

## **Aanpassing 'catch all'-bepaling in belasting niet-inwoners**

Auteur: Bernard Peeters

Editie: Fiscoloog Internationaal 398 p. 5

Publicatiedatum: 31 januari 2017

Weliswaar werd de zogenaamde 'vangnetbepaling' in de belasting van niet-inwoners onlangs grondig aangepast, onder meer om ze beter in overeenstemming te brengen met de oorspronkelijke bedoeling, maar daarmee zijn niet alle interpretatieproblemen van de baan.

### **Catch all-bepaling**

Een kleine vijf jaar geleden heeft de wetgever een zogenaamde catch all- of vangnetbepaling ingevoerd in de belasting van niet-inwoners (cf. art. 228, § 3 WIB 1992; B. PEETERS, "Enkele merkwaardige nieuwe bepalingen in de BNI", Fisc. Int. nr. 348, 1). Zij was bedoeld om inkomsten effectief te kunnen belasten wanneer België als bronstaat de heffingsbevoegdheid toegewezen kreeg op basis van een door België afgesloten dubbelbelastingverdrag. Ingevolge kritiek van de Raad van State werd de regeling evenwel uitgebreid naar inkomsten die betaald worden aan inwoners van landen waarmee België geen verdrag heeft afgesloten, althans wanneer de genietter niet kan bewijzen dat de betrokken inkomsten aldaar daadwerkelijk werden belast.

Niet alle inkomsten die aan dergelijke genietters worden betaald waren bedoeld : het moest gaan om inkomsten die 'overeenkomstig de voorgaande titels van het WIB 1992 als belastbare inkomsten worden beschouwd'. Het was met andere woorden niet de bedoeling dat bv. een natuurlijk persoon/niet-rijksinwoner belast zou worden op inkomsten die in hoofde van rijksinwoners niet belastbaar zijn in de personenbelasting.

Bovendien moesten de voormelde inkomsten ten laste vallen van : (a) een rijksinwoner, of (b) een binnenlandse vennootschap of een vereniging, instelling of lichaam met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België, of (c) de Belgische Staat, Gemeenschappen, Gewesten, provincies, agglomeraties, federaties van gemeenten en gemeenten, of (d) een Belgische inrichting waarover een niet-inwoner in België beschikt.

De belasting moest worden voldaan via inhouding van bedrijfsvoorheffing tegen 33 % (maar met een forfaitaire aftrek voor kosten van 50 %). De inhouding moest gebeuren door de schuldenaar van het inkomen. Vanzelfsprekend kon het tarief lager zijn, indien het toepasselijke dubbelbelastingverdrag in een lager tarief voorziet.

### **Onduidelijk toepassingsgebied**

Van bij de aanvang bestond onduidelijkheid omtrent de precieze draagwijdte van deze bepaling (zie o.m. B. PEETERS, o.c., 2) en werd zij vanuit de internationale bedrijfswereld sterk bekritiseerd (zie o.m. Verslag van de Commissie voor Financiën en de Begroting dd. 8 januari 2014, CRIV 53 COM 888, 6).

Zo was het oorspronkelijk blijkbaar de bedoeling de bepaling te beperken tot de vergoedingen voor 'diensten'.

De letterlijke (en op dit punt duidelijke) tekst van de wet (art. 228, § 3 WIB 1992) was evenwel (veel) ruimer : hij verwees immers naar de in-komsten die niet in artikel 228, § 1 en § 2 WIB 1992 worden beoogd, maar die ingevolge de voorgaande titels van het Wetboek als belastbare inkomsten worden beschouwd. Van enige beperking tot diensten was derhalve geen sprake. Hier-over ondervraagd, bevestigde de toenmalige minister van Financiën dat de catch all-bepaling inderdaad een zeer ruime werkingsfeer had en dat verschillende initiatieven werden genomen om aan de bezwaren tegemoet te komen (zie het voormelde Verslag van de Kamercommissie).

### **Verduidelijking in bericht aan werkgevers**

In het 'Bericht aan de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing' dat verscheen in het Belgisch Staatsblad van 23 juli 2014 werd de toepassing van de nieuwe bepaling verder toegelicht. Uit het 'bericht' bleek o.m. dat de Administratie de bepaling, ondanks de ruimere wettekst, wel degelijk wilde beperken tot de winsten of baten die voortkwamen uit de levering van 'diensten'. Bovendien werd in een zgn. 'de minimis-regeling' voorzien. Die hield in, dat geen BV verschuldigd was op de eerste schijf van 38.000 EUR bruto. Deze grens was van toepassing per genietter en per jaar.

Maar ondanks deze toelichting bleven verschillende onduidelijkheden bestaan. Bovendien hield de kritiek vanuit de bedrijfswereld aan, meer in het bijzonder wat de internationale concurrentiepositie van sommige Belgische bedrijven betrof.

Een wetsaanpassing drong zich derhalve op. Dit is nu gebeurd middels de Wet van 18 december 2016 "tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën" (BS 20 december 2016, derde editie; zie reeds, Fisc. nr. 1505, 9).

### **Wat verandert er ?**

Op de eerste plaats wordt de omschrijving van de betrokken schuldenaars van de geïndiceerde in-komsten aangepast. De regeling is nu van toepassing indien de inkomsten ten laste vallen van :

- \* een rijksinwoner, in het kader van een beroepsactiviteit die baten of winst voortbrengt;
- \* een aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtige;
- \* een rechtspersoon zoals bedoeld in art. 220, of
- \* een Belgische inrichting.

Hiermee blijkt nu duidelijk uit de wettekst dat particulieren handelend buiten enige beroepswerkzaamheid niet bedoeld zijn.

Verder wordt nu wettelijk bepaald dat het in hoofde van de genietter wel degelijk moet gaan om winsten of baten die voortkomen uit de levering van om het even welke 'dienst'. Daarmee wordt de wettelijke bepaling in overeenstemming gebracht met de oorspronkelijke doelstelling van de wetgever.

Volgens de memorie van toelichting dient onder 'om het even welke dienst' begrepen te worden, "elke handeling die geen levering van goederen is". Bovendien bevestigt de memorie uitdrukkelijk, dat de plaats waar de dienst wordt geleverd geen enkel belang heeft. Ook diensten die in het

buitenland worden verricht maar vanop afstand (d.i. bv. via e-mail) in België worden geleverd, zijn bedoeld (MvT, nr. 54-2072/001, 55 en 56).

Maar het toepassingsgebied wordt dan weer ingeperkt door als voorwaarde te stellen dat er tussen de Belgische afnemer en de buitenlandse dienstverrichter een rechtstreekse of onrechtstreekse band van wederzijdse afhankelijkheid moet bestaan. Voor de omschrijving van dit begrip verwijst de memorie naar de artikelen 26, tweede lid en 79 WIB 1992 en de invulling die hieraan gegeven wordt in de administratieve commentaren en de rechtspraak. Op vraag van de Raad van State werd daaraan in de memorie o.m. volgende passage toegevoegd : "De notie 'band van wederzijdse afhankelijkheid' heeft be-trekking op alle banden die, gelet op de feiten en de omstandigheden, enigerlei wederzijdse afhankelijkheid - rechtstreeks dan wel onrechtstreeks - tussen de vennootschappen in kwestie in het leven roepen. Het kan dus gaan om een participatie in het kapitaal van de andere betrokken vennootschap die niet tot de uitoefening van een 'beslissende invloed' [...] leidt, maar bijvoorbeeld ook tot een afhankelijke positie inzake grondstoffen of op het gebied van technische samenwerking en zekerheidstellingen. Zelfs indien geen van de twee be-trokken vennootschappen een participatie bezit in het kapitaal van de andere, kan er sprake zijn van een band van wederzijdse afhankelijkheid" (MvT, 58).

Merkwaardig is dat in deze passage voortdurend verwezen wordt naar vennootschappen, terwijl de vangnetbepaling evenzeer van toepassing is op eenmansondernemingen.

Door de inperking van het toepassingsgebied tot betalingen aan wederzijds afhankelijke ondernemingen is de wetgever van oordeel dat er geen reden meer bestaat om de voorheen bij wijze van administratieve tolerantie ingevoerde 'de minimis-regeling' nog verder toe te passen.

### **Inwerkingtreding**

De gewijzigde vangnetbepaling is van toepassing vanaf 1 juli 2016. Merkwaardig is, dat de afschaffing van de hierboven vermelde de minimis-regeling eveneens vanaf diezelfde datum uitwerking zou hebben (MvT, 59).

### **Alle praktische problemen opgelost ?**

Het eerder door de wetgever gewilde toepassingsgebied nu ook in de tekst van de wet verankeren, komt de rechtszekerheid zeker ten goede. Ook de beperking tot gelieerde dienstverrichters zal in de internationale bedrijfswereld ongetwijfeld gunstig onthaald worden. Algemeen kan -daar-om worden gesteld dat de doorgevoerde wets-wijziging een aantal problemen oplost. Helaas zijn hiermee niet alle onduidelijkheden of kritieken weggewerkt.

Eén van de blijvende problemen heeft te maken met het feit dat de dienstverrichter op het moment van de betaling nog niet effectief belast zal zijn op de (nog te verkrijgen) inkomsten. Nochtans kan de dienstverrichter - ingeval er geen dubbelbelastingverdrag voorhanden is - slechts aan de inhouding van bedrijfsvoorheffing ontsnappen, door aan te tonen dat de betreffende inkomsten "daadwerkelijk worden belast in de Staat waarvan hij inwoner is". Als de dienstverrichter dit bewijs (nog) niet kan leveren op het ogenblik van de betaling, dreigt de Belgische schuldenaar derhalve BV te moeten inhouden die dan achteraf via bezwaar terugggevraagd moet worden. Daarom voorziet de memorie van toelichting erin dat een verklaring van de buitenlandse belastingadminis-tratie ook als bewijs kan volstaan : "De belastingplichtige kan dit bewijs leveren door bv. een aanslagbiljet dat werd opgesteld

door de buitenlandse belastingadministratie of een verklaring van de buitenlandse belastingadministratie dat het betrokken inkomen overeenkomstig de interne -belastingwetgeving aan de belasting is onderworpen en geen belastingvrijstelling geniet, voor te leggen" (MvT, 56).

Dit sluit trouwens aan bij een kleine, onopvallende wijziging die de wettekst op dit punt heeft ondergaan. In de oorspronkelijke versie van de vangnetbepaling was - ingeval er geen dubbelbelastingverdrag voorhanden is - het bewijs vereist, dat de inkomsten "daadwerkelijk werden belast in de Staat waarvan hij inwoner is"; in de aangepaste versie is het bewijs vereist dat ze "daadwerkelijk worden belast [...]".

De praktijk wijst evenwel uit dat ook het (tijdig) verkrijgen van een dergelijke verklaring niet steeds evident is.

De inkomsten moeten (in een niet-verdragssituatie) "daadwerkelijk" worden "belast" en dit moet, zoals ook in de oorspronkelijke versie gold, het geval zijn "in de Staat waarvan [de genietter van het inkomen] inwoner is".

De wet zelf geeft geen omschrijving van wat onder 'daadwerkelijk belast' begrepen moet worden. De memorie van toelichting bij de Wet van 13 december 2012 die de oorspronkelijke vangnetbepaling invoerde, voorziet in dit verband in het volgende : "Een inkomen is 'daadwerkelijk belast' wanneer dat inkomen in de desbetreffende Staat aan de belasting onderworpen is en in die Staat geen enkele belastingvrijstelling geniet. [...] Een inkomen wordt geacht 'daadwerkelijk belast' te zijn wanneer het opgenomen is in de belastbare grondslag op basis waarvan de belasting berekend wordt, zelfs wanneer er geen enkele belasting verschuldigd is ten gevolge van de aftrek van uitgaven en lasten die werden gedragen om dat inkomen te verwerven of te behouden, ten gevolge van de aftrek van verliezen, ten gevolge van het toekennen van voordelen wegens gezinslasten of ten gevolge van het toekennen van andere belastingvoordelen" (MvT, nr. 53-2458/001, 43). Deze omschrijving komt ook al voor in de circulaire AFZ nr. 4/2010 van 6 april 2010 die weliswaar handelde over het voorkomingsartikel (art. 23 OESO-modelverdrag) in de door België gesloten dubbelbelastingverdragen (Fisc. Int. nr. 320, 7).

Door de verwijzing naar "de Staat waarvan hij inwoner is" bestaat er ons inziens nog steeds onduidelijkheid in zogenaamde triangulaire situaties. In onze voormelde eerdere bijdrage gaven wij het voorbeeld van een betaling die gebeurt door een Belgische vennootschap aan een dienstverrichter gevestigd in Staat B waarmee België per hypothese geen verdrag heeft. De diensten worden uitgevoerd in Staat C die per hypothese volgens het verdrag tussen Staat B en Staat C in deze laatste Staat aanleiding geven tot een vaste inrichting en aldaar belast worden. Staat B kent daarom ter voorkoming van dubbele belasting (per hypothese) op basis van het verdrag tussen Staat B en C een vrijstelling toe. Mogen we aannemen dat deze inkomsten dan in de woonstaat, nl. in Staat B, daadwerkelijk zijn belast ? De wet eist immers - zoals gezegd - dat de inkomsten daadwerkelijk belast moeten worden in de Staat waarvan de dienstverrichter inwoner is. In de mate dat het inkomen in Staat B in de belastbare grondslag wordt opgenomen en er in een volgende fase een vrijstelling op basis van het dubbelbelastingverdrag tussen Staat B en C toegepast wordt, komt het ons voor dat deze vraag bevestigend beantwoord moet worden. Past Staat B daarentegen een territoriaal stelsel toe waardoor inkomsten van buitenlandse oorsprong niet in de belastbare basis worden opgenomen, dan is wellicht niet voldaan aan de voorwaarde van 'daadwerkelijke belasting in de woonstaat'. Dit zou dan aanleiding kunnen geven tot de toepassing van de alhier besproken vangnetbepaling (art.

228, § 3 WIB 1992) ook al wordt het inkomen effectief be-last in Staat C. Dit is niet logisch. Vraag is, waarom de wetgever van deze wetswijziging geen gebruikgemaakt heeft om de woorden 'in de Staat waarvan hij inwoner is' te schrappen.

En wat met betalingen die gebeuren aan een dienstverrichter gevestigd in Staat C vanuit een buitenlandse vaste inrichting in Staat B van een Belgische onderneming ? We nemen gemakshalve aan dat er tussen de betrokken Staten geen verdragen werden afgesloten. Indien de dienstverrichter niet kan aantonen dat de inkomsten in zijn hoofde in Staat C daadwerkelijk belast werden, kan er ons inziens in een aantal gevallen sprake zijn van dubbele belasting; nl. bronheffing in Staat B omdat de betaling ten laste komt van een aldaar gevestigde vaste inrichting en toepassing van artikel 228, § 3 WIB 1992 aangezien de betaling juridisch evenzeer ten laste komt van een rijksinwoner.

Verder valt op dat de vangnetbepaling volgens de oorspronkelijke wettekst van toepassing was "voor zover" ("dans la mesure") de belastingplichtige niet bewijst dat de inkomsten daadwerkelijk belast werden. De nieuwe tekst zegt het nu als volgt : "hetzij, in geval geen overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting bestaat, de belastingplichtige niet het bewijs levert dat deze inkomsten daadwerkelijk worden belast in de Staat waarvan hij inwoner is". De woorden 'voor zover' ('dans la mesure') zijn derhalve weggevallen. Onduidelijk is, of de wetgever met deze tekstwijziging de bedoeling gehad heeft een inhoudelijke wijziging aan te brengen. Daar is in elk geval in de memorie van toelichting geen spoor van te vinden. Dit zou dus kunnen betekenen, dat de regeling nog altijd zo begrepen moet worden, dat de vangnetbepaling (in een niet-verdragssituatie) slechts speelt 'voor zover' (in de zin van 'in de mate dat') het bewijs van daadwerkelijke belasting niet geleverd wordt. Bij een inkomen van 100 dat voor de helft in de woonstaat van de genieter vrijgesteld wordt, zou de vangnetbepaling dan ook slechts op de helft van het inkomen betrekking kunnen hebben. Of heeft de wetgever met de wetswijziging (cf. de schrapping van de woorden 'voor zover') toch tot uiting willen brengen dat geen verhoudingsgewijze toepassing van de vangnetbepaling moet gebeuren; en dat zij derhalve niet moet worden toegepast zodra het bewijs van daadwerkelijke belasting geleverd wordt, zelfs als bv. slechts een gedeelte van het inkomen in de woonstaat van de genieter effectief wordt belast ? Die laatste interpretatie vindt alvast steun in de passage in de hogergenoemde circulaire van 6 april 2010 waarin de Administratie preciseert wat bij 'vaste inrichtingen' onder 'daadwerkelijk belast' moet worden verstaan : "Wanneer een deel van de winst van de vaste inrichting vrijgesteld wordt en een deel daadwerkelijk belast wordt, moet er dus van uitgegaan worden dat de winst van de vaste inrichting in zijn geheel daadwerkelijk belast is".

Ook het begrip 'rechtstreekse of onrechtstreekse band van wederzijdse afhankelijkheid' dreigt nog voor kopbrekens te zorgen. Is een buitenlandse expert met een specifieke competentie die door een Belgische vennootschap voor twee jaar exclusief ingehuurd wordt wederzijds afhankelijk ? Ook de Raad van State wees in zijn advies op de onduidelijkheid ter zake : "In de toelichting wordt het voorbeeld gegeven van een buitenlandse advocaat, die per e-mail juridisch advies geeft aan de hoofdzetel of aan elke andere in België gevestigde inrichting van een vennootschap die inwoner is of aan een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap, en binnen het toepassingsgebied van de wet kan vallen. De vraag rijst evenwel waarom in het gegeven voorbeeld de advocaat zich in een situatie van wederzijdse afhankelijkheid zou kunnen bevinden. Op die vraag antwoordt de gemachtigde : 'Het voorbeeld zal worden aangepast door advocaat te vervangen door een buitenlands -advies-bureau'. Daarmee is het probleem natuurlijk niet opgelost. Het blijft immers onduidelijk wat precies bedoeld wordt met het zich 'onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse

afhankelijkheid bevind[en]'. Op dit punt voldoet de ontworpen bepaling in elk geval niet aan het op het legaliteitsbeginsel gegronde vereiste van kenbaarheid en nauwkeurigheid, ondubbelzinnigheid en duidelijkheid van de criteria aan de hand waarvan de belastingplichtige zijn belastingplicht moet kunnen vaststellen" (Parl.St. Kamer 2016-17, nr. 54-2072/001, 233).

Ons inziens is in het hierboven gegeven voorbeeld van de expert met een bijzondere competentie geen sprake van een wederzijdse afhankelijkheid : door de bijzondere competentie is de Belgische onderneming weliswaar wellicht afhankelijk van de betrokken expert, maar deze laatste is ons inziens omgekeerd niet afhankelijk van de Belgische onderneming. Het feit dat hij gedurende twee jaar exclusief voor de Belgische onderneming werkt, is immers geen uitdrukking van afhankelijkheid doch eerder van beperkt beschikbare tijd.