreert deze ruling de wil van de DVB om in alle beslissingen de PG-8/11 te hanteren. Op zich is dat alleszins een goede zaak, of men het nu eens is met de strekking van PG-8/11 of niet.

De redenering van de DVB heeft tot gevolg dat de inkomsten van de onderliggende vennootschap als fiscaal transparant behandeld worden, ondanks het feit dat er geen rechtstreeks aandeelhouderschap is. De DVB concludeert immers dat B de ‘oprichter’ is van zowel de X trust als Y Ltd. “De inkomsten verkregen door de onderliggende Y Ltd. moeten dan ook belast worden in hoofde van de oprichter, de heer B (die weliswaar overleden is)” (randnr. 30). Een financieringsovereenkomst tussen de trust en de Ltd. op grond waarvan de Ltd geld leent aan de trust, schuift de DVB dan ook opzij als irrelevant: “Het zijn dan ook de inkomsten van de onderliggende Y Ltd. die worden uitgekeerd aan B en niet de gelden van de lening die werd afgesloten tussen de X trust en Y Ltd. De inkomsten komen binnen in de rechtsverhouding ‘X Trust – Y Ltd.’ en vloeien ‘niet getransformeerd’ door naar de oprichter, B (overleden), en bijgevolg naar de geadopteerde kleindochter C, de oprichter-erfgenaam in US en/of naar de derde begunstigden. De transformatie van ‘(belastbare) inkomsten’ naar ‘financiering van de uitkeringen door gelden voortkomend uit een lening’ die plaatsvindt binnen de rechtsverhouding ‘X Trust – Y Ltd.’ speelt geen rol, daar deze rechtsverhouding en de via Y Ltd. ontvangen inkomsten volledig transparant moeten behandeld worden”.

Daar neemt de DVB een zeer verregaand standpunt in. Het komt er op neer dat van zodra een persoon (in casu de overleden B, broer van de aanvrager) als ‘oprichter’ (art. 2 § 1 14° WIB 92) kan worden aangeduid van de onderliggende vennootschap, het geheel als fiscaal transparant wordt beschouwd en als een JC type 1 (art. 2 § 1 13° a). Op zich lijkt dat logisch, ware het niet dat de wettekst daarvoor wel bijzonder creatief én teleologisch moet worden geïnterpreteerd. De DVB motiveert zijn redenering verder als volgt: “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 [een type 1]. Er wordt een doelvermogen tot stand gebracht en de ‘rechtsverhouding’ werd door een beslissing van de oprichter in het leven geroepen, waarbij goederen onder de macht van een beheerder worden gebracht om ze te besturen ten behoeve van een of meerdere begunstigden waarbij (i) de eigendomstitel van de goederen is gesteld op naam van de beheerder of een andere persoon voor rekening van de beheerder (ii) de goederen een afzonderlijk vermogen vormen en geen deel uitmaken van het vermogen van de beheerder en (iii) de beheerder verantwoordingsplicht heeft voor zijn beheer (artikel 2, § 1, 13°, a), WIB)” (randnr. 32).

De onderliggende vennootschap wordt dus als het ware 'gevat' binnen de JC type 1. Van een fiscale kwalificatie als JC type 2 is er dan geen sprake meer, waardoor artikel 18 WIB 92 wordt uitgeschakeld. Daardoor zouden er fiscaal gezien geen dividenden door de onderliggende vennootschap meer 'kunnen' worden uitgekeerd. Dat zou uiteraard nadelig zijn voor de schatkist. Maar: net op dat moment maakt de DVB een moeilijk verklaarbare en niet gemotiveerde wending in haar redenering. "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" (randnr. 32 in fine). Op dat moment staat de lezer van de ruling natuurlijk perplex. Want het is volgens de wet het ene of het andere. Een constructie is een type 1 ofwel een type 2, maar nooit allebei. De DVB schiet die logica aan flarden. Wij gaan er dan ook van uit dat die doorwerking van artikel 18 WIB 92 een afzonderlijk principe is dat in PG-8/11 is ingeschreven, juist om te voorkomen dat artikel 18 WIB 92 buiten werking zou worden gesteld door de ruime interpretatie van de notie oprichter binnen het concept van een type 1.

Voor de aanvrager, de heer A, die geen erfgenaam van de oprichter is (in de zin van art. 2 § 1 14° 3e streepje WIB 92), zijn de gevolgen weliswaar beperkt tot die van een 'derde-begunstigde'. M.a.w. A kan alleen belast worden als hij effectief een uitkering uit de trust ontvangt (art. 2 § 1 14°/1 WIB 92). Die uitkering moet dan echter worden belast naar de fiscale aard die het onderliggende inkomen heeft bij de Ltd. Y, alsof A het inkomen rechtstreeks heeft verkregen (art. 5/1 § 2 WIB 92) (randnr. 39). De DVB voegt eraan toe: "de uitkering door de trust zal worden gefinancierd door gelden verkregen via (een) lening(en), afgesloten door de X trust met de vennootschap Y Ltd. Aangezien het de inkomsten van de onderliggende Y Ltd. zijn die worden uitgekeerd aan A, zal de heer A transparant belast worden op de inkomsten in de hoedanigheid die zij hebben bij Y Ltd." (randnr 40).

Wat de DVB met die ingewikkelde passage bedoelt is dat de aanvrager, die een derde-begunstigde is, de facto uitsluitend belast zal worden op grond van de doorkijkregel voor derde-begunstigden (art. 5/1 § 2 WIB 92) indien en in de mate de onderliggende inkomsten nog niet eerder fiscaal aan de erfgenaam van de oprichter (de dochter van de overledene, die in de VS woont) moesten worden toegerekend op basis van de doorkijkregel voor oprichters (art. 5/1 § 1 WIB 92). De effectieve belastbaarheid van de aanvrager zal dus afhangen van de timing van de uitkering door de trustee. Dat X+1-principe wordt nadrukkelijk bevestigd in ruling nr. 2016.745 van 6 december 2016 (randnr. 31): "Uitkeringen die niet samengesteld zijn uit inkomsten die in hetzelfde jaar door de uitkerende juridische constructies 'Type 1' ... werden verkregen, zijn volgens het huidig wetgevend kader niet belastbaar. Dit geldt zowel voor uitkeringen bij opheffing van de trust, als bij de uitkering van inkomsten van vorige jaren". Dat X+1-principe, dat gebaseerd is op het algemene eenjarigheidsbeginsel, hebben we al eerder beschreven (TFR afl. 490-491, 901 e.v.) en wordt door de DVB bevestigd.

In die laatste ruling 2016.745 merkt de DVB op dat artikel 5/1, § 1 noch § 2 bepalen wie moet aantonen dat de inkomsten werden betaald of toegekend aan een derde begunstigde (de wet zegt dat de oprichter niet belast wordt als dat aangetoond wordt). Dus kunnen zowel de oprichter als de fiscus als de derde begunstigde zelf het aantonen. Ook de memorie van toelichting bevestigt dat de fiscus met alle rechtsmiddelen, behalve de eed, kan aantonen dat er inkomsten aan een derde begunstigde zijn betaald (doc. 54-1125/1, 42). Er kan daarbij weliswaar niet uitgegaan worden van een wettelijk vermoeden om de uitkering van een juridische constructie aan een derde begunstigde te belasten, maar de fiscus kan wel een bewijs op grond van feitelijke vermoedens leveren. De fiscus

mag immers bij het vaststellen van de belastbare grondslag altijd vermoedens toepassen. Die vorm van bewijsvoering is echter aan strikte eisen gebonden. De redenering moet uitgaan van (een) zeker(e) feit(en) en de gevolgtrekking moet bovendien ook logisch zijn. De DVB: als een derde begunstigde aantoonde dat hij "uitkeringen uit deze trust heeft ontvangen (precieze bedragen en data van betaling zijn gekend) maar niet aantoonde dat deze uitkeringen niet samengesteld zijn uit inkomsten die in hetzelfde jaar door de trust zijn verkregen, [kan] daaruit op basis van feitelijke vermoedens worden afgeleid dat de uitkering wel degelijk samengesteld is uit inkomsten die in hetzelfde jaar door de trust zijn verkregen. Bijgevolg is deze uitkering in hoofde van de derde begunstigde belastbaar. De belastingplichtige/derde begunstigde kan dan weliswaar nog steeds het tegenbewijs leveren en kan het vermoeden van de administratie ontkrachten door aan te tonen dat de uitkeringen wel degelijk betrekking hebben op inkomsten van vorige jaren" (randnr. 29).

Deze drie rulings zijn uiteraard zeer relevant in de beoordeling van vergelijkbare zaken.

Toerekenbaar oprichterschap

In ruling 2016.576 van 29 november 2016 buigt de rulingdienst zich over een complexe casus waarbij drie discretionaire trusts U, V en T, resp. naar recht van Guernsey, Hong Kong en Nevis (alle type 1), door de heer A werden opgericht. A heeft vervolgens de aandelen in een Luxemburgse SPF X en in een vennootschap Y op de Britse Maagdeneilanden (beide type 2) ingebracht, alsook vorderingen op beide vennootschappen aan de trusts overgedragen.

In casu werd de aanvraag gedaan in het kader van de emigratie van A naar het VK en een nakende echtscheidingsprocedure waarbij de echtgenote van A – die Belgisch rijksinwoner zou blijven – als begunstigde van de trust zou worden geschrapt. De echtgenote was niet betrokken bij de oprichting van de trusts, noch had zij er goederen aan overgedragen. In het kader van de echtscheidingsregeling zou een deel van het vermogen aan de echtgenote worden overgemaakt, en zou een ander deel worden overgedragen aan een nieuw op te richten Belgische private stichting Z. Men wou dus vooral zekerheid krijgen over de rechtspositie van de ex-echtgenote én de private stichting.

De DVB bevestigt dat de drie trusts en de vennootschappen X en Y juridische constructies uitmaken, waarbij een redenering wordt gehanteerd analoog aan die van rulings 2016.563 en 2016.564 (zie hierboven). De DVB beschouwt A als oprichter van X en Y, en van elk van de trusts, louter door zijn nauwe betrokkenheid bij elk van de transacties: "De banden tussen A, V Trust en W Trust [een intermediaire trust] zijn echter zo nauw dat niet kan worden gedaan alsof A niet zelf de W Trust heeft opgericht. De aanvrager deelt zelf mee dat V Trust niet toelaat een Foundation (in deze Z) aan te duiden als begunstigde en dat daarom als tussenstap W Trust wordt opgericht. A is oprichter van W Trust overeenkomstig artikel 2, § 1, 14° WIB. De trustee die de W Trust opricht kan dan ook enkel maar beschouwd worden als volmachtdrager van de eigenlijke oprichter/volmachtgever: de heer A. Aldus kan geconcludeerd worden dat A de oprichter is van zowel vennootschappen X en Y, alsook van elk van de trusts. ... De inkomsten van de W Trust moeten dan ook belast worden in hoofde van de oprichter, de heer A (die weliswaar geen rijksinwoner is). Het zijn dan ook de inkomsten van X en Y die in casu worden uitgekeerd aan A via het tussenstation van de V Trust" (randnr. 55 en 57).

Ook hier zien we weer de redenering van PG-8/11, met de nadruk op de ontstaansgeschiedenis en de betrokkenheid daarbij van A. De relevantie van deze ruling ligt naar analogie van rulings 2016.563 en 2016.564 in het behoud van de fiscale kwalificatie als oprichter van de door de trusts gehouden

vennootschappen. Ook hier gaat de DBV de inkomsten van de onderliggende vennootschappen principieel transparant belasten, los van de contractuele verhoudingen (bv. leningen) tussen de vennootschappen en de trusts, op basis van dezelfde redenering: dat het geheel (vennootschappen en trusts) voldoet aan de omschrijving van een constructie van type 1. En tegelijk vindt de DVB dat X en Y nog steeds constructies van type 2 zijn, met alle daaraan verbonden fiscale gevolgen.

De DVB bevestigt verder dat de ex-echtgenote door de werking van het huwelijksgoederenrecht naar Brits recht niet geacht kan worden zelf goederen aan de trusts of vennootschappen te hebben overgemaakt en dat zij dus niet beschouwd kan worden als oprichter. Als zij en/of de stichting uitkeringen ontvangen, moeten die dus worden belast volgens de regels voor een derde-begunstigde (art. 5/1 § 2 juncto art. 220/1 § 2 WIB 92).

Het is verder interessant dat de rulingdienst zowel in rulings 2016.563 en 2016.564 als in ruling 2016.576 zeer consequent het niet-rijksinwonerschap van de oprichter respecteert, waardoor er geen effectieve belastingheffing hoeft te zijn bij uitkering. Want als de oprichter al fiscaal transparant werd 'belast', of hij nu rijksinwoner is of niet, zal de derde-begunstigde die het inkomen effectief ontvangt, niet nogmaals worden belast. Dat is de logica zelve, zoals de rechtsleer, de memorie van toelichting én ruling 2016.745 bevestigen.

Indirect oprichterschap al dan niet via art. 344/1, lid 1

Ruling nr. 2016.610 van 22 november 2016 betreft een aanvraag waarbij een Liechtensteinse Stiftung Y, die in een ver verleden (jaren '60) was opgericht door de ouders van de aanvrager als Anstalt, anno 2013 een nieuwe Stiftung X (type 2) opricht waaraan zij al haar activa heeft overgedragen. Vervolgens werd de oude Stiftung Y ontbonden. De aanvrager was dus niet betrokken bij de oprichting van de oude Anstalt, noch heeft hij er goederen aan overgedragen.

De DVB oordeelt echter dat door het overlijden van de beide ouders, de aanvrager als oprichter-erfgenaam kan worden beschouwd van stichting Y (art. 2 § 1 14° 3e streepje WIB 92), tenminste als de kaaimantaks op dat moment van toepassing zou zijn geweest. De DVB verwijst ook hier naar de omschrijving van de notie oprichter uit de memorie van toelichting: "met oprichting wordt bedoeld dat het geheel van de rechtsverhoudingen, waaruit de constructie ontstaat, tot stand wordt gebracht" (randnr. 15 tot 17).

Interessant in deze ruling is dat de DVB effectief gebruik maakt van artikel 344/1, lid 1 WIB 92: een rechtshandeling (of een geheel van rechtshandelingen) van een juridische constructie type 2 kan niet worden tegengeworpen aan de fiscus in het kader van de toepassing van de kaaimantaks in hoofde van de oprichters van de juridische constructie of van de derde begunstigden. De DVB motiveert dat als volgt (randnr. 22 en 23): "In casu werd Stiftung Y vóór de omvorming van Anstalt tot Stiftung en vóór haar naamswijziging, opgericht door de ouders van de heer A. De Stichting Y kwalificeert als een juridische constructie type 2. Het is deze juridische constructie die X heeft opgericht en activa heeft overgedragen aan X. Vervolgens werd Y in datzelfde jaar ontbonden. Gelet op [die] handelingen is de DVB van oordeel dat het 'geheel van rechtshandelingen' van ... Y fiscaal misbruik uitmaakt overeenkomstig artikel 344/1 WIB. Hierdoor kan dit geheel aan rechtshandelingen niet worden tegengeworpen aan de administratie in het kader van de toepassing van de kaaimantaks in hoofde van de oprichters van de juridische constructie wat betreft de inkomsten verkregen, toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2015".

Let wel, binnen de context van PG-8/11 is het gebruik van artikel 344/1, lid 1 WIB 92 niet eens nodig. De notie 'oprichter' wordt immers zo ruim opgevat dat ook de oprichter van een intussen omgevormde en herdoopte entiteit er probleemloos onder lijkt te vallen. Dat de DVB zijn richtlijn hier toch wil toepassen, kan m.i. alleen maar betekenen dat hij zelf wel aanvoelt dat PG-8/11 wetstechnisch niet volledig juist is en dat het voor de fiscale analyse van een JC type 2 dus aangewezen is alle mogelijke wettelijke middelen bij te brengen die het standpunt zouden kunnen ondersteunen. Het probleem met dat artikel is echter dat het ongrondwettelijk is, minstens kunnen er bij de grondwettelijkheid ervan ernstige vragen worden gesteld (zie G.D. Goyvaerts, TFR, o.c., afl. 504, 577 en de verwijzingen aldaar, alsmede F. Debelva en A.M. Vandekerkhove, Fisc. Act. 2016, 30/5). Daarbij is het gebruik van de term 'fiscaal misbruik' in de ruling interessant. Want in artikel 344/1, lid 1 is geen sprake van misbruik, noch is enige intentie tot 'misbruik' vereist bij de toepassing van het artikel.

In de rechtsleer bestaat er discussie over de vraag of rechtshandelingen die gesteld zijn vóór 1 januari 2015, met artikel 344/1, lid 1 WIB 92 kunnen worden aangepakt. Die discussie wordt nu dus door de DVB beslecht. Volgens de DBV is de draagwijdte van de bepaling niet beperkt tot handelingen die gesteld zijn vanaf de inwerkingtreding van de kaaimantaks (1 januari 2015), maar kunnen ook oudere rechtshandelingen er onder vallen, zelfs als het gaat om handelingen van rechtspersonen die op 1 januari 2015 al ontbonden zijn. Daardoor creëert de DVB dus post factum een fictieve realiteit met eigen fiscale rechtsgevolgen. Maar volgens de DVB is de inwerkingtreding van artikel 344/1, lid 1 WIB 92 niet gekoppeld aan de datum van de rechtshandelingen voor het tot stand komen van de structuur, maar aan de datum waarop de juridische constructie de inkomsten verkrijgt of toekent. Rechtshandelingen van vóór 1 januari 2015 kunnen dus volgens de DVB wel degelijk aanleiding geven tot de toepassing van artikel 344/1, lid 1 WIB 92, voor zover er inkomsten vanaf 1 januari 2015 zijn, die dan als aanknopingspunt dienen. Inkomsten van vóór die datum (1 januari 2015) blijven echter definitief buiten schot.

De DVB concludeert dan ook dat, gelet op de uitbreiding van de notie 'oprichter' (lees: 'in toepassing van PG-8/11') in combinatie met de toepassing van artikel 344/1, lid 1 WIB 92, geconcludeerd kan worden dat A oprichter-erfgenaar van Stiftung Y is en één van de oprichters van Stiftung X. De door de DVB gehanteerde interpretatie van artikel 344/1, lid 1 WIB 92 benadrukt uiteraard weerom de relevantie van de historische totstandkoming van een structuur. Dat daarbij misschien onderzoeksdaden moeten worden gesteld tot diep in een ver en voltooid verleden, deert de DVB blijkbaar niet. Bij een normale toepassing van de procedure- en controleregels zal die 'praktijk' alleszins ernstige hinder ondervinden van het feit dat de normale onderzoekstermijn 'slechts' drie jaar bedraagt (art. 354 WIB 92).

De redenering van de DVB in deze ruling is dan ook zeer vergaand en cruciaal om te komen tot de toepassing van de kaaimantaks op entiteiten die niet eerder zélf door de oprichter werden opgericht. In die zin is ruling 2016.610 dus nog opmerkelijker dan ruling 2016.563.

Ruling 2016.602 van 29 november 2016 ten slotte behandelt de casus waarbij de aanvrager zijn vermogen in de jaren 90 had overgedragen aan een vennootschap op Guernsey, waarvan de aandelen ter certificering werden aangeboden aan een Nederlandse Stichting Administratiekantoor (STAK). De certificaten die de aanvrager in ruil voor de gecertificeerde aandelen ontving, werden overgedragen aan een trust, waarvan de aanvrager als begunstigde werd aangeduid. Dat alles was

gebeurd toen de betrokkene Brits inwoner was. In 2013 droegen de trustees het vermogen over aan een Antilliaanse Stichting Particulier Fonds (SPF) te Curaçao. Die Antilliaanse SPF werd juridisch opgericht door een NV, maar de facto door de trustees. De aanvrager werd op grond van Antilliaans recht als opvolgend stichter van de SPF aangeduid, en als lid van de raad van toezicht.

De rulingdienst bevestigt analoog aan de principes van PG-8/11 dat de trust (type 1), de Guernsey Ltd. (type 2) en de Antilliaanse SPF (type 2) juridische constructies zijn en dus onder de kaaimantaks vallen. Inzake de kwalificatie van de aanvrager als oprichter van de SPF, stelt de dienst vervolgens vast dat de aanvrager juridisch niet zelf (rechtstreeks) betrokken was bij de oprichting van de SPF, noch dat er een rechtstreekse relatie is tussen de aanvrager en de goederen die de SPF aanhoudt. Het is de trust als JC type 1 die de SPF heeft opgericht en er goederen aan heeft overgedragen. Maar uiteindelijk doet dat volgens de DVB niet terzake.

Want uiteraard gebruikt de DVB hier de redenering in PG-8/11 als passe-partout en ook deze ruling herhaalt het klassieke recept: “met oprichting wordt bedoeld dat het geheel van de rechtsverhoudingen waaruit de constructie ontstaat, tot stand wordt gebracht”, om de aanvrager als oprichter van de SPF te kunnen belasten. Merk op dat het dus geen rechtshandeling door een JC type 2 betreft maar door de trust als JC type 1, waardoor de DVB artikel 344/1, lid 1 WIB 92 dus eigenlijk niet kan invoeren (omdat het alleen van toepassing is op type 2-constructies). Maar dat weerhoudt de DVB er niet van om in de ruling toch naar artikel 344/1, lid 1 te verwijzen en tot een analoge conclusie te komen.

De rulingdienst komt verder tot het besluit dat de aanvrager ook kwalificeert als oprichter van de Guernsey Ltd., aangezien hij er initieel goederen en rechten in heeft ondergebracht (art. 2 § 1 14° 2e streepje WIB 92). Dat de aandelen vervolgens werden gecertificeerd in de Nederlandse Stichting Administratiekantoor en de certificaten werden geschonken aan de trust, zou daar volgens de DVB geen afbreuk aan doen, m.a.w. de band met het aanvankelijke ‘onderbrengen’ van de goederen niet doorbreken. Dat laatste standpunt kan onderschreven worden, omdat het een van de gevallen betreft waar zelfs volgens een letterlijke lezing (art. 2 § 1 14° 2e en 4e streepje samen) een dubbelstructuur wél kan worden belast onder de kaaimantaks (zie hoger), zoals al in ruling 2016.563 geponeerd.

De bijzondere relevantie van deze ruling ligt in de doorwerking van de notie oprichter bij een juridische dubbelstructuur naar iemand die niet-rijksinwoner was op het tijdstip van de oprichting van de juridische constructie, alsmede naar het behoud van die kwalificatie als oprichter ten aanzien van de Antilliaanse SPF.

Conclusie bij deze zes rulings

Concluderend kan worden gesteld dat de DVB zich in een fiscaal-juridisch interpretatieve bocht heeft gewrongen om dubbelstructuren toch maar aan de kaaimantaks te kunnen onderwerpen. Hoger hebben we daar op verschillende punten kritiek op geleverd. Het standpunt heeft echter ook onmiskenbare voordelen. Door de fiscaal transparante benadering door te trekken tot op het niveau van de onderliggende vennootschap, en de diverse contractuele verhoudingen tussen de onderliggende vennootschap en de holdingstructuur vanaf 1 januari 2015 als fiscaal irrelevant te beschouwen, voegt de DVB een bepaalde logica toe aan de kaaimantaks die er niet eerder in terug gevonden kon worden. Die logica kan op haar beurt bijdragen tot een bepaalde graad van

rechtszekerheid, tenminste als de overheid bereid is om de consequenties van die fiscale transparantie ook naar de toekomst toe te aanvaarden. Door haar keuze voor een 'verruimde fiscale transparantie', waarbij de historische ontstaansgeschiedenis van de structuur nauwgezet wordt geanalyseerd, doet de DVB echter wat de wetgever had moeten doen, en wat die nagelaten heeft. In die zin is het werk van de DVB dan ook (deels) contra legem, tenzij men voortaan als norm de teleologische interpretatie aanvaardt en het legaliteitsbeginsel parkeert. Het zal interessant zijn om het cassatiearrest te lezen dat ooit wel zal worden geveld over de toepassing van PG-8/11.

Gerd D Goyvaerts

advocaat-vennoot Tiberghien advocaten