



***Doorkijkbelasting of Kaaimantaks, een inleiding ...***  
**IFA**

*2 februari 2016*  
*Gerd D. Goyvaerts*

**Tiberghien**  
ADVOCATEN | AVOCATS | LAWYERS

***Indeling:***

1. Algemene situering van de Kaaimantaks
2. Aangifteplicht juridische constructies
3. Kaaimantaks toepassingsregels
4. Kaaimantaks voorbeelden
5. Kaaimantaks & RV
6. Conclusies

- Details → Goyvaerts, G.D., De kaaimantaks, een kritische beschouwing, TFR nr. 490/491, blz. 865-923
- Mini-Update → Goyvaerts, G.D., De kaaimantaks gerepareerd en aangescherpt, Fisc.Act., 2015/42, blz. 6 - 10

## *Deel 1*

### *Algemene situering van de Kaaimantaks*

To CFC or not to CFC,

thàt is the question !

#### *Definitie : Wat is de Kaaimantaks ?*

De kaaimantaks is een doorkijkbelasting in de personen- en de rechtspersonenbelasting waarbij inkomsten ontvangen door een 'juridische constructie' fiscaal worden toegerekend aan de 'oprichter' of derde-begunstigde alsof deze die inkomsten rechtstreeks heeft ontvangen, en waarbij die inkomsten die voorheen niet belastbaar waren nu wel belastbaar worden.

## Bedoeling : Wat beoogt de kaaimantaks ?

MvT blz. 29:

“Het is hierbij niet de bedoeling om de juridische constructies op zich te verbieden, maar enkel de **fiscale voordelen te neutraliseren** door transparantie te creëren, het bestaande heffingsvacuüm te verhelpen en de **mogelijkheid van onbelast zwevend vermogen te beëindigen.**”

“De voorgestelde regeling wordt zo uitgewerkt dat zij **de rechtmatige belangen van de Schatkist en de belastingplichtige harmonieus combineert**. Dit wil zeggen dat de regeling de fiscus moet toelaten belasting te heffen, in die gevallen waar door het tussenschuiven van de bedoelde “juridische constructies” **een normale belastingheffing omzeild wordt**; terwijl anderzijds vermeden moet worden, via de transparantieregeling, personen te belasten die niet de uiteindelijk gerechtigden zijn, en tevens vermeden moet worden bepaalde inkomsten (economisch) dubbel te belasten. Er worden begeleidende maatregelen genomen om een correcte aangifte te stimuleren.”

Quid karakter van anti-misbruikbepaling ?

## Wetsgeschiedenis – eerste luik

- Invoeren aangifteplicht private vermogensstructuren door art. 37 wet 30 juli 2013 in art. 2 § 1 13° & 14° & 307 WIB aj. 2014
- Onderhandelingen voorstel Crombez najaar 2013, heropgevestigd in Regeerakkoord 2014 als “kaaimantaks”
- Lange onderhandelingen over de techniciteit maar wél met als basistekst het oude voorstel Crombez
  - ingediend als SpA wetsvoorstel Doc 54 0679/003 & advies RvSt nr. 57.064/3
- Advies Raad van State 5 mei 2015 → diverse technische wijzigingen
- Ingediend in de Kamer Doc 54 1025/001
- Tweede lezing 13 juli 2015 Doc 54 1025/009
- Getekend in Genève op 10 augustus 2015 (BS 23 augustus 2015)
- KB 23 augustus 2015 (BS 28 augustus 2015)

## Wetsgeschiedenis – tweede luik

- Amendement wet houdende versterking van de jobcreatie en de koopkracht artikels 102 tot en met 109 - Kamer Doc 54 1520/007
- Advies Raad van State :
  - Nr. 58.638/3 van 17 december 2015 (niet gepubliceerd)
- Wet 26 december 2015 (BS 30 december 2015)
  
- KB 18 december 2015 (BS 29 december 2015)
- Advies Raad van State :
  - Nr. 58.496/2 & 58.637/3 van 17 december 2015 (gepubliceerd bij Verslag aan de koning)

## Is Kaaimantaks een type CFC wetgeving ?

- Kenmerken van “Controlled Foreign Corporation” of CFC-wetgeving (kunnen) zijn :
  - Internrechtelijke bepaling die de inkomsttoerekening beïnvloedt
  - Internrechtelijke fictie van niet-tegenstelbaarheid >< 344 §2 WIB
  - Negatie van tussenentiteit
  - Bestrijding van het bekomen van uitstel van belasting door inschakeling van een basisvennootschap
    - Basisvennootschap : “ Een vennootschap die gevestigd is in een belastingparadijs en er **geen echte economische activiteit uitoefent**, maar uitsluitend dient om passieve inkomsten op te stapelen”
      - Link naar ‘substance uitsluiting’

## Indien ja, welk type van CFC wetgeving ?

- Basisvoorwaarden :
  - Aandeelhouder moet ingezete zijn
  - Aandeelhouder moet “wezenlijke invloed” knn uitoefenen (?)
  - Doel om “basisvennootschap” te neutraliseren
    - Designated jurisdiction approach : Lijsten, tarieven, etc ..
    - Global approach : Identificatie van passieve inkomsten (?)
      - ❖ Transactional approach : selectie van ‘tainted income’ (?)
      - ❖ Entity approach : alles of niets
- Kaaimantaks is dus een mix :
  - designated jurisdiction & entity approach
  - Daardoor ongenueanceerd in haar toepassing
- Look-through approach vs. fictitious dividend approach
  - Ook daar is Kaaimantaks een mix

## Quid doorwerken DBV's, EU, EER verdragen ?

- Oeso-commentaar op art. 1 & 7 inzake CFC-bepalingen
  - België maakt strengste observatie uit groep van 6 lidstaten
- RvSt Doc 54 0679/003 (blz. 10) (advies Nr. 57.064/3 voorstel SpA)
  - “10.1. In het verleden heeft België te kennen gegeven CFC-wetgeving als niet verenigbaar te beschouwen met het OESO-modelverdrag (OECD model convention with respect to taxes on income and on capital). Dat modelverdrag is in de schoot van de OESO uitgewerkt om internationale dubbele belasting te vermijden en wordt gebruikt als basis bij onderhandelingen over dubbelbelastingverdragen.”
  - “10.2. De uit een CFC-regeling voortkomende verschillende behandeling van binnen- en buitenlandse juridische constructies doet in veel gevallen een probleem rijzen in het licht van de vrijheid van vestiging en het vrij verkeer van kapitaal. In dit verband kan bij wijze van voorbeeld verwezen worden naar een arrest van het EVA-Hof van 9 juli 2014 waarin het verschillend behandelen van inkomsten (nl. dividenden en meerwaarden) uit een (inlandse) Noorse trust en die uit een (buitenlandse) Liechtensteinse trust werd onderzocht.”

## Observatie België over CFC-wetgeving

RvSt Doc 54 0679/003 (blz. 10) voetnoot 14:

*“27.4 Belgium cannot share the views expressed in paragraph 23 of the Commentary. Belgium considers that the application of controlled foreign companies legislation is contrary to the provisions of paragraph 7 of Article 5, paragraph 1 of Article 7 and paragraph 5 of Article 10 of the Convention. This is especially the case where a Contracting State taxes one of its residents on income derived by a foreign entity by using a fiction attributing to that resident, in proportion to his participation in the capital of the foreign entity, the income derived by that entity. By doing so, that State increases the tax base of its resident by including in it income which has not been derived by that resident but by a foreign entity which is not taxable in that State in accordance with the Convention. That Contracting State thus disregards the legal personality of the foreign entity and therefore acts contrary to the Convention (see also paragraph 79 of the Commentary on Article 7 and paragraph 68.1 of the Commentary on Article 10).”*

België zou haar bezwaar tegen CFC bij de OESO binnenkort laten varen !

## Is Kaaimantaks “principeel” strijdig met ... VWEU - EER - DVB OESO-model?

- Toepassingsvoorwaarden zijn vrij restrictief
- Echter geen algemeen ‘opzet’ vereist tot belastingontwijking noch beperkt tot ‘belastingparadijzen’ in de stricte zin
- Inconsequentie met eigen (oude) standpunt België terzake CFC
- Ontwikkelingsmogelijkheden van Kaaimantaks afgegrensd met specifieke en algemene anti-misbruikbepalingen
- Vermoedens zijn onweerlegbaar → RvSt 58.638/3 klaagt dat aan
- Moeilijk c.q. complex inpasbaar t.a.v. andere “transparantieregimes”
- *MvT 33 : “Uiteraard wordt de doorkijkbelasting in hoofde van de oprichter of de derde begunstigde toegepast met respect voor de door België gesloten dubbelbelastingverdragen met de landen waaruit de inkomsten afkomstig zijn, en voor de fundamentele vrijheden die zijn vastgelegd in de Europese Verdragen.”*

## Hoe verhoudt Kaaimantaks zich tot andere 'toepassingen' c.q. misbruikbepalingen ?

- Simulatie & veinzing ➤ ..... ➤ grijs/zwart kapitaal ➤ Tegenbrieven
- Niet-discretionaire structuren
- Werkelijke leiding
- Art. 344 § 2 WIB
- Kaaimantaks ➤ Typedwang?
- Art. 344 § 1 WIB ➤ Rulingcommissie

## Simulatie & Veinzing

- De typische structuur die werd aangeboden bij het Contactpunt regularisaties ?
  - Fraude
  - Veinzing
  - Transparantie-attest : "op eerste verzoek"
  - Fiduciaire tussenkomst van off-shore vennootschap
- Vraag : Is Kaaimantaks ook van toepassing op frauduleus opgezette structuur ?
  - Antwoord blijkt niet meteen uit de wet ...
  - Keuze tussen fraudebestrijding en "transparantie à la Kaaimantaks" ?
- Problematiek bronkapitaal → Nieuwe wet regul-ter 2016

## **Toepassing transparantie sui generis CPR vs. Kaaimantaks ?**

- Dossiers waar belastingplichtigen op vandaag reeds spontaan inkomsten van structuur aangeven 'overlapt' de Kaaimantaks
  - Post fiscale regularisatie CPR
  - Structuur is blijven bestaan
    - Fiduciare rechtsverhouding
- Nergens enige verwijzing in het wetsontwerp naar gedane regularisaties
  - ... dan om "fraude" met deze structuren aan te duiden (MvT 27)
- Vraag : Is Kaaimantaks ook van toepassing op structuren die vandaag reeds belast worden middels spontane aangifte ?
  - Keuze tussen 'transparantie sui generis' en "transparantie à la Kaaimantaks" ?

## **Niet discretionaire structuren vs. Kaaimantaks?**

- Fully discretionaire trust vs. Fixed interest trust
- Ermessensstiftung vs. Anwartschaftsberechtigter
- Off-shore Ltd mét rechtspersoonlijkheid → fiduciaire tussenkomst
- Lux SPF → Voor regularisatie niet fiscaal transparant
- Rulingpraktijk bevestigt in diverse beslissingen dat uitkeringen uit Trusts & Stiftungen onbelast kunnen zijn
- MvT blz. 26 : "*Discretionaire trusts zijn meestal alleen op papier discretionair*"
- Vraag : Is Kaaimantaks ook van toepassing op niet-discretionaire structuur?
  - Keuze tussen 'klassieke transparantie' en "transparantie à la Kaaimantaks" ?
  - Quid tarifiering ?
    - 25% taxatie als interest bij uitkering uit "fixed interest trust" ?



## Werkelijke leiding vs. Kaaimantaks ?

- Standpunt BBI in sommige dossiers om werkelijke leiding van buitenlandse (EER) vennootschappen in België te plaatsen
  - Toepassing Vennootschapsbelasting
  - Betichting van fiscale fraude
  - Boetes en nalatigheidsinteressen
- Vraag : Is Kaaimantaks ook van toepassing op juridische constructie met zog. ‘werkelijke leiding’ in België ?
  - Keuze tussen ‘vennootschapsbelasting en “transparantie à la Kaaimantaks” → Typedwang !
  - Caveat : Definitie art. 2 §1 13° b) kan niet van toepassing zijn op een Belgische vennootschap → strijdigheid EU ?
    - Quid opmerking Verslag RvSt
    - Quid houding DVB ?
- En wat doen we met de BNI Venn ... ?

## Toepassing art. 344 § 2 WIB vs. Kaaimantaks ?

- Het oude art. 344 § 2 WIB ‘overlapt’ de Kaaimantaks ten dele
  - Ruimer : ook van toepassing inz. VennB
  - Enger : niet van toepassing op erfgenamen (Cass. 1962)
- Nergens enige verwijzing in de wet noch in MvT naar art. 344 § 2 WIB
- Vraag : Is Kaaimantaks ook van toepassing op structuren die OOK gevat kunnen worden via art. 344 § 2 WIB ?
  - Keuze tussen “*transparantie en niet-tegenstelbaarheid à la art. 344 §2 WIB*” en “*transparantie à la Kaaimantaks*” ?
  - Kaaimantaks heeft m.i. voorrang.

## Verschillende vormen van fiscale transparantie blijven naast elkaar bestaan ...

- **Quid typedwang (cfr. Cassatie 4 oktober 2013)?**
- Kan belastingplichtige door zich te beroepen op de Kaaimantaks “andere” fiscale kwalificaties door de fiscus afblokken?
  - Bvb these werkelijke leiding?
  - Bvb boetes wegens beweerde “fraude”?
- Mvt Blz. 29 : *“Het is hierbij niet de bedoeling om de juridische constructies op zich te verbieden, maar enkel de fiscale voordelen te neutraliseren door transparantie te creëren, het bestaande heffingsvacuüm te verhelpen en de mogelijkheid van onbelast zwevend vermogen te beëindigen.”*
- Omgekeerd : Wat indien er reeds transparante taxatie is?
  - An sich transparante structuren : bv US LLC ?
  - Partnerships? → ‘beroepswerkzaamheid’
  - Art. 344 §2 WIB ?
  - Spontane aangifte roerende inkomsten Post Regularisatie CPR ?
  - En quid met de belastbaarheid in de BNI ?

## Budgettaire impact hoogst onduidelijk

- Begroting 2015 reeds voor EUR 50.000.000
  - Via bedrijfsvoorheffing : Zijn die cijfers al bekend ?
- Opbrengst versie 1 geraamd op EUR 460 mio per jaar
  - Vergelijk opbrengst APV anno 2013 - NL EUR 200 mio
    - Méér structuren, grotere bedragen, méér belastingplichtigen
    - Hogere heffing (vermogensrendementsheffing 1,2%)
  - Suggestie om een Deel 3 te voegen bij de aangifte PB
- AJ 2014 in 1262 aangiften vakje Private vermogensstructuren aangekruist  
➢ EUR 365.000 belasting per aangifte
- Aanscherping december 2015 werd geraamd op EUR 260 mio extra
  - *Sicav dédiée* aanpassing EER KB 18 december 2016
- Totaal dus EUR 790 mio voor aj. 2016
- Tweet 22/05/15 om 20.40h : Karel Anthonissen
  - “Eén enkele rechtzetting kan al méér waard zijn” (over de opbrengst van EUR 460 mio voor de Kaaimantaks) → Impact fiscale regularisatie 2016 af te wachten

## Voorbehoud Raad van State blz. 160

Titel 4 van het ontwerp bevat een aantal nieuwe fiscale stelsels, namelijk het 'Diamant Stelsel' (zie hoofdstuk 3 met betrekking tot de invoering van een stelsel tot forfaitaire vaststelling van het belastbaar resultaat uit diamanthandel op basis van de omzet), de zogenaamde "Kaaimantaks" (zie hoofdstuk 1 in verband met het aanslagstelsel dat van toepassing is op de juridische constructies bedoeld in artikel 2, § 1, 13<sup>o</sup>, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, hierna: WIB 92) en een tax shelter voor startende ondernemingen (zie hoofdstuk 2, afdeling 1). Die onderdelen van het ontwerp bevatten geen specifieke wijzigingsbepalingen, maar integendeel belangrijke en omvangrijke nieuwe onderdelen van het WIB 92 en in het geval van hoofdstuk 3 een nieuw geheel van autonome bepalingen.

Dergelijke fiscale novums verdienen een grondig onderzoek, gelet op hun groot maatschappelijk en juridisch belang. De Raad van State, afdeling Wetgeving, betreurt dan ook ten zeerste dat deze nieuwe fiscale regelingen zijn ondergebracht in een programmawet waarover een advies binnen een termijn van vijf werkdagen wordt gevraagd. **Doordat met een dergelijke spoed moet worden geadviseerd, kan de Raad van State onmogelijk zijn rol van juridisch raadgever van de regering en van het parlement op bevredigende wijze vervullen**, terwijl dat zeker voor dergelijke belangrijke regelingen nochtans uiterst belangrijk is. Het advies met betrekking tot titel 4 van het ontwerp moet met dat voorbehoud worden gelezen.

## Deel 2

### **De aangifteplicht van juridische constructies zoals gewijzigd door de Kaaimantaks**

Een verdere stap naar méér transparantie t.a.v. de fiscus

of

Een aanzet tot een vermogenskadaster ?

## Aangifteplicht wijzigt vanaf AJ 2016 - Art. 307 § 1 4° lid WIB

- Onderscheid tussen aangifteplicht en belastbaarheid van inkomsten van juridische constructies

Tekst artikel 307, § 1, vierde lid WIB (AJ 2014 & 15)      Tekst artikel 307, § 1, vierde lid WIB (AJ 2016)

“De jaarlijkse aangifte in de personenbelasting moet het bestaan vermelden van een juridische constructie waarvan de belastingplichtige, zijn echtgenote of de kinderen van wie hij het wettelijk genot van de inkomsten heeft overeenkomstig artikel 376 van het Burgerlijk Wetboek, **hetzij een oprichter van de juridische constructie is**, zoals bedoeld in artikel 2, § 1, 14° , **hetzij bij zijn weten op enigerlei wijze of ogenblik begunstigde of potentieel begunstigde is** van een juridische constructie.”

- Géén verwijzing naar “op enigerlei ogenblik tijdens het belastbaar tijdperk” zoals bij buitenlandse rekeningen

## Nieuw Art. 307 § 1 10° lid WIB (art. 108 Wet 26 december 2015)

“In het geval in de aangifte in de personenbelasting of de rechtspersonenbelasting het bestaan wordt vermeld van een juridische constructie door de oprichter of derde begunstigde van deze juridische constructie, wordt **de volledige naam, de rechtsvorm, het adres en in voorkomend geval het identificatienummer** van de juridische constructie vermeld. In het geval het een in artikel 2, § 1, 13° , a), bedoelde juridische constructie betreft, waarvan het bestaan wordt vermeld door de oprichter van de juridische constructie, wordt **eveneens de naam en het adres van de beheerder** van deze juridische constructie vermeld.”

## Aanpassing art. 315 WIB vanaf aj. 2016

In artikel 315, tweede lid, WIB worden de volgende wijzigingen aangebracht:

- a) in de bepaling opgenomen onder 1° worden de woorden “betreffende de in artikel 307, § 1, tweede lid en derde lid, vermelde rekeningen en levensverzekeringsovereenkomsten;” vervangen door de woorden “betreffende de in artikel 307, § 1, tweede tot vierde lid vermelde rekeningen, levensverzekeringsovereenkomsten en *juridische constructies*”;
- b) het lid wordt aangevuld met een bepaling onder 3° , luidende: “3° omvat, voor rechtspersonen, de boeken en bescheiden betreffende de in artikel 307, § 1, negende lid, vermelde *juridische constructies*.”

Dus “boeken en bescheiden van juridische constructies” dienen te worden voorgelegd door oprichter en derde-begunstigde

- Quid medewerkingsplicht Trustee ? Vorstand ? RvB ?

## Juridische constructies type 1 & type 2

- Type 1 : Art. 2 § 1 13° a) = oude definitie wet 30/07/2013
  - Beheersfunctie in eigen naam maar voor rekening van
  - Trusts & fiduciaire verhoudingen = rechtsverhoudingen
    - Caveat : Quid off-shore die gelden slechts fiduciair houdt ?
  - Rechtspersoonlijkheid irrelevant
  - Stichtingen niet ? Wellicht soms toch wel ...
- Type 2 : Art. 2 § 1 13° b) = nieuwe omschrijving
  - Rechtspersonen
  - Vennootschappen, verenigingen, instellingen, entiteiten ...
  - Stichtingen wél ? Ja, tenzij indien Type 1
  - Niet belast in IB, of onderworpen aan IB van minder dan 15% ...
- Trust & Stiftung dus in andere categorie :
  - Voor aangifte vak 1077-87 geen onmiddellijk verschil maar voor het taxatieregime een zéér groot verschil

## **Criterion (minimum)belasting 15% of meer opgenomen in definitie type 2**

- “ ... die, krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land of rechtsgebied waar hij gevestigd is, aldaar **ofwel niet aan een inkomstenbelasting is onderworpen** ofwel onderworpen is aan **een inkomstenbelasting die minder dan 15 pct. bedraagt van het belastbaar inkomen van deze juridische constructie**, vastgesteld overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overstemmende inkomsten.”
- Waarom 15 % (en geen 10% zoals in NL APV-regeling) ?
- Quid symbiose met het ‘tegenbewijs 15%’ opgenomen in art. 5/1 § 3 WIB ?
  - Definitie JC Type 2 vs. tegenbewijs door oprichter en/of derde begunstigde
  - Onduidelijk
  - Impact op de aangifteplicht vanaf AJ 2016
- Art. 2 § 1 13° b) 2° lid WIB : Voor EER : Limitatieve lijst bij KB
- Art. 2 § 1 13° b) 3° lid WIB : Voor de rest : Exemplatieve lijst bij KB

## **Impact 15% minimumbelasting ... Art. 5/1 § 3 a) WIB (én Art. 2 § 1 13° b) WIB)**

- Uitzondering type 2 indien 15% minimumbelasting volgens Belgische referentie grondslag in VennB of RPB
  - ❖ NIA, verliezen, DBI, aftrek octrooi-inkomsten, etc ...
    - ❖ Quid bv impact non-at arms's lenght betaalde interesten art. 54 WIB ?
  - ❖ Heffingsregels DBV in acht te nemen !!
  - ❖ Effectieve heffing = of > 15% x Referentiegrondslag
  - ❖ Quid belastbare grondslag Belgische Bevek vs. Lux Sicav ?
- → indien 15% of meer dan géén kwalificatie als Type 2
  - De facto alléén van belang voor niet EER-lijst
  - Dan ook géén aangifteplicht voor dat aanslagjaar
- → indien minder dan 15% dan wél transparantie

### Voorbeeld 15% berekening

- Off-shore XYZ houdt deelneming van 5 mio EUR in Coca Cola Cy met een dividend van EUR 100.000
  - Foreign capital gains & dividend is 100% vrijgesteld
- Tevens 15 mio EUR bonds met interest EUR 500.000
  - Foreign interest is vrijgesteld
- Flat tax van EUR 15.000
- Venn B :  $33,99\% \times (500 + 100 - 319 - 95) 186.000 = 63.221,40$ 
  - NIA 2,13% van 15 mio EUR = EUR 319.500
  - DBI = EUR 95.000
- 15% test :  $15/186 = 8,06\% < 15\% =$  transparant
- 15.000 flat tax aftrekbaar ?

### Voorbeeld 2 : 15% berekening

- Off-shore XYZ houdt deelneming van 5 mio EUR in diverse deelnemingen met een dividend van EUR 100.000
  - Foreign capital gains & dividend is 100% vrijgesteld
- Tevens 15 mio EUR bonds met interest EUR 500.000
  - Foreign interest is vrijgesteld
- Flat tax van EUR 15.000
- Venn B :  $33,99\% \times (500 + 100 - 426) 174.000 = 59.142,60$ 
  - NIA 2,13% van 20 mio EUR = EUR 426.000
  - DBI = EUR 0
- 15% test :  $15/174 = 8,60\% < 15\% =$  transparant
- Merk op : Impact eventuele stijging van NIA

**Impact 15% minimumbelasting ...  
Art. 5/1 § 3 a) WIB (én Art. 2 § 1 13° b WIB)**

- Géén uitzondering voor Belgische betaalde belasting
  - bv. betaalde OV of ingehouden RV
  - bv. BNI-Venn op vaste inrichting winst ↔ doorwerking transparantie?
- Géén verrekening van belasting < 15%
  - ❖ Wellicht wel aftrekbaarheid, maar niet wettelijk voorzien
  - ❖ Bvb Liechtenstein 12,5% - NL Antillen 10%
- 15% regel is niet voorzien voor Type 1 (trusts)
  - Discriminatoir ?
- Per aanslagjaar te beoordelen (Art. 5/1 § 3 WIB)
  - Quid symbiose met definitie in art. 2 § 1 13° b) WIB
    - Quid doorwerking naar uitkeringsregime van art. 18
      - Inbegrepen art. 18, 3° WIB
- Impact op 'classificatie' als Juridische Constructie Type 2

**4 uitsluitingen in art. 2 § 1 13° /1 WIB (voor type 1 én type 2) (zoals herzien door wet 26 december 2015)**

- A) ICB's : een openbare of institutionele instelling voor collectieve belegging of een instelling voor belegging in schuldvorderingen (art. 3 2° , 3° of 7° wet van 3 augustus 2012) die voldoet aan de Europese regels (richtlijn 2009/65/EG);
- B) AICB's een openbare of institutionele alternatieve instelling voor collectieve belegging (art. 3 4° of 6° wet van 19 april 2014);
- Zowel instellingen beheerst door Belgisch als buitenlands recht, die in België of in het buitenland **een openbaar beroep doen op het spaarwezen**
- **Caveat : Dus niet voor ICB's die in privaat kader werden opgericht**
  - **Fonds dédiée → Dan géén openbaar beroep op het spaarwezen**
  - **Dit bleek reeds uit de wet van 10 augustus 2015**
- **Initieel 'geruststellende' impact EER uitsluiting ...**
  - **en toen kwam er plots het KB van 18 december 2015**



#### 4 uitsluitingen in art. 2 § 1 13° /1 WIB (voor type 1 én type 2) (zoals herzien door wet 26 december 2015) - vervolg

- D) een beursgenoteerde vennootschap (EU-effectenbeurs volgens richtlijn 2001/34/EG, of analoge toelatingsvoorwaarden in een niet-EU-land).
  - Bv. Apple, Amazon, Google, etc ...
- C) een pensioenfonds of een entiteit die werknemersparticipaties beheert;
  - Bv een Employee Stock Option Trust
- MvT blz. 37 : Ook indien entiteit zonder rechtspersoonlijkheid
  - “Deze bepalingen worden ingevoegd in een bepaling opgenomen onder 13°/1, ingevoegd in artikel 2, § 1, WIB 92, waarin **alle entiteiten die in deze bepaling worden vermeld, zijn uitgesloten van een kwalificatie als juridische constructie, ook wanneer ze de vorm aannemen van een juridische constructie met of zonder rechtspersoonlijkheid. Het geheel van de bepalingen die betrekking hebben op de juridische constructies, met inbegrip van de aangifteverplichting, zal niet op hen van toepassing zijn.**”

#### Uitzondering op de uitsluitingen in art. 2 § 1 13° /1 in 2° & 3° lid WIB ingevoerd door art. 102 wet 26 december 2015

Tweede lid :

“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.

Derde lid :

Bij toepassing van het tweede lid worden personen **[onweerlegbaar]** 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 W.Venn**, 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;”

Reden : Uitholling kaaimantaks via Lux Sicav dédiée voorkomen

- → **Retroactief tot 1 januari 2015 (Aj. 2016)**

### ***Uitzondering op de uitsluitingen in art. 2 § 1 13° /1, 2° & 3° lid WIB ingevoerd door art. 102 wet 26 december 2015***

Zware kritiek door de Raad van State (verslag 58.638/3 blz. 4 t.e.m. 8)

- “Onweerlegbaar” vermoeden van “onderlinge verbondenheid” ? Waarom is hier geen tegenbewijs mogelijk ?
  - RvSt verwijst naar verslag nr. 57.064/3 inz Olsen Arrest
  
- Hoe omgaan met één “onderling verbonden” compartiment in een sicav ? Wat is een compartiment ? Is dat een Type 1 of een Type 2 ? Een compartiment heeft immers géén eigen rechtspersoonlijkheid,
  
- MvT voorziet de mogelijkheid om art. 344 § 1 WIB toe te passen om ‘andere’ situaties dan die vermeld in de derde alinea tevens als “onderling verbonden” te beschouwen ? Quid impact ? Quid tegenbewijs ?

### ***Impact EER KB 18 december 2015 & Wet 26 december 2015 op de 4 uitsluitingen (Type 2)***

Voor EER Type 2 zijn er 3 categorieën binnen kaaimantaks

1° de in artikel 2, § 1, 13° /1, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde instellingen, entiteiten en vennootschappen;

- Dit zijn de entiteiten van litt. a), b), c) & d) met een 100% “onderling verbonden aandeelhouderschap”

Eerste poging tot synthese : *In de hypothese van “dédiée”*

- Luxemburgse UCITS Sicav & Sicav part II : Ja
  - Compartiment van een Belgische Bevek – art. 185bis WIB : Ja?/Neen?
  - Luxemburgse Sicav-SIF met minimum € 250.000 : Neen?
  - Compartiment van Luxemburgse Sicav met minimum € 250.000 : ja?/Neen?
  - Luxemburgse Sicav-SIF (per hypothese) zonder openbaar bod : Neen?
- 
- Vraag RvSt : Is een “compartiment” een Type 1 of Type 2?
  - Quid art. 344 § 1 WIB

**Impact EER KB 18 december 2015 &  
Wet 26 december 2015 op de 4 uitsluitingen (Type 2) vervolg**

Voor EER Type 2 zijn er 3 categorieën binnen kaaimantaks

2° een vennootschap die niet in het toepassingsgebied van artikel 29, § 2 WIB is begrepen:

- in de mate dat deze inkomsten van Belgische oorsprong verkrijgt die niet belastbaar zijn in België, én;
- waarvan de inkomsten krachtens de fiscale wetgeving van het land waar deze vennootschap is gevestigd, worden verondersteld rechtstreeks te zijn behaald of verkregen door de aandeelhouders of vennoten van deze vennootschap;

Wat wordt hier bedoeld ?

Praktische impact ?

**Impact EER KB 18 december 2015 &  
Wet 26 december 2015 op de 4 uitsluitingen (Type 2) vervolg**

Voor EER Type 2 zijn er 3 categorieën binnen kaaimantaks

3° De volgende rechtsvormen :

- Liechtenstein Stiftung
- Liechtenstein Anstalt
- Luxemburgse SPF Société de gestion Patrimoine Familiale
- Luxemburgse Fondation Patrimoniale (die niet bestaat)
  
- Dus de Liechtensteinse AG niet

## KB 23 augustus 2015 voor Type 2 – Niet EER

- Type 2 : KB 23 augustus 2015
  - Panama Cy, BVI Ltd., Seychellen Cy, Guernsey Ltd, etc ...
  - Staan bvb niet op de lijst :
    - Gibraltar Cy
    - Antillaanse NV
  - Indicatief maar ook weerlegbaar door belastingplichtige
- Type 1 : Géén lijst
  - Trusts van enige jurisdictie
  - Dus ook EER bv. Liechtensteinse & Maltese trusts
  - Caveat : Olsen Case 9 juli 2014

## Quid 5° uitsluiting of “substance uitsluiting”

- De tekst van de “vijfde uitsluiting” of substance uitsluiting van art. 2 § 1 13° /1 e) WIB werd opgeheven en hernomen in het nieuwe art. 5/1 § 3 b) WIB door art. 103 Wet 26 december 2015
  - “...in de jaarlijkse aangifte van de inkomstenbelasting **verklaart en op eenvoudig verzoek aantoont dat** de juridische constructie een entiteit is die gevestigd is in een Staat bedoeld in § 1, tweede lid, en dat ...”
- Dus “substance” (of de bewering dat die er is) kan niet meer leiden tot het vermijden van aangifteplicht
- Alléén eenvoudige verklaring in de aangifte, verder bewijs wellicht alléén via VOI art. 316 WIB

## Welke belastingplichtigen moeten aangeven ?

- Natuurlijke personen (PB) & rechtspersonen (RPB)
  - Niet : Vennoetschappen (VennB) & niet-rijksinwoners (BNI)
  - Oprichters & derde begunstigen
- Type 1 & 2 :
  - Art. 2, 14° eerste & tweede : **Oprichters** en inbrengers **die handelen buiten de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid**
    - Onrechtstreekse inbreng wordt niet vermeld
  - Art. 2, 14° derde streepje : De erfgenamen, direct of indirect, vanaf het overlijden van oprichters en inbrengers
  - Art. 2, 14°/1 : **Derde begunstigen** bij 'werkelijke' uitkering ("... die op enig ogenblik en op om het even welke wijze, enig voordeel verkrijgt ...")
- Type 2 : (additionele categorie)
  - Art. 2, 14° vierde streepje : Houders & bezitters van aandelen & certificaten
- Quid bij erfgenamen in vruchtgebruik & bloot eigendom ? MvT 54

## Belastingplichtige erfgenaam Uitzondering van de kwalificatie als 'oprichter'

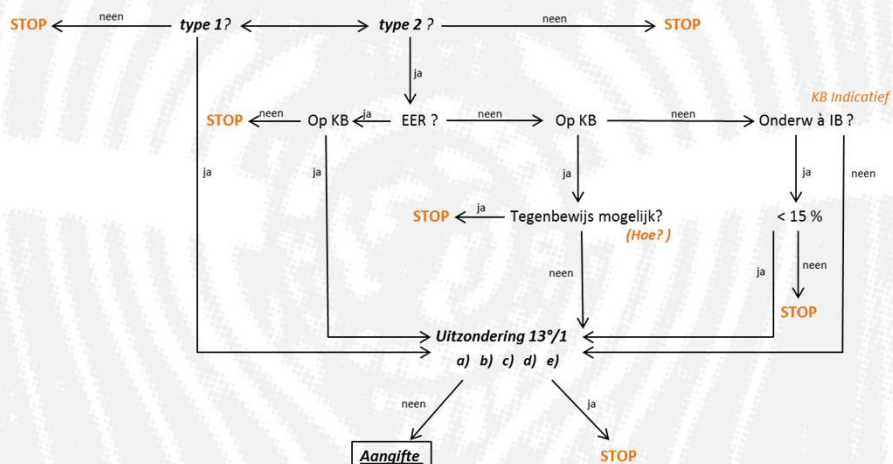
- Voor erfgenamen is een tegenbewijs mogelijk in art. 2, 14° derde streepje :
- "... *tenzij die erfgenamen aantonen dat **zijzelf of hun erfgerechtigden op geen enkel ogenblik en op geen enkele manier enig voordeel, toegekend door de juridische constructie zullen verkrijgen.***"
- Dan wordt die erfgenaam dus géén oprichter
  - Dan ook géén aangifteplicht
  - Was oorspronkelijk alléén voorzien voor type 1
  - Art. 102 c) wet 26 december 2015 zet dat recht, nu ook voor type 2
    - MvT 44 liet tegenbewijs via art. 5/1 §1 6° lid tevens toe voor type 2

## Kan tegenbewijs verdeling inkomsten leiden tot verval van aangifteplicht ?

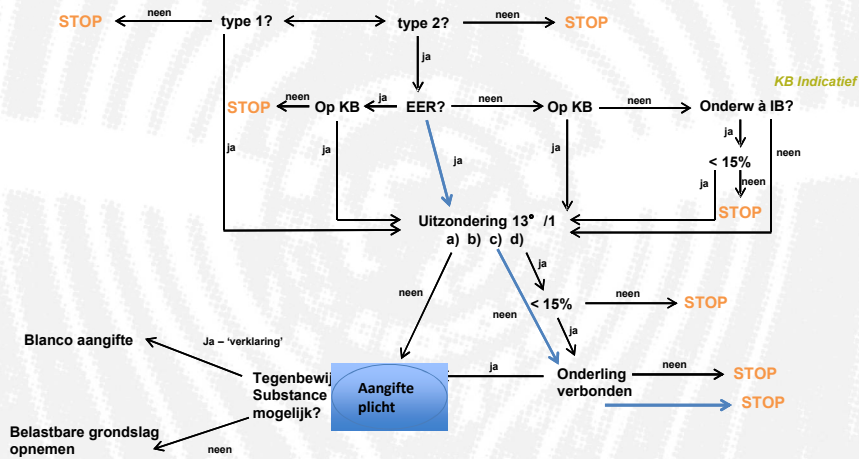
- Art. 5/1 § 1 6° lid WIB: Bewijslast ligt bij oprichters : «... voor zover wordt aangetoond aan welke andere personen en in welke verhouding de door de juridische constructie verkregen inkomsten moeten worden toegekend.»
- MvT blz. 44:  

Een rijksinwoner kan ook **ontkomen aan een kwalificatie als oprichter** van een juridische constructie door bijvoorbeeld onherroepelijk te verzaken aan elk voordeel vanuit de juridische constructie en een brief van de vertegenwoordiger van de juridische constructie of de beheerder voor te leggen, waarin wordt vermeld dat deze persoon of zijn erfopvolgers op geen enkele manier en op geen enkele manier enig voordeel zullen kunnen verkrijgen dat wordt toegekend door de juridische constructie. In principe zal de fiscale administratie een dergelijke briefwisseling aanvaarden als een bewijsmiddel. Wanneer echter zou blijken dat de brief niet met de werkelijkheid overeenstemt, zal de fiscale administratie zich op artikel 450, WIB 92, kunnen beroepen zowel ten aanzien van de oprichter die deze briefwisseling als bewijs heeft gebruikt als ten aanzien van de juridische constructie of de voormelde beheerder die aan de oorsprong ligt van deze brief.
- Dan ook geen aangifteplicht meer ?

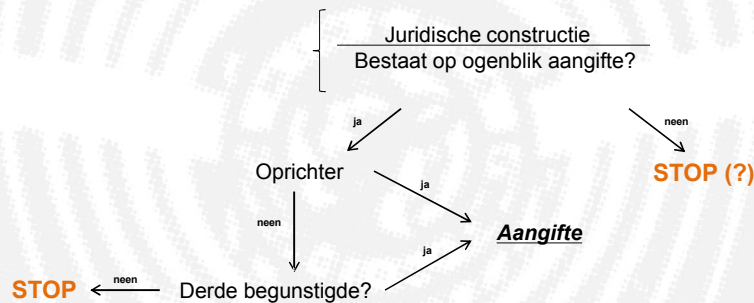
## De aangifteplicht in a nutt-shel (wet 10/08/2015)



## De aangifteplicht in a nutshell (na wet 26.12.2015)



## De aangifteplicht in a nutt-shel / 3



## Deel 3

### De toepassingsregels van de Kaaimantaks

Nog steeds een fiscaal imbrogljo, ook na de wet van 26/12/2015  
(maar het is al wel ietsje beter ...)

of

Een moderne(re) visie op taxatie uit vermogen?

#### **Inkomsten Ratione materiae : Welke inkomsten vallen onder de Kaaimantaks?**

- Alle inkomsten : Onroerend, roerend, beroeps & divers
  - Meerwaarden : Art. 90 WIB geldt onverkort !
    - Dus ook speculatiebelasting meerwaarden binnen 6 maand
- Merk op dat 15% toets voor « alle » inkomsten (en dus niet alleen 'passive income' ertoe leidt dat 15% toets *bij complexe structuren* (makkelijker) van jaar tot jaar kan verschillen
- Géén uitzondering voor Belgisch broninkomen → impact BNI Venn
- Volkomen fiscale transparantie naar aard → Géén conversie
- Impact beroepsinkomsten hoogst onzeker
  - Immers Kaaimantaks veronderstelt oprichting « buiten de uitoefening van de beroepswerkzaamheid » → *Ja maar let op voor art. 2 §1 14°, 4° streepje WIB*



## ***Inkomsten Ratione temporae Inwerkingtreding***

- Art. 47 Pw : Inkomsten verkregen / toegekend / betaalbaar gesteld door een juridische constructie vanaf 01/01/2015
- Samenlezing van art. 47 Pw & nieuw art. 5/1 § 1 7° lid WIB juncto nieuw art. 18 2° ter b) WIB (gewijzigd in art. 18,3° WIB)
  - Type 1 : Uitsluitend inkomsten vanaf 1 januari 2015
  - Type 2 : Analoog, maar ook bij uitkering van inkomsten van voor 1 januari 2015 → Impliciet retroactief
    - Dus : Liquidaties & uitkeringen door type 2 vanaf 01/01/2015
    - Impliciet retroactief wegens impact op 'samenstelling kapitaal' vooraf aan 01/01/2015
  - Geen bepaling die uitkeringen door Type 1 belastbaar stelt
    - Oprichter transparant belast
    - Derde-begunstigde "wordt betrokken in de transparantie"
    - Art. 18 WIB sowieso niet van toepassing op Type 1

## ***Transparante taxatie zonder uitkering Inkomsten vanaf 1 januari 2015***

- Type 1 & 2 : Volkomen fiscale transparantie zonder uitkering
  - Oprichters/inbrengers/erfgenaam & houders van aandelen in juridische constructie Type 1 & 2 worden belast **alsof ze de inkomsten rechtstreeks hebben verkregen**
  - = *Louter fiscale FICTIE in de inkomstenbelasting*
    - *Géén eigendomsfictie* ← → *Successierechten & registratierechten*
    - *Belastingheffing op niet (nooit) ontvangen inkomsten*
- Regels & vermoedens inzake erfgenamen en/of meerdere oprichters Type 1 dan wel inzake splitsingen/verdelingen en/of meerdere houders Type 2 in art. 5/1 § 1 WIB
  - 2° : uitkering aan derde-begunstigden
  - 3° : meerdere oprichters → quid erfgenaam in vruchtgebruik & bloot eigendom ?
  - 4° : splitsing van eigendom & onverdeeldheid
  - 5° : werkelijk of abstract erfdeel
- 100% van de inkomsten worden belast in België tenzij duidelijk tegenbewijs en dit **per aanslagjaar**

## Transparante taxatie bij uitkering - Art. 5/1 § 2 WIB

- Type 1 & 2 : Taxatie bij uitkering
  - T.a.v. derde begunstigden → Mee betrokken in transparantie
  - Art. 5/1 § 2 : "Wanneer wordt aangetoond dat de inkomsten die werden verkregen door de juridische constructie, **werden betaald of toegekend** aan een in artikel 2, § 1, 14° /1, bedoelde derde begunstigde die een rijksinwoner is, zijn de inkomsten verkregen door die juridische constructie belastbaar in hoofde van deze rijksinwoner alsof deze rijksinwoner ze rechtstreeks verkregen heeft."
- Tenzij anders dan per aanslagjaar, daar dan reeds belast bij oprichter, a contrario art. 5/1 § 1 WIB
  - Uitkering in Jaar X is belastbaar bij derde-begunstigde
  - Uitkering in Jaar X + 1 is niet belastbaar in hoofde van derde-begunstigde
  - → Zie vb MvT blz. 45-47
- **Oprichter betaalt dus (vaak/meestal) de belasting voor uitkering gedaan aan derde-begunstigden**

## Uitkering uit 'belaste' reserves

- Nieuwe reserves vanaf 2015 betreffen inkomsten die reeds een transparante taxatie zullen hebben ondergaan, in hoofde van de oprichter.
  - Dit impliceert dat de verdere uitkering van deze inkomsten "belastingvrij" kan gebeuren, ofwel aan de "oprichter" dan wel aan een "derde begunstigde", **zonder dat echter belastbare materie verloren gaat.**
  - In dat laatste geval betaalde de oprichter dus de belasting die verschuldigd zou geweest zijn door de derde begunstigde.
  - Dit zal echter alléén het geval zijn indien een uitkering in jaar X+1 gefinancierd worden met nieuwe reserves opgebouwd in jaar X

	Jaar X 2015	Jaar X+1 2016	Jaar X+2 2017
Oprichter	Y bij Juridische Constructie type 1 / Type 2	Kaaimantaks over Y 2015 bij oprichter aj. 2016	
Derde begunstigde		Uitkering van Y 2015 aan derde begunstigde	Géén taxatie bij derde begunstigde in aj. 2017

**Impact 15% minimumbelasting ...  
Art. 5/1 § 3 a) WIB**

Loutere herhaling van criterium om te komen tot aangifteplicht  
van de definitie van JC Type 2 in art. 2 § 1 13° b) WIB

**Nieuw art. 5/1 § 3 b) WIB  
Het « substance tegenbewijs » - Wettelijke bepaling**

Hernemen van de substance uitsluiting van art. 2 §1 13°/1 e) WIB

b) “ ... waarvoor de oprichter of de derde begunstigde ... in de jaarlijkse aangifte van de inkomstenbelasting verklaart en op eenvoudig verzoek aantoot dat de juridische constructie een entiteit is die gevestigd is in een Staat bedoeld in § 1, tweede lid, (een EER/DVB-land/TIEA-land) en dat :

- *deze entiteit in het kader van de uitoefening van een beroepswerkzaamheid een daadwerkelijke economische activiteit uitoefent op de plaats waar deze entiteit gevestigd is en in voorkomend geval op de plaats waar zij een vaste inrichting heeft,*  
*én*
- *het geheel van de lokalen, personeel en uitrusting die de entiteit tot haar beschikking heeft, op de plaats waar deze entiteit gevestigd is, in verhouding staat tot de voormelde economische activiteit die deze entiteit aldaar uitoefent.*

## **De substance uitsluiting van art. 2 § 1 13° /1 e) - Volgens de MvT**

De belastingplichtige zal evenwel slechts kunnen bewijzen dat de entiteit, gevestigd in een Staat als bedoeld in artikel 5/1, § 1, tweede lid WIB 92, die in het toepassingsgebied van artikel 2, § 1, 13° , WIB 92 is begrepen geen juridische constructie is, indien hij cumulatief aantoont dat:

- 1° de entiteit op de plaats waar deze entiteit gevestigd is of in voorkomend geval op de plaats waar de entiteit een vaste inrichting heeft, een daadwerkelijke, niet geveinsde economische activiteit heeft ontwikkeld en dat deze activiteit kadert in de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid. **Door te beklemtonen dat de economische activiteit dient te kaderen in de uitoefening van de beroepswerkzaamheid, worden alle economische handelingen die kaderen in het beheer van een privévermogen uitgesloten.** Enkel economische activiteiten die inkomsten genereren **die conform de bepalingen van het WIB 92 kunnen gekwalificeerd worden als beroepsinkomsten** komen dus in aanmerking;
- 2° het geheel van de lokalen, personeel en uitrusting die de entiteit tot haar beschikking heeft op de plaats waar deze entiteit gevestigd is, in verhouding staat tot de voormelde economische activiteit die deze entiteit aldaar uitoefent.

## **Raad van State zet het puntje (driemaal) op de i ! (1)**

### **Advies nr. 57 455/3**

*MVT 37 : "In het advies nr. 57 455/3 van de Raad van State wordt in de voetnoot bij punt 4.1, tweede lid, verwezen naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie. Hierbij herinnert het advies er aan dat bij belastingmaatregelen ter voorkoming en bestrijding van fraude het evenredigheidsbeginsel vereist **dat de belastingplichtige in de gelegenheid wordt gesteld tegenbewijs te leveren.**"*

*"De mogelijkheid tot het leveren van tegenbewijs door de belastingplichtige wordt in de rechtspraak van het Hof **noodzakelijk geacht** bij de toepassing van de **zogenaamde CFC misbruikbepalingen** in een intra-Europese context. Zo heeft het Hof in randnummer 66 van het arrest in de zaak C-196/04, Cadbury Schweppes v. Commissioners of Inland Revenue erop gewezen dat een "reële vestiging die daadwerkelijk een economische activiteit in de lidstaat van ontvangst uitoefent" moet worden uitgesloten van het toepassingsgebied van een dergelijke maatregel."*

## Raad van State zet het puntje (driemaal) op de i ! (2)

- Advies nr. 57 064/3 van 7 april 2015 (voorstel spA)
  - Rn 10.2 : Verwijzing naar Olsen Arrest (EFTA 9 juli 2014)
  - “The restriction is proportionate if it relates only to **wholly artificial arrangements** which seek to escape the national tax payable in comparable situations. Accordingly, such a tax measure must not be applied where it is proven, on the basis of **objective factors which are ascertainable by third parties**, that despite the existence of tax motives a CFC is **actually established in the host EEA State** and carries on **genuine economic activities, which take effect in the EEA**”.
  - “Whether the entity in question conducts a real and genuine economic activity **cannot be answered in the abstract**. It depends on the actual terms of the entity’s statutes, such as ... the trust’s deed, and the actual activities of that entity and its management. If a specific assessment reveals, for example, that the trust is involved in the management of a group’s companies or other activities for a group, such as managing a pool of resources, and its actual incorporation reflected its actual activities, it has to be regarded as a real and genuine economic activity, which constitutes an establishment”. (Fisc Act nr. 22/2015)

## Raad van State zet het puntje (driemaal) op de i ! (3) ... En dit is de kers op de taart ... ☺

- Advies nr. 58 638/3 van 17 december 2015 (bij wet 26/12/2015), blz. 9/10
- “**Het aldus beperken van de belastbaarheid van inkomsten van juridische constructies op voorwaarde dat de economische activiteit plaatsvindt in het land van vestiging (en in voorkomend geval op de plaats waar zij een vaste inrichting heeft) en kadert in een beroepswerkzaamheid, is niet in overeenstemming met de rechtspraak van het EVA-Hof. Uit het Olsen-arrest volgt immers dat de vraag of het om een daadwerkelijke economische activiteit (lees in dit geval: een juridische constructie met voldoende substantie) gaat, in concreto moet worden beoordeeld. Abstracte beoordelingscriteria, zoals het vereisen dat de economische activiteit moet plaatsvinden in de EER-staat van vestiging en dat het om beroepsinkomsten dient te gaan, lijken dan ook te verregaand. Ook juridische constructies die daar niet aan voldoen, kunnen immers “voldoende substantie” hebben.**”

### ***Substance tegenbewijs in de praktijk?***

- Bewijslast ligt bij oprichter of derde begunstigde
- Trusts vallen ook onder de substance uitsluiting
- Zowel Olsen als Caburry Schweppes RS vereisen feitelijk onderzoek en objectief aantoonbare criteria, dus géén beoordeling in abstracto → Quid notie “in verhouding tot” ?
- Activiteit in de EER (dus niet alléén ‘aldaar’)
- Beheer privé vermogen zomaar uitsluiten gaat te ver
- Quid symbiose met Luxemburgse sicav dédiée ?
- Quid standpunt rulingcommissie in een concreet geval ?
  - *MvT : De DVB is eveneens bevoegd om zich over de toepasselijkheid van deze doorkijkbelasting uit te spreken*
- Bij betwisting door BBI wellicht nuttig om via REA préjudiciële vraag te laten stellen bij het Europees Hof

### ***Taxatie bij uitkering Type 2 - Aanvankelijk Art 18 eerste lid 2° ter b) juncto 5/1 § 1 lid 7 WIB***

- Werden beschouwd als dividenden ...
  - *in afwijking van art. 18 eerste lid 2° ter a),*
  - *uitkeringen toegekend of betaalbaar gesteld*
  - *door een in artikel 2, § 1, 13°, b, bedoelde juridische constructie,*
  - *ten gevolge van haar ontbinding, of*
  - *van de totale of gedeeltelijke overdracht van haar activa waarvoor in ruil geen gelijkwaardige tegenprestatie werd verkregen,*
  - *voor het gedeelte dat het bedrag van de ingebrachte activa die reeds in België hun belastingregime hebben ondergaan, overschrijdt*
- *Ontbinding type 2 wordt niet fiscaal transparant beschouwd*
  - *OOK voor inkomsten vooraf aan 1 januari 2015*
- *Zou initieel bedoeld geweest zijn als bescherming tegen dubbele belasting*
- *Quid impact 15% regel “per aanslagjaar”?*
  - *Moment van ontbinding ?*
  - *Toepassing art. 21, 12° WIB was zeer onduidelijk*

## Taxatie bij uitkering Type 2 - Aanvankelijk Art. 21,12° WIB vrijstelling

- *andere dan in artikel 18, 2° ter, b, bedoelde inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld door een in artikel 2, § 1, 13° , b, bedoelde juridische constructie,*
- *en werden verkregen door een oprichter of een derde begunstigde,*
- *in het geval en in de mate dat de oprichter of de derde begunstigde aantoont dat deze inkomsten zijn samengesteld uit door de juridische constructie verkregen inkomsten die reeds in hoofde van deze oprichter of derde begunstigde in België hun belastingregime hebben ondergaan.*
- Betreft dus reguliere dividenden (*maar ook uitkeringen volgens art. 18, 2° ter a )* door Type 2 entiteit → vrijgesteld indien ...
- ... reeds aan art. 5/1 of 220/1 WIB onderworpen inkomsten
  - In wezen alléén voor inkomsten vanaf 01/01/2015
  - Quid indien belast cfr. Art. 344 §2 WIB ?
  - Quid indien belast op grond van CPR transparantie sui generis ?
  - Quid persoonsgebonden karakter ?

## Samenlezing art. 18 2° ter b) met art. 21,12° WIB

- Zie uitvoerige analyse in TFR nr 490/491
- Zeer complexe interpretatie-regels die wijzen op diverse interne wetsconflicten
- Regel bleek te zijn dat dubbele belasting niet werd bedoeld maar wetstechnisch wél de regel was
- Opbouw van 'belaste' reserves in JC Type 2 te vermijden
  - Uitkeren !
- Problematiek stichtingen vs. vennootschappen
- Reparatielwet drong zich op

## Reparatiewet art. 104 Wet 26 december 2015

- Art. 18 2° ter WIB wordt hersteld in oorspronkelijke versie
- Art. 18 2° ter b) WIB wordt opgeheven
- Een nieuw art. 18, 3° WIB wordt ingevoerd
  - *“Uitkeringen andere dan deze bedoeld in 1°, 2°, 2°bis en 2°ter, toegekend of betaalbaar gesteld door een in artikel 2, § 1, 13°, b), bedoelde juridische constructie, ten gevolge van haar ontbinding of van de totale of gedeeltelijke overdracht van haar activa, die niet op vergeldende wijze is tot stand gekomen, voor het gedeelte dat de door de oprichter ingebrachte activa overschrijdt”.*
  - De facto alléén nog van toepassing op stichtingen.
- Schrapping van notie *“die reeds in België hun belastingregime hebben ondergaan”* opgevangen door regularisatie 2016

## Reparatiewet art. 105 Wet 26 december 2015

- Art. 21, 12° wordt aangepast door de ‘negatieve’ verwijzing naar 18, 2° ter b) WIB te schrappen :
- Systeem ter vermindering van dubbele belasting werkt nu wél !
- Probleem van het persoonsgebonden karakter blijft echter
  - Kan interpretatief worden opgelost
- Verwijzing naar (niet meer bestaande) art. 18 2° ter b) WIB staat nog steeds in :
  - art. 5/1 § 1 7° lid WIB
  - art. 344/1 tweede lid WIB
  - Reparatiewet(je) ... ☺ ?



## Caveat : Ook zetelverplaatsing zou worden bedoeld

- MvT blz. 51: "Met totale of gedeeltelijke overdracht van haar activa wordt bijvoorbeeld de overdracht van de maatschappelijke zetel, van de voornaamste vestiging of van haar zetel van werkelijke leiding of beheer naar een andere Staat of rechtsorde bedoeld, net zoals alle vormen van overdracht van alle of delen van het actief, ofwel kosteloos, ofwel tegen een prijs manifest lager dan de marktprijs ten gunste van de oprichters of van een derde begunstigde."
- Blijkt nergens uit de tekst van art. 18 eerste lid 2° ter b) WIB noch art. 18.3° WIB
- Quid impact rulings zetelverplaatsing :
  - 2014.476 dd. 30.09.2014: Naar aanleiding van de zetelverplaatsing van X uit België naar een andere Europese lidstaat ontstaat er geen belastbaar liquidatiedividend in hoofde van de aandeelhouders (niet-inwoners) van X in de zin van de artikelen 235, 1° en 248, §1, eerste lid juncto 18, eerste lid, 2°ter WIB92. De roerende voorheffing wordt overeenkomstig artikel 267 WIB92 evenmin opeisbaar naar aanleiding van de zetelverplaatsing.
  - 2015.013 dd. 24.02.2015: "Naar aanleiding van de zetelverplaatsing van X uit België naar een andere Europese lidstaat ontstaat geen belastbaar liquidatiedividend in hoofde van Y ingevolge 18, eerste lid, 2°ter WIB92 naar aanleiding van een eventuele toepassing van de fictie van fiscale vereffening in hoofde van de emigrerende vennootschap NV X."
- M.i. kan kaaimantaks niet zomaar worden toegepast op een zetelverplaatsing
  - JC Vennootschappen : klassieke regels
  - JC Stichtingen : mysterie ...

## Problematiek van Foreign Partnerships en andere fiscaal transparante entiteiten

- Quid belastingheffing in hoofde van de partners ?
- Vb Delaware LLC op niet-EER lijst
  - Partners belastbaar in de US op VI-inkomen
  - Kaaimantaks voorziet niet in verrekening daarvan, noch geldt deze heffing ter bepaling van de 15%-drempel
    - MvT blz. 33 : "Uiteraard wordt de doorkijkbelasting in hoofde van de oprichter of de derde begunstigde toegepast met respect voor de door België gesloten dubbelbelastingverdragen met de landen waaruit de inkomsten afkomstig zijn, en voor de fundamentele vrijheden die zijn vastgelegd in de Europese Verdragen."
    - Dus vrijstelling op grond van verdrag US – B
  - → Kaaimantaks zou dus geen toepassing mogen vinden in deze
    - Oppericht in het kader van de beroepswerkzaamheid ?
      - alleen voor oprichters sensu stricto van eerste en tweede streepje
  - → Caveat : Quid standpunt fiscus in concreet geval ?

## Fiscaal misbruik regels

- Nieuw art. 344/1WIB - niet tegenstelbaarheid van ...
  - **Eerste lid** : ... rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen van een constructie **Type 2** indien de transparante taxatie van toepassing is, *[en om aan die transparante taxatie te ontsnappen]*, en ...
    - Quid notie "fiscaal misbruik" ?
  - *MvT 54* : "De fiscale administratie kan bijgevolg een rechtshandeling of een geheel aan rechtshandelingen die tot doel hebben zich te verzetten tegen de toepassing van het doorkijkregime negeren."
    - Quid mogelijkheid tot tegenbewijs ?
  - **Tweede lid** : ... omzetting van structuur **Type 2** in structuur Type 1 **om aan de toepassing van de taxatie bij uitkering zoals bepaald in art. 18 eerste lid 2° ter b) te ontsnappen**
    - = lege doos sedert art. 104 Wet 26/12/2015 ... ©
- Art. 47 PW : Omzettingmisbruik vanaf 9 oktober 2014
  - Elke omzetting van een structuur Type 2 in een structuur Type 1 dan wel van een structuur Type 1 in een structuur Type 2
- Verwijzing naar art. 344 § 1 WIB in MvT blz. 33

## Pragmatisch omgaan met Kaaimantaks?

- Alle inkomsten te belasten in het betreffende aanslagjaar
- Strikt onderscheid tussen inkomsten vanaf 2015 en eerder
  - Volledige & historische ventilatie naar aard inkomsten vereist
  - Verrekening maken van effectieve uitkeringen aan derde-begunstigden
  - Virtuele fiscale realiteit die los staat van de boekhoudkundige resultaatsverwerking door de constructie
    - Zie TFR nr. 490/491 « Voorgesteld » Anton Van Zantbeek
- Impact onderscheid trusts en stichtingen door art. 18 3° WIB niet te onderschatten
- Virtuele Belgische belastbare grondslag voor jaarlijkse 15% toets type 2
- Aanpassen beleggingsbeleid : Bv goud, tak 23, etc ...
  - Impact art. 344/1 WIB ? Wellicht niet ... zie TFR nr. 484 Luc van Heeswijck
- Luxemburgse Sicav dédiée is veranderd in een mijnenveld !

## Deel 4

### *Een paar voorbeelden terzake de toepassingsregels van de Kaaimantaks*

Een toegepast fiscaal imbrogio

of

Wie betaalt de belasting en wie niet ?

### **Klassiekers**

- STAK : Neen - staat niet op de EER-lijst
  - Vraag of toepassing Kaaimantaks enige impact zou kunnen hebben
  - → Neen wegens gebrek aan reserves
- Burgerlijke maatschap BM:
  - Neen - kwalificeert niet onder art. 2 §1 13° a)
- STAK & BM sowieso reeds fiscaal transparant
  - DVB meent dat de “gecertificeerde maatschap” een JC Type 1 is
    - Quid : Wie is de beheerder ?
  - Aangifteplicht en bewijsregels
  - Kaaimantaks is hier echter niet voor bedoeld → Onnodig complex

### Voorbeeld Trust (cfr. Vb MvT blz. 45-47)

- Een trust ontvangt in 2015 500 roerende inkomsten en realiseert 800 meerwaarden op aandelen in het kader van een normaal beheer van privévermogen. Er wordt niets uitgekeerd. De oprichter (of zijn erfgenamen, volgens hun aandeel in de nalatenschap) wordt dan in België belast op 500 roerende inkomsten (aan 25 %). De meerwaarden van 800 zijn volgens de Belgische regels vrijgesteld.
- **Dus 5/13 = belastbaar & 8/13 = vrijgesteld**
- Stel dat de oprichter echter zijn minnares als begunstigde aangeduid heeft en dat de trust (over het resultaat van 2015) 300 uitkeert aan haar. De minnares wordt dan belast op de verhouding van 300 t.o.v. de totale inkomsten van de trust, alsof ze het inkomen rechtstreeks had ontvangen. Zij zal dus belasting betalen over  $300 \times 5/13$ , aan 25 %. De oprichter of erfgenaam betaalt belasting over het saldo, zijnde  $1000 \times 5/13$ .
- In totaal wordt dus in beide gevallen belasting betaald over 500
- Indien minnares in jaar X+1 uitkering krijgt betaalt ze géén belasting !!

### Voorbeeld distributions door trust

- X = UK resident non dom founder
- Y = Belgian resident
  - Income 2015 is distributed to Y in 2015 → ? CT
  - Income 2015 is distributed to Y in 2016 → ? No CT
  - Income 2015 is distributed to X & gifted to Y in 2015 → ? No CT
- X = Belgian resident founder
- Y = UK resident non dom
  - Income 2015 is distributed to Y in 2015 → ? No CT
  - Income 2015 is distributed to Y in 2016 → ? CT with X
  - Income 2015 is distributed to X and gifted to Y in 2015 → ? CT

### Voorbeeld gift aan ziekenhuis VZW

- Bermuda trust van UK mecenas doet gift van € 1.000.000 aan een VZW ziekenhuis voor de aankoop van een CT Scanner
- Kaaimantaks ? → Art. 220/1 § 2 WIB
  - Anno 2014 : Belastingvrije gift
  - Anno 2015 : Belastbaar wegens art. 220/1
    - Tenzij uitkering aantoonbaar uit inkomsten en/of kapitalen per 31/12/2014 dan ook géén belastbaarheid
  - Men doet “alsof” die inkomsten door de VZW zijn ontvangen
  - Dat de oprichter geen rijksinwoner is/was is niet relevant
  - Vraag : In welke mate kan die Bermuda Trustee (die niks met België te maken heeft) verplicht worden mee te werken aan de vaststelling van de “transparante taxatie” ?

### Voorbeelden huurinkomsten aan type 1 of 2 met Belgische resident oprichter

- Guernsey Ltd verhuurt villa in Knokke aan BVBA
  - Indien huur niet enig inkomen is dan zal 15% wellicht niet behaald zijn en geldt art. 5/1
    - Dus huur aan te geven door oprichter
  - Indien huur enig inkomen is dan zal 15% grens behaald zijn
    - Belastbaar via BNI Venn
  - **Bizar, want Kaaimantaks heeft dus impact op toepassing BNI-Venn ??**
- Guernsey Trust verhuurt villa in Knokke aan BVBA
  - Huur aan te geven in PB → 15% grens is niet van toepassing
  - Uitkeringen «van die huur» aan oprichter zijn niet belastbaar
    - Caveat echter indien uitkering (in jaar X) aan derde-begunstigde in DBV land
      - **Dan géén belasting op Belgische onroerende inkomsten verschuldigd ?**
  - Quid belastbaarheid huur bij trustee ? → Transparantie sluit dat dus uit ?
    - **Bizar : Kaaimantaks leidt dus tot 'minder' belasting in dit geval ...**
- Quid tegenbewijs via substance uitsluiting art. 2 § 1 13° /1 e)

## Voorbeelden aankoop Belgisch OG

- Trustee met één erfgenaam resident in België koopt Belgisch OG en stelt dat gratis ter beschikking aan die erfgenaam
  - OV c.q. KI verschuldigd door trustee en toerekenbaar aan « alle » erfgenamen die wonen in EER/DVB-land/TIEA-land
    - Geen VAA want geen beroepssfeer
    - Transparant en te verdelen over 'alle' erfgenamen
    - Of dient die erfgenaam als derde-begunstigde te worden 'belast' ?
    - Zo ja, op welk inkomen ?
- Trustee met géén erfgenaam resident in België koopt Belgisch OG en stelt dat gratis ter beschikking aan nichtje
  - Nichtje is derde-begunstigde
  - OV c.q. KI verschuldigd door trustee en toerekenbaar aan :
    - « alle » erfgenamen die wonen in EER/DVB-land/TIEA-land
    - of alléén aan nichtje derde-begunstigde ?
    - Quid VAA ? "enig voordeel ..." ?
- Wet is onduidelijk

## Voorbeeld ontmanteling Trust 2017

- Inkomsten & kapitalen vooraf aan 2015
  - Geen taxatie over AJ 2018
  - → hypothese discretionaire trust (anders taxatie??)
  - Doorwerking income account vs. Capital account?
- Inkomsten/meerwaarden vanaf 2015
  - Transparant belast (of vrijgesteld) bij oprichter
  - Transparant belast (of vrijgesteld) bij derde begunstigde tenzij reeds belast in hoofde van oprichter over AJ 2016 & AJ 2017
- Ruling lijkt nuttig ...
- Quid rechtszekerheid over fiscaal verleden?

### Voorbeeld ontmanteling Ltd 2017

- Kapitalen & RC vooraf aan 2015
  - Geen effect kaaimantaks → Noodzaak fiscale regularisatie toetsen
- Inkomsten vooraf aan 2015
  - Klassieke reserves → taxatie 27% AJ 2018 o.g.v. Art. 18, 1° juncto 2° ter WIB
- Inkomsten/meerwaarden vanaf 2015
  - Transparant belast (vrijgesteld) bij oprichter
  - Transparant belast bij derde begunstigde tenzij reeds belast in hoofde van oprichter over AJ 2016 & AJ 2017
  - Niet belastbaar over aj. 2018 in de mate reeds belast over AJ 2016 & 2017 cfr. Art. 21,12° WIB
- Quid rechtszekerheid over fiscaal verleden?

### Repatriëring saldi naar België ?

- Staat volledig los van de Kaaimantaks
- Initieel voorziene impact art. 18 eerste lid 2° ter b) WIB heffing 27% als «regeling verleden» werkte sowieso niet bevrijdend voor eventuele oude fiscaal verjaarde en niet-verjaarde fraude
  - Risico dubbele heffing
  - Reparatiewet 26/12/2015 heeft dat opgelost
  - Impact nieuwe fiscale regularisatie FVK 36%
- Voorafgaande analyse structuur blijft noodzakelijk

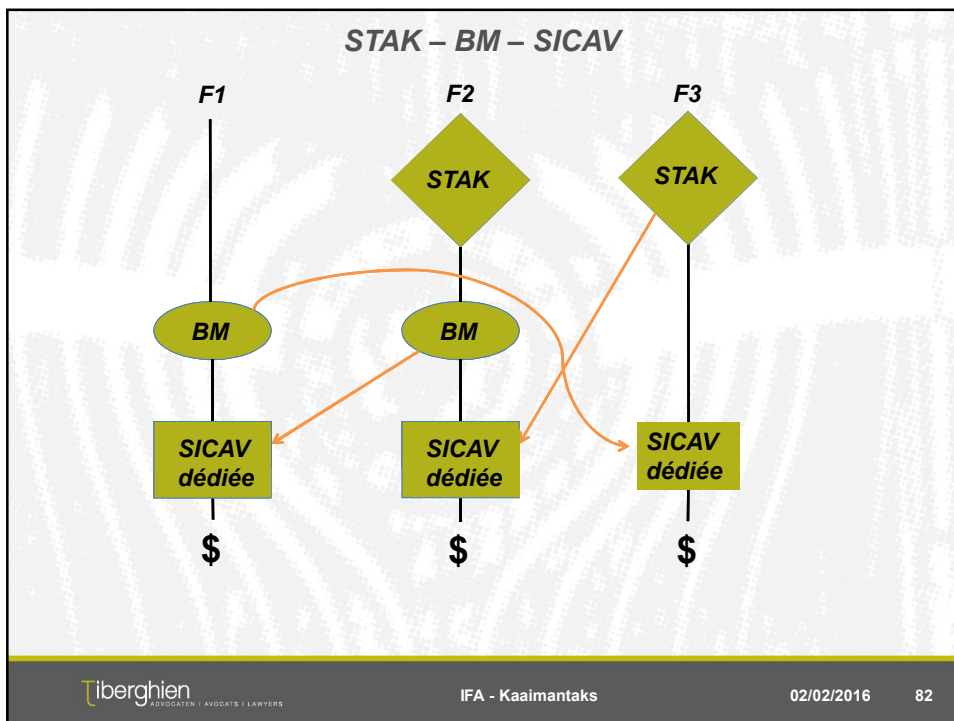
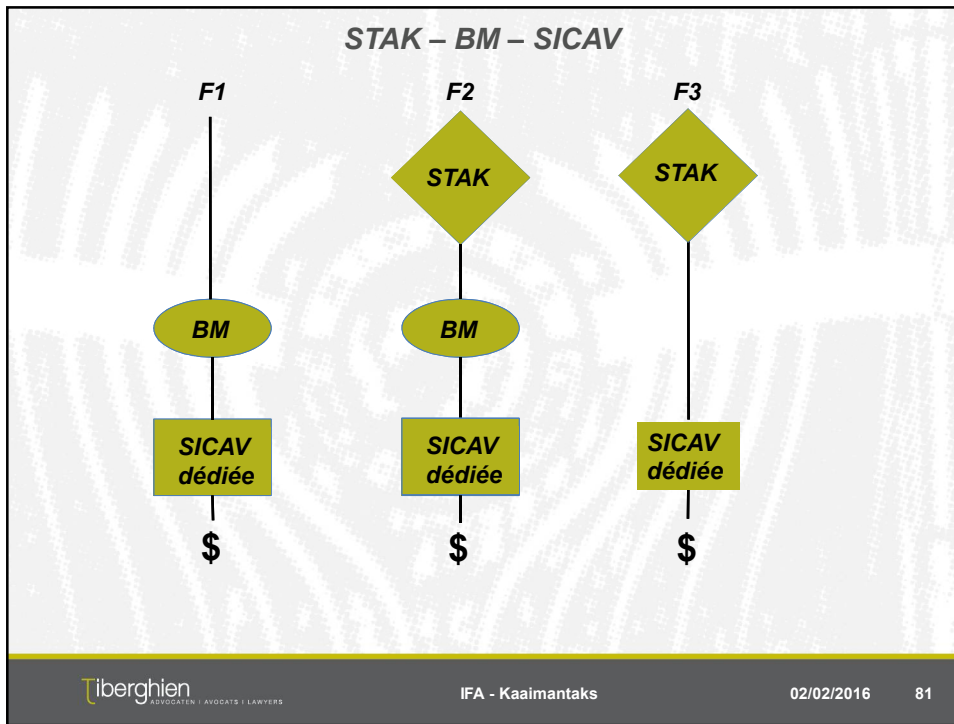
## **Ontmanteling off-shore Ltd met OG**

- Panama Ltd verkoopt Belgisch OG
  - Art. 90,10° WIB ? Meerwaarden OG belastingvrij ?
    - Nadien uitkering verkoopprijs belastingvrij wegens art. 21,12° WIB
- Liquidatiebonus is vrijgesteld ten belope de meerwaarde waarover finale belasting (vrijstelling) reeds werd voldaan
  - Art. 18 2° ter juncto art. 21,12° WIB
- Taxatie BNI-Venn is niet meer van toepassing wegens transparante regeling
- Caveat : Quid impact bedrijfsvoorheffing bij verkoop OG door notaris ?
  
- Onduidelijk
- Quid these werkelijke leiding van off-shore in België ?

## **Problematiek van dubbele belasting bij obligatiefondsen art.19bis WIB**

- Art.19bis WIB obligatiefonds buiten EER
- Hypothese dat uitsluitingen a) en b) niet van toepassing zijn :
  - Jaarlijks kaaimantaks art. 5/1 WIB
  - Bij inkoop : art. 21,12° WIB, want inkoop = inkomsten die zijn « toegekend of betaalbaar gesteld »
  - Caveat : bij « verkoop » dubbele belasting
- Quid impact art. 21,2° WIB ? → Symbiose met art. 13° /1 a) & b) WIB
- Conclusie :
  - Heffing wordt vervroegd, of
  - Dubbele belasting
  
- Quid impact Sicav dédiée ?
- Quid impact speculatietaks ?





## Deel 5

### Roerende voorheffing en Kaaimantaks

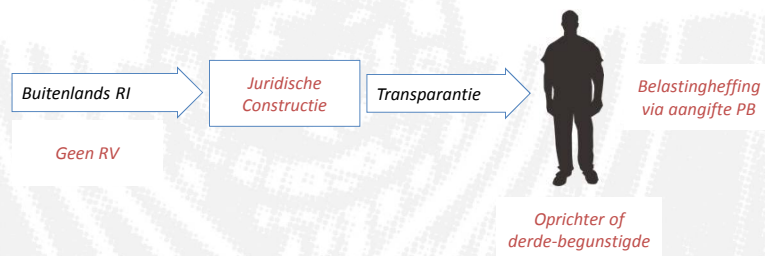
Een poging om door de bomen het bos te zien

#### These 1 : Beperkte lezing

- De fiscale transparantie is niet 'algemeen' van toepassing op de geïndiceerde juridische constructies type 1 noch type 2
  - Beperkt tot PB & RPB
  - Alléén indien de wettelijke voorwaarden van art. 2 §1 13° (o.a. 15% tarief) zijn vervuld
  - Te bepalen per aanslagjaar
  - Transparantie alléén voor de kohierbelasting en niet voor de RV
- Er is binnen het kader van de Kaaimantaks geen wettelijke regeling voorzien tot identificatie van de oprichters / derde begunstigden in hoofde van de inhoudingsplichtige van de RV (bv Belgische bank).
- In MvT 46 één verwijzing naar art. 313 WIB

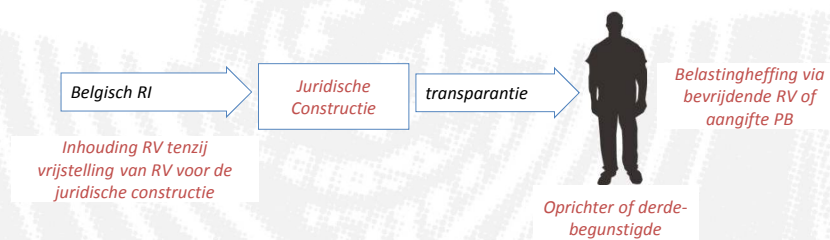
## Roerende voorheffing (1)

- Juridische constructie met buitenlandse rekening
  - Meest voorkomende geval : geen inhouding van RV



## Roerende voorheffing (2)

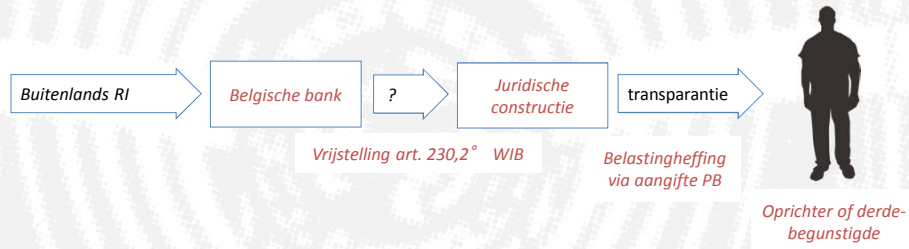
- Juridische constructie met Belgische roerend inkomen
  - MvT verwijst op blz. 46 naar art. 313 WIB



- ✓ Welke vrijstellingen ? Bv SPF Lux is uitgesloten van MDR maar kwalificatie als Spaarder Niet-Verblijfhouders kan wel

### Roerende voorheffing (3)

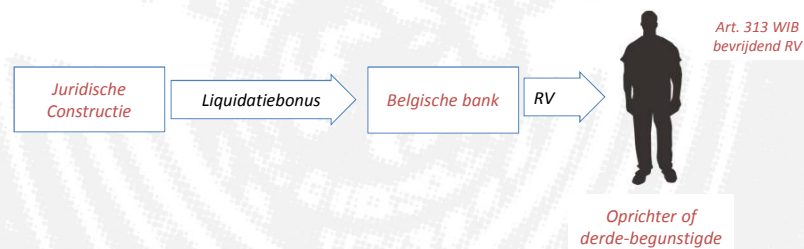
- Juridische constructie met Belgische rekening (uitzonderlijk)



- ✓ In principe kent de bank de identiteit van de « beneficial owner » (cf. SpaarRL, BijstandsRL, KYC, FATCA, 3° WWRL, ...)

### Roerende voorheffing (4)

- « Uitkeringen » cfr. Artikel 18 WIB



- ✓ Quid bepaling van de belastbare grondslag door de bank ?

## These 2 : Steeds negeren juridische constructie

- Basisregel : Art. 5/1 WIB : **“alsof de oprichter de inkomsten rechtsreeks heeft verkregen”** → dus RV inhoudingsplicht steeds bepalen volgens status oprichter
- Inbound: Inkomsten **aan** de juridische constructie
  - Status oprichter is steeds determinerend, te bepalen via KYC
  - Verwijzing in MvT naar art. 313 WIB
- Outbound : Inkomsten **betaald door** de juridische constructie
  - Inkomsten **vanaf 01/01/2015** : Juridische constructie is t.a.v. oprichter geen fiscaal subject voor uitkeringen, dus géén RV mogelijk
  - Inkomsten & kapitalen **voor 01/01/2015** : Juridische constructie **type 2** is t.a.v. oprichter wél fiscaal subject voor uitkeringen
    - Quid positie eerste financiële tussenpersoon ?

## Inwerkingtreding regels RV (versie 2)

- Art. 47 Pw 10/08/2015 – 1 september 2015
  - Gold de facto alléén voor art. 18 2° ter b) WIB
- Maar art. 18 2° ter b) WIB werd retroactief opgeheven !
  - Echter voor de RV pas vanaf 1/2/2016 (Art. 3 KB 18/12/2015)
- **Voor de IB heeft art. 18 2° ter b) WIB echter nooit bestaan daar art. 18,3° WIB geldt vanaf 01/01/2015 – i.e. aj. 2016 (Art. 109 Wet 26/12/2015)**
- RvSt. 58.637/3 blz. 5 en voetnoot 4
  - Inwerkingtreding is onduidelijk ... (sic)
- Dus blijkbaar geen rechtsgeldige titel voor RV inhoudingen tussen 1 september 2015 en 1 februari 2016

## *Deel 6*

### *Een paar beschouwingen, stellingen en een proeve van conclusie*

#### *Stelling 1*

“De Kaaimantaks is ook een opportuniteit.  
Structuren waar de fiscus het vroeger moeilijk mee  
had worden nu in een wettelijk kader gegoten”

### **Stelling 2**

De kaaimantaks voorziet in een vorm van  
'type-dwang' en mag niet gezien worden als  
een ultimatum remedium

### **Stelling 3**

“Het blijkt niet altijd absoluut noodzakelijk om  
'oplossingen' te vinden voor bestaande structuren”

#### Stelling 4

“Verschil in fiscale behandeling tussen trust en stiftung, die beide varianten zijn van het “doelvermogen stricto sensu”, is niet gestoeld op een redelijk criterium en daarom ongrondwettelijk.”

*“..... en dat alles zonder dat een dergelijk verschil in behandeling objectief en redelijk is verantwoord, en op een wijze die evenredig is met het door de wetgever beoogde doel ....”*

#### Proeve van conclusie - Is de kaaimantaks werkbaar?

- Extreem complex → Interpretatie is nodig om te weten :
  - Wie is belastbaar ?
  - Wat is de belastbare grondslag ?
  - Wat is het belastbaar moment ?
  - Belangrijke wettelijke 'details' inzake de bepaling van de belastbare grondslag ontbreken ↔ wettelijkheid ?
- Bonafide structuren & tegenbewijs ?
  - Bepaalde “light” structuren in combinatie met info-uitwisseling zullen vanaf 1/1/2015 effectieve heffing gaan betalen
- Informatie aangifteplicht zal o.a. gebruikt worden door BBI om bestaande structuren te controleren
- Impact rulingcommissie essentieel ↔ rol wetgever ?
- Fondsenmarkt zal rekening moeten houden met Kaaimantaks
  - Risico op dubbele belasting
  - Impact sicav dédié aanzienlijk (ook via speculatietaks)
  - Zoeken van werkbare toepassingen om administratieve overlast te beperken



Question Time

Zijn er nog vragen ?



**Gerd D Goyvaerts**  
[Gerdd.Goyvaerts@Tiberghien.com](mailto:Gerdd.Goyvaerts@Tiberghien.com)



**Brussels Office**  
Tour & Taxis  
Havenlaan 86C / 419  
B-1000 Brussels  
Tel +32 (0)2 773.40.00  
[www.tiberghien.com](http://www.tiberghien.com)

**Antwerp Office**  
Minerva Building  
Karel Oomsstraat 47/5  
B-2018 Antwerpen  
Tel +32 (0)3 443.20.00  
[www.tiberghien.com](http://www.tiberghien.com)

**Luxembourg Office**  
44, rue de la Vallée  
L-2661 Luxembourg  
Tel +352 27 47 51 11  
[www.tiberghien.com](http://www.tiberghien.com)