

DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN - NEWS

1. voorwoord

De Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (DVB) maakt elk jaar een jaarverslag op dat wordt overgemaakt aan de Kamer.

Naast een verslag van haar activiteiten van het afgelopen jaar, geeft dit rapport eveneens de (gunstige of ongunstige) houding weer van de DVB ten aanzien van verrichtingen of situaties die aan haar beoordeling werden voorgelegd. Deze zijn terug te vinden in de hoofdstukken 'Beslissingen met een bijzonder belang' en 'Aan de DVB voorgelegde maar niet-aanvaarde verrichtingen'.

Nadat het wordt overgemaakt aan de Kamer, wordt dit jaarverslag gepubliceerd op de website van de Kamer en de DVB. De publicatie vindt evenwel plaats enkele maanden na het jaar waarop het verslag betrekking heeft.

De bedoeling van de huidige nieuwsbrief is de standpunten van de DVB sneller te publiceren zodat de belastingplichtigen en hun raadgevers 'up-to-date' geïnformeerd blijven .

Meer algemene zaken zullen er eveneens in aan bod komen, zoals bijvoorbeeld nieuwe ontwerpaanvragen, wijzigingen in het personeelsbestand of de datums waarop het college van de DVB samenkomt.

DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN - NEWS

2. beslissingen met een bijzonder belang

2.1 beslissing nr. 2016.420 dd. 23 augustus 2016 - avenant

warrantenplan – ontslagvergoeding

De beslissing werd verduidelijkt met betrekking tot de vraagstelling of de toekenning van warranten al dan niet fiscaal misbruik uitmaakt in de hieronder vermelde situaties:

Eerste situatie: Een ontslagen werknemer of een ontslagnemend werknemer moet een opzegtermijn presteren en heeft, vanwege zijn tewerkstelling, nog recht op bepaalde bonussen na de kennisgeving van het ontslag, maar vóór het effectieve einde van zijn arbeidscontract.

Tweede situatie: Via een systeem van uitgestelde bonussen hebben bepaalde werknemers nog recht op een bonus (of op warranten die de bonus vervangen) na het effectieve einde van hun arbeidscontract. Gepensioneerde en bruggepensioneerde werknemers behoren tot deze categorie.

Derde situatie: Een ontslagen werknemer aan wie een wettelijke ontslagvergoeding werd betaald kan nog warranten ontvangen in het kader van zijn ontslag, voor zover de warranten worden toegekend bovenop de wettelijke ontslagvergoeding door de werkgever en niet ter vervanging van een deel van deze vergoeding worden toegekend.

Vierde situatie: De arbeidsovereenkomst wordt op een andere manier beëindigd dan door ontslag, namelijk:

- Het bereiken van een gemeenschappelijk akkoord, want op dat moment is er geen vergoeding verschuldigd;
- Een vervroegde pensionering die tot stand komt door het bereiken van een gemeenschappelijk akkoord of door ontslag dat uitgaat van de werknemer;
- Het einde van de overeenkomst omwille van medische redenen. De overeenkomst wordt beëindigd indien de werknemer definitief niet in staat is om de arbeidsrelatie verder te zetten.

Uit de voorbereidende werkzaamheden van de wet van 26 maart 1999 (De Kamer, DOC 1912/1 – 1998/1999 pagina 7), blijkt dat het de intentie van de wetgever is om ondernemingen toe te laten << hun managers en hun medewerkers meer te betrekken bij de toekomstige groei van de onderneming en hen aan te sporen om hiertoe bij te dragen >>. Het behoud van competente en gemotiveerde medewerkers is dan ook duidelijk beoogd.

Het ontslag of, meer in het algemeen, de beëindiging van de arbeidsrelatie vormt de deadline om de werknemer te motiveren en te behouden.

Bijgevolg wordt de toekenning van warranten in de vier voormelde situaties als fiscaal misbruik beschouwd. Desalniettemin kan in de eerste twee situaties de weigering om warranten toe te kennen leiden tot discriminatie tussen ontslagen werknemers en ontslagnemende werknemers enerzijds en de andere werknemers anderzijds. De toekenning van warranten vormt immers een alternatief voor de betaling van een bonus die zowel wordt toegekend aan ontslagen of ontslagnemende werknemers als aan andere werknemers die er recht op hebben na het behalen van vooropgestelde doelstellingen.

Bijgevolg kan worden aangenomen dat deze twee situaties geen fiscaal misbruik vormen in hoofde van de onderneming (werkgever) die de warranten toekent.

De derde en vierde situatie vormt wel fiscaal misbruik in hoofde van de onderneming (werkgever) die de warranten toekent.

2.2. Beslissing nr. 2016.540 dd. 22 november 2016

Kaaimantaks : compartiment van een Luxemburgse Sicav – substance uitsluiting

De Sicav X SA, en in het bijzonder het ‘Y’ compartiment, kwalificeert als een juridische constructie type 2, zoals gedefinieerd in artikel 2, §1, 13°, b) WIB92. De Sicav X voldoet niet aan de voorwaarden zoals bepaald in artikel 5/1, §3, b) WIB92 (louter passief beheer van het vermogen van één familie) waardoor de substance-uitsluiting niet van toepassing is, aangezien de activiteit van het ‘Y’ compartiment zich beperkt tot het zuivere beheer van privévermogen. De inkomsten die worden verkregen door de Sicav X zijn ten belope van haar ‘Y’ compartiment belastbaar in hoofde van de heer A en mevrouw B in de zin van artikel 5/1, §1 WIB92.

2.3. Beslissing nr. 2016.563 dd. 22 november 2016

Kaaimantaks : dubbelstructuur – oprichter – derde begunstigde – onroerend goed

De X Trust en de V Trust zijn juridische constructies op basis van artikel 2, §1, 13°, a) WIB92. Y S.A. is geen juridische constructie. Y Limited is een juridische constructie overeenkomstig artikel 2, §1, 13°, b) WIB92.

De X trust werd opgericht door B, broer van A en de aandelen van de Y Ltd. werden er een dag later ondergeschoven. X trust bevindt zich ten aanzien van Y Ltd. derhalve in een rechtsverhouding zoals bedoeld in art. 2, § 1, 13, a), WIB92 waardoor de inkomsten van de onderliggende Y Ltd. hun fiscale hoedanigheid behouden in hoofde van de oprichter en/of de derde begunstigten.

A kwalificeert als derde begunstigde van de X Trust op basis van artikel 2, §1, 14°/1 WIB92. A zal transparant belast worden op inkomsten verkregen door de X Trust alsof hij deze rechtstreeks heeft verkregen wanneer kan aangetoond worden dat deze inkomsten aan hem werden betaald of toegekend, dit cfr. artikel 5/1, §2 WIB92. Aangezien het de inkomsten van de onderliggende Y Ltd. zijn die worden uitgekeerd aan A, zal A transparant belast worden op de inkomsten in de hoedanigheid die zij hebben bij Y Ltd.

A zal niet belast worden cfr. artikel 5/1 WIB92 op de huur van het onroerend goed daar het onroerend goed verhuurd wordt door een Luxemburgse vennootschap, die niet kwalificeert als een juridische constructie cfr. artikel 2, §1, 13° WIB92 en waarbij bevestigd wordt dat deze huur deel uitmaakt van een aangifte BNI/Ven.

2.4. Beslissing nr. 2016.569 en 2016.571 dd. 29 november 2016

Kaaimantaks : Panamese villavennootschap – onroerend goed – regularisatie – onroerende inkomsten - meerwaarden

Aanvrager had een regularisatieaangifte ingediend bij het Contactpunt regularisaties waarbij zowel de aankoopssom om het onroerend goed aan te schaffen als “fiscaal verjaard kapitaal”; als het onroerend inkomen gerelateerd aan het onroerend goed als “overige inkomsten” werden geregulariseerd. Daarnaast heeft aanvrager de onroerende inkomsten van het onroerend goed behaald in de twee inkomstenjaren na de fiscale regularisatie aangegeven in de personenbelasting waarin tevens bevestigd werd dat hij oprichter is van een juridische constructie in de zin van art. 2, § 1, 13° en 14°, WIB92.

De DVB is van oordeel dat alle onroerende, roerende en diverse inkomsten gerelateerd aan het onroerend goed dat op naam staat van de Panamese vennootschap “X”, op fiscaal transparante wijze kunnen worden belast in hoofde van de aanvrager conform art. 7 t.e.m. 16, art. 17 t.e.m. 22 en art. 90 t.e.m. art. 103, WIB92. In geval van verkoop van het onroerend goed is art. 90, 10°, WIB92 niet toepasselijk gezien het verstrijken van de termijn, doch wordt de toepassing van art. 90, 1°, WIB92 geenszins uitgesloten, daar er op basis van het feitenrelaas bezwaarlijk kan worden beweerd dat er sprake is van een normaal beheer van een privé-vermogen.

2.5. Beslissing nr. 2016.602 dd. 29 november 2016

Kaaimantaks : Trust – Stichting Particulier Fonds – Stichting administratiekantoor – Dubbelstructuur – Notie oprichter

W Trust is een juridische constructie overeenkomstig artikel 2, §1, 13°, a) WIB92. Y Limited en SPF X zijn juridische constructies overeenkomstig artikel 2, §1, 13°, b) WIB92. STAK Z is geen juridische constructie, noch op basis van artikel 2, §1, 13°, a) WIB92, noch op basis van artikel 2, §1, 13°, b) WIB92.

Door de heer A werden certificaten van de STAK Z geschonken via een “deed of gift” aan de W Trust. De heer A kwalificeert als oprichter van de W Trust overeenkomstig artikel 2, §1, 14°, tweede streepje WIB92.

Aangezien de vennootschap R NV SPF X heeft opgericht, kwalificeert de heer A volgens de aanvrager niet als oprichter van SPF X overeenkomstig artikel 2, §1, 14°, eerste streepje WIB92. De heer A heeft geen vermogen ingebracht in SPF X. Het is W Trust die activa heeft overgedragen aan SPF X. SPF X werd formeel opgericht door R NV, doch de facto door W Trust. Er ontstaat een situatie waarbij vanuit de eerste constructie, W Trust, een onderliggende entiteit wordt opgericht, SPF X, waarnaar de activa van de oorspronkelijke constructie reeds werd uitgezakt.

Bij gebruik van de uitbreiding van de notie “oprichter” kan geconcludeerd worden dat de heer A enerzijds oprichter is van W Trust en anderzijds wordt aangemerkt als oprichter van SPF X overeenkomstig artikel 2, §1, 14°, eerste streepje WIB92. Logischerwijze moeten de inkomsten van de onderliggende entiteit dan ook belast worden in hoofde van deze oprichter, de heer A.

De aandelen van Y Ltd. worden bij oprichting aangehouden door V Ltd. en U Ltd. ten behoeve van de heer A. De heer A draagt de activa (liquiditeiten, kunstcollectie, ..) over aan Y Ltd. Dhr. A kwalificeert als oprichter van Y Ltd. vermits dhr. A er “goederen en rechten” in ondergebracht heeft (art. 2, §1, 14°, 2de streepje). Dat de aandelen Y Ltd. van de heer A door STAK Z werden omgezet in certificaten van de STAK en deze vervolgens werden geschonken aan W Trust doet daaraan geen afbreuk.

2.6. Beslissing nr. 2016.610 dd. 22 november 2016

Kaaimantaks : Liechtensteinse Stichtung – Dubbelstructuur – Notie oprichter - Misbruikbepaling

De Stiftung in Liechtenstein staat vermeld op de limitatieve lijst van entiteiten uit EER-landen die worden aangemerkt als een juridische constructie overeenkomstig het KB van 18 december 2015. De Stiftung X is een juridische constructie overeenkomstig artikel 2, § 1, 13°, b) WIB92. Y werd 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.

De aanvrager wenst te vernemen dat hij niet als oprichter van de Stiftung X cfr. artikel 2, §1, 14° WIB92 kwalificeert. Aangezien de Stichting Y, X heeft opgericht, kwalificeert de heer A volgens hem niet als oprichter cf. artikel 2, §1, 14°, eerste streepje WIB92.

De DVB is van oordeel dat het “geheel van rechtshandelingen” van stichting Y fiscaal misbruik uitmaakt overeenkomstig artikel 344/1 WIB92. 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. Bij gebruik van de uitbreiding van de notie “oprichter” in combinatie met de toepassing van artikel 344/1, 1ste lid WIB92 kan geconcludeerd worden dat de heer A enerzijds oprichter-erfgenaar van Y is en anderzijds wordt aangemerkt als één van de oprichters van X Stiftung overeenkomstig artikel 2, §1, 14° WIB92. Logischerwijze moeten de inkomsten van de onderliggende entiteit dan ook belast worden in hoofde van haar oprichters, waarvan A er één is.

2.7. Beslissing nr. 2016.711 dd. 29 november 2016

Kaaimantaks : trust – oprichter – derde begunstigde

Trusts A, B, C, D en E zijn opgericht naar het recht van Jersey door mevrouw Y, een Zwitsers rijksinwoner die er als enige vermogen heeft in onder gebracht. De heer X, Belgisch rijksinwoner is de kleinzoon van de oprichter, mevrouw Y. De heer X kwalificeert heden niet als oprichter van trust A, trust B, trust C, trust D en trust E, noch als derde begunstigde. De heer X kan slechts als oprichter-erfgenaar van voormelde trusts in de zin van artikel 2, §1, 14°, derde streepje WIB92 kwalificeren bij overlijden van mevrouw Y en in het geval er zich welbepaalde hypothesen zouden voordoen.

Indien de heer X kwalificeert als oprichter-erfgenaar op basis van artikel 2, §1, 14°, derde streepje WIB92 zal artikel 5/1, §1 WIB92 enkel van toepassing zijn op de inkomsten verkregen door de trust vanaf het moment dat X kwalificeert als oprichter-erfgenaar.

Uitkeringen van inkomsten uit de jaren voorafgaand aan het verkrijgen van de status als “oprichter” kunnen slechts belastingvrij aan de heer X worden uitgekeerd vanaf het ogenblik dat hij oprichter-erfgenaar is geworden, daar voor die inkomsten de elementen tot belastbaarheid in hoofde van X niet verenigd zijn.

Indien er inkomsten behaald door de trusts uit de jaren voorafgaand aan het verkrijgen van de status als “oprichter” worden betaald of toegekend aan de heer X vooraleer hij de kwalificatie als oprichter-erfgenaar heeft verworven, dan dient hij alsnog aangemerkt te worden als derde begunstigde in de zin van artikel 2, §1, 14°/1 WIB92 en kan er via artikel 5/1, §2 WIB92 tot belastbaarheid worden besloten voor zover deze uitkeringen samengesteld zijn uit inkomsten die in hetzelfde jaar door de trusts zijn verkregen. In dat geval zal er ook aangifteplicht zijn in hoofde van de heer X op basis van artikel 307, §1, vierde lid WIB92.

2.8. Beslissing nr. 2016.562 dd. 4 oktober 2016

Kaaimantaks : trust – uitkering inkomsten

De inkomsten van de Jersey trust, vanaf 1 januari 2015 (inkomstenjaar 2015, aanslagjaar 2016), zijn belastbaar in hoofde van de aanvragers in hun hoedanigheid als oprichter-erfgenaam, elk in verhouding tot hun rechten in het nalatenschap (artikel 5/1, §1 WIB92). Aangezien artikel 5/1, §1, zevende lid WIB92 en artikel 18, 2^oter en 3^o WIB92, die voorzien in een belasting bij uitkering door een juridische constructie, alleen van toepassing zijn op een juridische constructie in de zin van artikel 2, § 1, 13^o, b) WIB92, zijn de uitkeringen van inkomsten door de trust die plaatsvinden vanaf 1 januari 2015 aan de aanvragers onbelast, tenzij in het kader van artikel 5/1, §2 WIB92.

2.9. Beslissing nr. 2016.740 dd. 29 november 2016

Vennootschapsbelasting - DBI-aftrek –Meerwaarde aandelen - Servië

De dividenden die door drie Servische dochtervennootschappen uitgekeerd zullen worden aan de moedervernootschap op grond van artikel 203, §1, 1ste lid, 1^o tot 5^o WIB92, zullen niet van de Belgische toepassing van de aftrek voor definitief belaste inkomsten worden uitgesloten ondanks het feit dat Servië is opgenomen in de lijst van landen alwaar de belastingheffing lager is dan 15%. De eventuele toekomstige meerwaarde gerealiseerd bij een belaste transfer (o.a. een verkoop) van de aandelen in de drie Servische dochtervennootschappen door de Belgische moedervernootschap komen in aanmerking voor de afzonderlijke taxatie ten name van Belgische moedervernootschap zoals voorzien door artikel 192, § 1 WIB92 juncto artikel 203 WIB92 juncto artikel 217, 2^o en 3^o WIB92.

DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN - NEWS

*3. aan de DVB voorgelegde maar
niet aanvaarde verrichtingen*

3.1. Kaaimantaks : kwalificatie oprichter-erfgenaar – belastbaarheid inkomsten

Vraagstelling

Het voorwerp van de profiling betreft de vraag of X al dan niet kwalificeert als oprichter-erfgenaar van een Stiftung naar Liechtensteins recht (artikel 2, §1, 14°, derde streepje WIB92).

Standpunt DVB

De Stiftung kwalificeert als een juridische constructie type 2 in de zin van artikel 2, §1, 13°, b) WIB92.

Ingevolge artikel 2, §1, 14°, derde streepje WIB92 kwalificeren natuurlijke personen die, vanaf het overlijden, direct of indirect zullen erven van de personen die kwalificeren als oprichter van een juridische constructie – in deze A -, ook als oprichter van deze juridische constructie. De memorie van toelichting bij het ontwerp van Programmawet (Ontwerp van Programmawet, Parl. St. Kamer, 2015, nr. 1125/001, 40) bepaalt hierover het volgende: “De aandacht wordt gevestigd op het feit dat als erfgenaar in de zin van de definitie van oprichter beoogd in artikel 2, §1, 14°, derde streepje, WIB92, wordt verstaan alle natuurlijke personen betrokken bij een nalatenschap van de oorspronkelijke oprichter, ongeacht of deze personen erfgenamen met voorbehouden erfdeel, algemene legataris of bijzonder legataris van de nalatenschap zijn.”

Vermits A bij internationaal testament X als algemeen legataris van zijn “Belgische” nalatenschap heeft aangesteld, moet besloten worden dat X kwalificeert als oprichter-erfgenaar (art. 2, §1, 14°, derde streepje WIB92).

Overeenkomstig artikel 5/1, §1, 5de lid WIB 92 “is elke oprichter in de zin van artikel 2, §1, 14°, derde streepje WIB 92 belastbaar in verhouding tot zijn deel in de juridische constructie of, wanneer die niet kan worden vastgesteld, in verhouding tot zijn rechten in de nalatenschap van de oprichter waarvoor hij in de plaats is getreden”. “De vermoedens inzake de verdeling van de inkomsten die overeenkomstig de bepalingen van voormelde paragraaf worden toegepast, kunnen door elke oprichter worden weerlegd voor zover wordt aangetoond aan welke andere persoon en in welke verhouding de door de juridische constructie verkregen inkomsten, moeten worden toegekend. Indien deze bewijzen niet op een voldoende wijze kunnen worden overgelegd, blijven de inkomsten van deze juridische constructie belastbaar in hoofde van de oprichters en in voorkomend geval van de derde begunstigden” (artikel 5/1, §1, 6de lid WIB92). Vermits het X echter onbekend is aan wie de buitenlandse (met andere woorden wereldwijde, met uitzondering van België) nalatenschap van A is toegekomen en hoe deze was samengesteld kan X dit tegenbewijs niet leveren.

De DVB oordeelt dat X kwalificeert als oprichter-erfgenaar van de Stiftung en dat alle inkomsten van de juridische constructie belastbaar zijn in hoofde van X wegens gebrek aan tegenbewijs.

3.2 Auteursrechten

X NV heeft als activiteit de studie, het ontwerp, de vervaardiging en de commercialisering van landbouwapparatuur en -machines.

De vier bestuurders van de vennootschap X NV hebben de constructieplannen van een landbouwmachine evenals het prototype van de machine ontworpen.

De vennootschap X NV wenst een gebruiksrecht van de plannen noodzakelijk ter vervaardiging van deze machine over te dragen aan een derde, Y NV.

Aanvragers zouden, als tegenprestatie voor de overdracht van hun vermogensrechten, 50% verwerven van de door Y NV aan X NV betaalde vergoedingen, terwijl X NV de overige 50% zou behouden.

Het onderzoek van de feiten toont aan dat de bedragen die door Y NV zijn toegekend en (ten belope van 50%) zijn overgedragen aan de vier auteurs, een loutere vergoeding betreffen voor de technische informatie met betrekking tot de landbouwmachine, die niet door het auteursrecht wordt beschermd. De bedragen die aldus aan de vier bestuurders toekomen, kunnen niet worden beschouwd als roerende inkomsten in de zin van artikel 17, §1, 5° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

4. Contactpunt regularisaties

Vraag

Wat is het te regulariseren bedrag in kader van levensverzekeringscontracten: de betaalde premie, de afkoopwaarde of het kapitaal op de vervaldag?

Antwoord

Het bedrag van de premie dient geregulariseerd te worden. Het betreft de bruto-premie voor vermindering van betaalde commissies aan de tussenpersoon en van eventuele belastingen die op het bedrag van de betaalde premies worden gegeven.