



# IDEFISC®

## Juridische nieuwsbrief: verschijnt driemaandelijks

© IDEFISC Internationale vereniging met wetenschappelijk doel - Nummer: 102 - Afgiftekantoor: Brussel V - maart 2018 - info@idefisc.be

### Editoriaal

## De ongelijkheid voor de fiscale wetgeving

In het fiscaal domein gebeurt het vaak dat maatregelen die uitgewerkt werden om correcter te zijn, op het einde nog meer onrechtvaardig blijken, omdat de Staat zich te gulzig toont.

Dat is het geval met de recente bepaling die de tarieven verandert die van toepassing zijn op laattijdheidsintresten in fiscale zaken.

Tot op vandaag bedroegen deze 7% per jaar, zowel als de belastingplichtige te laat was met zijn betaling, als wanneer de fiscus onverschuldigde bedragen diende terug te betalen. Dit was een evenwichtige maatregel, maar een die helemaal niet meer overeen kwam met de markt van de intresttarieven. Een tarief van 7% was buitensporig hoog.

Voor vele belastingplichtigen leidde dat tot een geschil met de fiscus

wat eindigde met de betaling van de betwiste belastingen, totaal buitensporige kosten. Als een proces 15 jaar duurde, dan kostten de intresten aan 7% uiteindelijk nog meer dan het hoofdbedrag van de belasting. Omgekeerd, diegene die de belastingen betaalde en deze toch betwistte, deed een fantastische belegging als hij zijn gelijk haalde: hij had recht op 7% intresten die verschuldigd waren door de Staat, en bovendien zonder roerende voorheffing aangezien de laattijdheidsintresten niet als belastbaar inkomen worden beschouwd.

Het is dus logisch dat het systeem wordt gewijzigd en deze tarieven te verminderen, aan de hand van de marktprijzen. Dat is wat de wetgever heeft gedaan, al was het met veel vertraging.

Maar wat verwerpelijk is, is dat ze hierdoor het bestaande evenwicht hebben gebroken. Dit jaar bijvoorbeeld zal de belastingplichtige recht hebben op 2% intresten op de terug te betalen belastingen, maar de fiscus kan 4% eisen op de belastingen die te laat betaald werden. Dit verschil in behandeling zorgt voor een niet te rechtvaardigen ongelijkheid tussen de fiscus en de belastingplichtige. Bovendien heeft de minister geen moeite gedaan om dit anders te verklaren dan dat de Staat geld nodig heeft.

Het is dat soort unieke maatregelen dat zorgt voor een sterk onrechtvaardigheidsgevoel waartegenover het idee van "fiscale rechtvaardigheid" zelf een onwerkelijkheid lijkt.



Thierry AFSCHRIFT

## De uithalen van de beer

### Zogenaamde terugvorderbare verliezen en fiscale onrechtvaardigheden

De hervorming van de vennootschapsbelasting bevat verschillende onrechtvaardige maatregelen. Twee van die maatregelen zijn de beperking, zelfs onmogelijkheid, om verliezen die in principe nochtans terugvorderbaar zijn, terug te vorderen. Het principe, dat volledig onrechtvaardig is, is dat een onderneming die tijdens een boekjaar een verlies heeft geleden, dat verlies moet kunnen terugvorderen tijdens het volgende boekjaar.

Dat betekent dat indien men 1 miljoen euro verloren heeft tijdens het jaar 1 en men 2 miljoen euro wint tijdens het jaar 2, deze som moet teruggevorderd worden tijdens dat tweede jaar, wat als gevolg heeft dat de belasting over de twee jaren samen op 1 miljoen zal betaald worden, ofwel het correcte resultaat.

Helaas voorkomt de invoering van een minimumbelasting de volledige terugvordering van de verliezen. Voortaan zal een onderneming die 2 miljoen euro verlies gemaakt heeft tijdens een boekjaar en een winst van 3 miljoen maakt tijdens het volgende boekjaar, tijdens dat laatste boekjaar niet alleen op de echte winst van de twee jaren belast worden, zijnde 1 miljoen, maar bovendien ook nog op 30% van het tweede miljoen verlies die zo niet terugvorderbaar zijn. Over de twee jaren samen zal er dus een belasting van 1.300.000 zijn terwijl de eigenlijke winst maar 1 miljoen bedraagt. Dit kan op geen enkele manier gerechtvaardigd worden, behalve door de wil van de fiscus om onbestaande inkomsten te belasten.

Het is nog erger voor wat betreft de onmogelijkheid om terugvorderbare verliezen af te trekken van belastbare bedragen die vastgesteld worden bij een wijziging van de aangifte. Ook daar leidt de nieuwe maatregel tot het belasten van inkomsten die niet bestaan, zelfs tot het belasten van ondernemingen die nog nooit geld verdiend hebben.

De fiscale spitsvondigheid staat niet altijd aan de kant waar we denken.

## Overzicht

De ongelijkheid voor de fiscale wetgeving	1
Zouden de Brusselse gemeentebelastingen op kantoorgebouwen ongrondwettelijk zijn?	4
Wallonië: vermindering van bepaalde registratierechten	5
Enkele verduidelijkingen betreffende de belasting op de effectenrekeningen	6
Het nieuwe stelsel van laattijdigheidsintresten in fiscale zaken	7
De maatregelen in de strijd tegen de juridische constructies: versteviging van de "Kaaimantaks" (Eerste deel)	8
De DVB valideert een levensverzekeringsovereenkomst "laatst stervende"	9
De nieuwe antimisbruikbepaling van toepassing op "interne" meerwaarden gerealiseerd in het kader van een inbreng in een holding: een jaar later... (Eerste deel)	11
Cryptomunten	13
De vernieuwing van het stelsel tot aanmoediging van werknemers om deel te nemen in het kapitaal en/of in de winsten van bedrijven	14
De maatregelen in de strijd tegen de juridische constructies: versteviging van de "Kaaimantaks" (Vervolg en einde)	16
De nieuwe "antimisbruik"-bepaling die van toepassing is op "interne" meerwaarden die gerealiseerd worden in het kader van een inbreng in een holding: één jaar later... (Vervolg en einde)	18

## Zouden de Brusselse gemeentebelastingen op kantoorgebouwen ongrondwettelijk zijn?

Sinds enkele jaren hebben verschillende gemeenten van de Brusselse agglomeratie in hun lokale wetgeving een bijzondere belasting ingevoerd die verschuldigd is door eigenaars van kantoorgebouwen, al dan niet verhuurd.

Deze belasting wordt geheven in functie van het aantal m<sup>2</sup> kantoorruimte ; het bedrag van die belasting varieert naargelang de betrokken gemeenten, maar houdt over het algemeen wel een aanzienlijke last in voor de eigenaars van kantoorgebouwen, die bovendien moeilijk kan toegevoegd worden aan de lasten van de huurders, wanneer deze een huurovereenkomst hebben die al liep van voor de invoering van deze verschillende belastingen.

Elke gemeente kan deze belasting naar eigen believen definiëren en moet deze voorzien in een gemeentelijke belastingverordening die haar eigen is.

We stellen echter vast dat deze belastingen in de meeste gevallen enkel een budgettaire reden hebben en niet specifiek gerechtvaardigd worden door behoeften van algemeen nut, zoals bijkomende lasten voor de gemeentefinanciën omwille van de aanwezigheid van kantoorgebouwen op hun grondgebied.

Nochtans is dergelijke budgettaire motivering, als dat de enige is, niet voldoende, zoals reeds meerdere keren door de Raad van State werd beslist.

Volgens de Raad van State moet de gemeente de motivering die aan de vaststelling van dat soort belasting voorafgaat kunnen rechtvaardigen, met andere woorden de reden waarvoor de Gemeente kiest om specifiek de belastingplichtigen eigenaars van kantoorgebouwen wilt belasten door hen te onderscheiden van de andere belastingplichtigen van dezelfde Gemeente.

De toevoeging van een aanvullende belasting ten laste van een duidelijke categorie belastingplichtigen zorgt inderdaad voor een fiscale discriminatie die, om grondwettelijk gezien aanvaardbaar te zijn, moet gerechtvaardigd worden door objectieve en controleerbare criteria.

Deze objectieve en controleerbare criteria moeten dus terug te vinden zijn in de motivering van de belasting, namelijk in het administratief dossier die het College van Burgemeester en Schepenen toegelaten heeft zich uit te spreken over de goedkeuring van de belasting.

In vele gevallen bevat dat administratief dossier echter geen enkel element of gegeven met betrekking tot de economische rechtvaardiging van de belasting en dus tot de rechtvaardiging van het onderscheid dat gemaakt wordt door de Gemeente tussen twee categorieën van belastingplichtigen eigenaars van gebouwen op hun grond...zo is er meestal in het administratief dossier geen enkel verslag opgenomen van uitgaven, geen enkele expertise, geen enkele vermelding van bestemming van die overheidsmiddelen voor uitgaven die specifiek betrekking zouden hebben op kantoorgebouwen (en niet op andere soorten gebouwen, zoals de gebouwen voor huisvesting).

De Rechtbank van eerste aanleg van Brussel heeft zich sinds 2012 reeds meerdere keren moeten uit-

*Als de Belgische rechtspraak algemeen al divers lijkt, dan lijkt het echter dat de rechtspraak van de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg van Brussel ertoe neigt deze te vestigen in het voordeel van de belastingplichtigen door de belastingen op kantoorgebouwen die gevestigd zijn krachtens een gemeentereglement dat niet tegemoet komt aan de motiveringseisen die hierboven vermeld worden, te verwerpen wegens willekeur.*

spreken over deze verschillende Brusselse belastingen.

Als de Belgische rechtspraak algemeen al divers lijkt, dan lijkt het echter dat de rechtspraak van de Franstalige Rechtbank van eerste aanleg van Brussel ertoe neigt deze te vestigen in het voordeel van de belastingplichtigen door de belastingen op kantoorgebouwen die gevestigd zijn krachtens een gemeentereglement dat niet tegemoet komt aan de motiveringseisen die hierboven vermeld worden, te verwerpen wegens willekeur.

Er zijn momenteel een aantal dossiers hangende voor de Rechtbank van eerste aanleg van Brussel die binnenkort hun uitkomst zouden moeten kennen; laat ons hopen dat deze nieuwe rechtspraak, die in de volgende maanden zouden moeten genomen worden, even gunstig zal zijn als de vorige.



Séverine SEGIER

## Wallonië: vermindering van bepaalde registratierechten

In het kader van deze hervorming werden verschillende maatregelen genomen met betrekking tot de registratierechten:

### 1. Verkopen van onroerende goederen

Er werd een belastingaftrek van 20.000€ voorzien in geval van aankoop van een goed bestemd voor huisvesting met de bedoeling er zijn hoofdverblijfplaats te vestigen.

Concreet leidt deze belastingaftrek tot een belastingbesparing van 2.500€ (12.5% x 20.000€) voor de aankoop van een gebouw voor huisvesting, terwijl de registratierechten voordien integraal verschuldigd waren.

De bedoeling van de Regering is de toegang tot de eerste eigendom voor Waalse gezinnen te vergemakkelijken door de belastbare grondslag die gebruikt wordt voor de berekening van de registratierechten te verlagen. Deze maatregel zou de vastgoedmarkt in Wallonië opnieuw op gang moeten trekken door de toegangskost tot de aankoopmarkt te verlagen.

Echter, ook al moeten we de maatregel gunstig onthalen omdat ze

mogelijks meer personen toegang biedt tot vastgoed in Wallonië, moeten we deze bewering toch nuanceren:

- De belastingaftrek is onderworpen aan strikte toepassingsvoorwaarden (indienen van een aanvraag, enig vastgoed, hoofdverblijfplaats in het gebouw);
- Een belastingaftrek van 20.000€ geeft slechts een besparing van 2.500€ tegen 21.875€ in Brussel, waar de aftrek 175.000€ bedraagt (12.5% x 175.000€). Deze maatregel zorgt dus niet voor “een aanzienlijke daling van de belastbare grondslag” die gebruikt wordt voor de berekening van de registratierechten zoals bepaald in het Ontwerp van decreet.

### 2. Afschaffing van het tarief van 15% in geval van aankoop van een derde gebouw

Artikel 44bis van het W.Reg. voorziet een belasting van 15% in geval van aankoop van een derde gebouw bestemd voor huisvesting. Dat tarief is een rem gebleken op de investering in onroerend goed en een obstakel voor het onroerend spaarwezen. Het tarief van 15% zal dus afgeschaft worden (terugkeer naar het tarief van 12.5%).

### 3. Verkopen “op lijfrente”

Artikel 44 van het W.Reg. voorziet voortaan een afzonderlijk tarief van 6% aan registratierechten voor de verkopen op lijfrente (tegen 12.5% op vandaag).

“

*Dit tarief van 7.7% zal geschrapt worden. Voortaan zullen enkel twee tarieven van toepassing zijn: dat van 3.3% in rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen wettelijk samenwonenden en dat aan een tarief van 5.5% tussen alle andere personen.*

*Door een positie in te nemen met een tarief dat lager is dan het tarief dat in de andere gewesten wordt toegepast (7% in Brussel en in Vlaanderen) heeft het Waals Gewest als doel de overdracht van roerend actief op het niveau van het gewest gemakkelijker te maken en te repatriëren.*

”

#### **4. Vermindering van het tarief van toepassing op roerende schenkingen “aan andere personen”**

Op vandaag zijn de roerende schenkingen onderworpen aan een tarief van 3.3% in rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen wettelijk samenwonenden, aan een tarief van 5.5% tussen broers en zussen, tussen ooms en tantes en neven en nichten ; aan een tarief van 7.7% aan andere personen.

Dit tarief van 7.7% zal geschrapt worden. Voortaan zullen enkel twee tarieven van toepassing zijn: dat van 3.3% in rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen wettelijk

samenwonenden en dat aan een tarief van 5.5% tussen alle andere personen.

Door een positie in te nemen met een tarief dat lager is dan het tarief dat in de andere gewesten wordt toegepast (7% in Brussel en in Vlaanderen) heeft het Waals Gewest als doel de overdracht van roerend actief op het niveau van het gewest gemakkelijker te maken en te repatriëren.

Het decreet zal van kracht worden op 1 januari 2018.



Chloé BINNEMANS

## **Enkele verduidelijkingen betreffende de belasting op de effectenrekeningen**

Het doel van de wet is een belasting in te voeren op de effectenrekeningen die zowel in België als in het buitenland worden gehouden door natuurlijke personen, voor wat betreft de inwoners van het Koninkrijk en enkel in België, voor wat betreft de niet-inwoners, en waarvoor het aandeel in de totale gemiddelde waarde van de belastbare financiële instrumenten gelijk of hoger is dan 500.000€.

Deze belasting werd ingevoerd “met als doel een correctere fiscale politiek te voeren”, het betreft dus enkel het aandeel van de houder in één of meerdere effectenrekeningen waarvan de gemiddelde waarde gelijk of hoger is dan 500.000€, met uitzondering van het aandeel in de gemiddelde waarde dat gehouden wordt in het kader van een levensverzekering of een pensioenspaarplan.

Dit om te voorkomen dat de burger die een aanvullend pensioenstelsel op zijn wettelijk pensioen heeft afgesloten negatieve gevolgen ondervindt door de invoering van deze belasting. De limiet van 500.000€ werd vooropgesteld zodat enkel de grotere vermogens zouden belast worden. Deze limiet



werd “ruim” genomen aangezien er momenteel geen vermogenskadaster bestaat op basis van de welke men zich zou kunnen baseren om een limiet te bepalen vanaf welk een vermogen “groter” is.

De uiteenzetting van de motieven stelt dat deze limiet niet willekeurig werd bepaald, maar rekening houdt met het doel van een correcte belasting in verband met het budgettaire rendement. De belasting wordt geïnd op het totale bedrag van de gemiddelde waarde vanaf het ogenblik dat deze waarde gelijk of hoger is dan 500.000€.

Het principe van deze belasting is dat de aangifte en de betaling van de belasting van 0,15% wordt gegarandeerd door een Belgisch tussenpersoon voor rekening van de houder indien het aandeel dat de houder heeft in de gemiddelde waarde van de belastbare financiële instrumenten op de effectenrekeningen gehouden bij deze Belgische tussenpersoon 500.000€ of meer bedragen.

*We zullen ons nog herinneren dat de Raad van State bijzonder kritisch was over verschillende aspecten van het wetsontwerp voor wat betreft het gelijkheidsprincipe.*

*We herinneren ons ook dat, vanaf de publicatie van de wet, iedere persoon met een gerechtvaardigd belang een verzoek tot nietigverklaring kan neerleggen bij het Grondwettelijk Hof.*

In verband met dit principe is er een optie voorzien voor de houder om zijn situatie aan te geven (wat elektronisch kan gebeuren), voor de inhouding van de belasting bij de Belgische tussenpersonen wanneer een houder meerdere effectenrekeningen heeft bij verschillende Belgische tussenpersonen en hij vermoedt dat zijn aandeel in de gemiddelde waarde van de belastbare financiële instrumenten 500.000€ of meer waard is. Het is pas als de houder niet gevraagd heeft dat de inhouding door de tussenpersoon gebeurt dat de houder zelf verantwoordelijk is voor de aangifte en de betaling van de belasting.

Op het ogenblik dat deze tekst geschreven wordt, is de wet nog niet gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad en is deze dus nog niet van kracht.

We zullen ons nog herinneren dat de Raad van State bijzonder kritisch was over verschillende aspecten van het wetsontwerp voor wat betreft het gelijkheidsprincipe.

We herinneren ons ook dat, vanaf de publicatie van de wet, iedere persoon met een gerechtvaardigd belang een verzoek tot nietigverklaring kan neerleggen bij het Grondwettelijk Hof.



Pascale HAUTFENNE

## Het nieuwe stelsel van laattijdigheidsintresten in fiscale zaken

We zouden kunnen denken dat we in een wet “betreffende de hervorming van de vennootschapsbelastingen”, zoals de recente wet van 25 december 2017, onder “Titel 2 - Hervorming van de vennootschapsbelastingen” enkel bepalingen zouden terugvinden die ....de vennootschapsbelastingen wijzigen. Niets is minder waar in dit surrealistisch land!

Zo wijzigen de artikels 77 en volgende het stelsel van de laattijdigheidsintresten voor alle directe belastingen (vennootschapsbelastingen, maar ook de personenbelastingen, belastingen voor rechtspersonen en deze voor niet-inwoners).

Tot 31 december 2017 waren de laattijdigheidsintresten uniform en onveranderlijk vastgesteld op een tarief van 7%, of ze nu door de belastingplichtige verschuldigd waren of wanneer de ingekohierde belasting werd betaald en door de Staat wordt terugbetaald ten gevolge van een beslissing tot ontheffing (in dit laatste geval worden ze gekwalificeerd als moratoire intresten).

Dit stelsel werd grondig gewijzigd. Voortaan voorziet het artikel 414 van het Wetboek van Inkomsten-

belastingen dat het tarief jaarlijks wordt vastgesteld op basis van het gemiddeld tarief van de intresten voor de lineaire obligaties op 10 jaar, zonder dat het tarief lager dan 4% of hoger dan 10% mag zijn.

Voor 2018 bedraagt de referentievoet van lineaire obligaties 2%, zodat de laattijdigheidstrest zal berekend worden aan een tarief van 4%, dit door de toepassing van het minimumtarief die in artikel 414 van het WIB voorzien is.

Het betreft daar het tarief dat toepasbaar is op de laattijdigheidstresten die door de belastingplichtige verschuldigd zijn.

Wat het tarief van de moratoire intresten betreft (dus verschuldigd door de Staat), deze varieert op basis van dezelfde regel, maar hij

wordt *“verlaagd met 2 procentpunten”* (artikel 418 van het WIB).

Anders gezegd, zal het tarief voor de moratoire intresten die door de Staat verschuldigd zijn, voor het jaar 2018, 2% zijn, zijnde de helft minder dan het tarief van de intresten die verschuldigd zijn aan de Staat!

Maar dat is nog niet alles: de moratoire intresten zijn pas door de Staat verschuldigd vanaf de eerste dag van de maand die volgt op deze tijdens dewelke de administratie in gebreke werd gesteld *“via dagvaarding of andere gelijkaardige akte”* (artikel 418WIB). In geval van betaling van een belasting die hij onrechtvaardig vindt, zal de belastingplichtige er dus alle belang bij hebben om zo snel mogelijk een aangetekend schrijven te sturen naar de belastingadministratie en haar te verzoeken om tot de terugbetaling over te gaan van de sommen die verschuldigd zijn ten gevolge van deze betaling.

Zoals men ziet, wordt de kloof tussen de rechten van de belastingplichtige en deze van de administratie opnieuw uitgegraven in het voordeel van deze laatste.



Martin VAN BEIRS

## De maatregelen in de strijd tegen de juridische constructies: versteviging van de “Kaaimantaks” (Eerste deel)

Met de goedkeuring van de programmawet van 25 december 2017 heeft de regering het wettelijk systeem dat van kracht is, verstevigd om op die manier efficiënter tegen de juridische constructies te strijden.

Ook al kan er door het geldende wettelijk stelsel een doorkijktaks geheven worden door abstractie te maken van het bestaan van de juridische constructie, toch is in de praktijk gebleken dat de wetgeving relatief eenvoudig te omzeilen was door het tussenvoegen van intermediaire structuren tussen de belastingplichtige en de juridische constructie.

Om deze lacune te verhelpen, voorziet de wet voortaan een geconsolideerde belasting van “kettingconstructies” en dit ongeacht de lengte van de ketting. Ze beoogt echter enkel de “getrapte” structuren, namelijk de situaties waarin een juridische constructie boven of onder een andere geplaatst is en zelf haar activa aan de andere constructie overdraagt. Ze beoogt dus niet de “tussengevoegde entiteiten” die de relatie tussen de belastingplichtige en de juridische constructie kunnen verbreken.

“

*Anders gezegd, zal het tarief voor de moratoire intresten die door de Staat verschuldigd zijn, voor het jaar 2018, 2% zijn, zijnde de helft minder dan het tarief van de intresten die verschuldigd zijn aan de Staat!*

*Zoals men ziet, wordt de kloof tussen de rechten van de belastingplichtige en deze van de administratie opnieuw uitgegraven in het voordeel van deze laatste.*

”



“

*In tegenstelling tot het doel dat eerst werd aangekondigd door de Minister van financiën die de strategieën wilde bestrijden die ingevoerd werden door het gebruik van verzekeringscontracten met de bedoeling aan de Kaaimantaks te ontsnappen, lijkt de tekst zelf alle contracten te viseren die een juridische constructie “inhouden”, zonder te preciseren dat de belasting enkel de abusieve toestanden viseert.*

*We moeten ervoor vrezen dat deze vragen waarschijnlijk aanleiding gaan geven tot geschillen betreffende de interpretatie van de wettekst.*

”

Ook de specifieke antimisbruikbepaling voor juridische constructies werd goedgekeurd teneinde rechtstreeks de handelingen die een juridische constructie zelf heeft gesteld te viseren zodat de fiscale administratie de mogelijkheid heeft om geen rekening te houden met de rechtshandelingen van een juridische constructie in geval van fiscaal misbruik.

Daarentegen zal de integratie van een juridische constructie in een contract de toepassing van de Kaaimantaks niet meer hinderen.

De wet zegt echter niet of ze enkel maar de contracten viseert die afgesloten werden na haar inwerkingtreding of als ze ook de handelingen viseert die gesteld werden voor haar inwerkingtreding, maar

die nog steeds rechtsgevolgen hebben op de dag van haar inwerkingtreding.

Bovendien, in tegenstelling tot het doel dat eerst werd aangekondigd door de Minister van financiën die de strategieën wilde bestrijden die ingevoerd werden door het gebruik van verzekeringscontracten met de bedoeling aan de Kaaimantaks te ontsnappen, lijkt de tekst zelf alle contracten te viseren die een juridische constructie “inhouden”, zonder te preciseren dat de belasting enkel de abusieve toestanden viseert.

We moeten ervoor vrezen dat deze vragen waarschijnlijk aanleiding gaan geven tot geschillen betreffende de interpretatie van de wettekst.

Ten slotte voorziet de hervorming van de doorkijktaks voortaan om op de inkomsten die door een juridische constructie uitgekeerd worden aan derden begunstigen geen doorkijktaks meer te heffen (volgens hun oorspronkelijke aard), maar om deze uitkeringen te beschouwen als een “dividend” zodat de inkomsten die uitgekeerd worden door een juridische constructie voortaan belastbaar zullen zijn aan een uniform tarief van 30%.



Chloé BINNEMANS

## De DVB valideert een levensverzekeringsovereenkomst “laatst stervende”

Recent heeft de Dienst Voorafgaande Beslissingen bevestigd dat artikel 8 van het Wetboek van Successierechten niet van toepassing was op het ogenblik van het eerste overlijden in geval van levensverzekeringsovereenkomst in medeonderschrijving “*laatst stervende*”.

Echtgenoten, gehuwden onder het stelsel van scheiding van goederen, inwoners van het Brussels Gewest, overwegen om een tweede levensverzekeringsovereenkomst af te sluiten van het type “*laatst stervende*”:

- Verzekeringnemers: De heer en Mevrouw.
- Verzekerden: De heer en Mevrouw.
- Begunstigden in geval van leven: De heer en Mevrouw.
- Begunstigden in geval van overlijden: Bij het overlijden van de tweede verzekerde, in gelijke delen naar de drie kinderen; in geval van overlijden van één van de begunstigen, voor de overlevende begunstigen pro rata hun respectievelijk aandeel.

Het principe van deze structuring is dat het kapitaal bij overlijden pas vereffend wordt wanneer de twee verzekerden overleden zullen

zijn. De bijzondere voorwaarden van de overeenkomsten bepalen in die zin dat het kapitaal in geval van overlijden wordt betaald bij het overlijden van de tweede overlevende verzekerde.

De aanvraag betrof meerdere vragen waarvan één bijzonder interessant is inzake de planning tussen echtgenoten:

De eisers hebben de bevestiging gevraagd dat het overlijden van de eerste mede-onderschrijver enkel leidt tot de omvorming van onverdeelde rechten in uitsluitende rechten. Met andere woorden, wanneer er maar één verzekeringsnemer meer overblijft, zullen de rechten door hem op uitsluitende manier uitvoerbaar zijn. Deze omvorming van onverdeelde rechten in uitsluitende rechten houdt geen overdracht in van waarden in de zin van artikel 8 W.Succ..

Bijgevolg werd aan de DVB gevraagd om te bevestigen dat geen enkel successierecht zal worden aangerekend bij het overlijden van de eerste echtgenoot.

Het kapitaal in geval van overlijden zal inderdaad pas betaald worden bij het overlijden van de tweede overlevende verzekerde, waarbij de verzekeringspolis dus pas zal ontbonden worden bij het overlijden van de tweede verzekerde.

De bedoeling van de echtgenoten bij het afsluiten van die levensverzekeringsovereenkomst was, voor

elk van hen, om zich te beschermen in geval van overlijden van de andere echtgenoot, en ervoor te zorgen dat de kinderen en stiefkinderen pas bij het overlijden van de overlevende echtgenoot zouden kunnen genieten van de kapitalen van het contract. Het is pas bij het overlijden van de overlevende echtgenoot dat dit vermogen zal

toekomen aan de kinderen en de stiefkinderen.

Wat betreft de eventuele toepassing van artikel 8 W.Succ., is het belangrijk om te weten of de rechten en verplichtingen die overgedragen worden aan de overlevende weldegelijk “waarden” zijn in de zin van dit artikel.

De DVB heeft op een zeer interessante manier verduidelijkt dat artikel 8 W.Succ. een fictie instelt en restrictief moet geïnterpreteerd worden en geen enkele definitie van de notie “waarde” inhoudt. Men heeft dus in principe toe dat deze notie aandeleneffecten of obligaties inhoudt. De overdracht van rechten en verplichtingen van een levensverzekeringsovereenkomst (anders gezegd, de overdracht van het houderschap van de levensverzekeringsovereenkomst) komt niet overeen met het concept van “waarde”.

De DVB stelt vast dat bij het overlijden van de eerst stervende, de overlevende bepaalde rechten krijgt, maar deze komen niet overeen met “waarden” in de zin van artikel 8, 1e W.Succ..

De DVB besluit daaruit dat de toepassing van artikel 8 W.Succ. moet uitgebreid worden voor wat betreft de overdracht van het geheel van rechten en verplichtingen die voortvloeien uit de levensverzekeringsovereenkomst naar de tweede verzekerde toe.

“

*De DVB besluit daaruit dat de toepassing van artikel 8 W.Succ. moet uitgebreid worden voor wat betreft de overdracht van het geheel van rechten en verplichtingen die voortvloeien uit de levensverzekeringsovereenkomst naar de tweede verzekerde toe.*

*Dit is een belangrijke beslissing want de techniek van de mede-ondertekening van een levensverzekeringsovereenkomst “laatst stervende” is een sterk opkomend en efficiënt mechanisme van vermogens- en familieplanning.*

*We hebben vandaag de bevestiging, voor Brussel en het Waals Gewest in ieder geval, dat geen enkel successierecht verschuldigd is bij het eerste overlijden.*

”

Dit is een belangrijke beslissing want de techniek van de mede-ondertekening van een levensverzekeringsovereenkomst “*laatst stervende*” is een sterk opkomend en efficiënt mechanisme van vermogens- en familieplanning.

We hebben vandaag de bevestiging, voor Brussel en het Waals Gewest in ieder geval, dat geen enkel successierecht verschuldigd is bij het eerste overlijden.



Pascale HAUTFENNE

## De nieuwe antimisbruikbepaling van toepassing op “interne” meerwaarden gerealiseerd in het kader van een inbreng in een holding: een jaar later... (Eerste deel)

We hebben de evolutie van de Belgische administratieve en gerechtelijke jurisprudentie inzake meerwaarde op de zogenaamde “interne” overdracht reeds meerdere keren becommentarieerd.

Ter herinnering, we spreken van dergelijke zogenaamde “interne” overdracht wanneer de belastingplichtige de aandelen van een “operationele” vennootschap die hij controleert overdraagt, of inbrengt, in een Belgische of buitenlandse (meestal een Luxemburgse) “holding” die hij ook controleert.

De verrichting wordt doorgevoerd aan de “marktwaarde” (venale waarde) van de ingebrachte of overgedragen aandelen, ofwel ongeveer de waarde bij de oprichting of aankoop van de aandelen van de operationele vennootschap, verhoogd met de reserves die de vennootschap tijdens haar bestaan heeft opgebouwd. Deze reserves, opgebouwd in de operationele vennootschap die een filiaal is geworden, “gaan daarna over” in de

holding, onder de vorm van een uitgekeerd dividend.

Voor zover die dividenden aan de bron kunnen genieten van een vrijstelling van roerende voorheffing (stelsel “Moeder-filiaal”), en op het einde, van de aftrek van de “DBI” (holding naar Belgisch recht) of van het “aansluitingsprivilege” (Luxemburgse holding), leidt deze “doorstroming” slechts tot weinig (Belgisch stelsel) zelfs geen (Luxemburgs stelsel) belastingen.

Indien de verrichting plaats vindt via een overdracht aan de holding, maakt de belastingplichtige overdrager onmiddellijk, of op termijn, maar direct, liquiditeiten vrij (en geniet hierdoor van de toekenning van reserves van de operationele vennootschap) door de betaling van een verkoopprijs van de aandelen.

Wanneer de verrichting plaats vindt via een inbreng, zal hij het kapitaal van de holding moeten verminderen om van dezelfde liquiditeiten te kunnen genieten. In het Belgisch recht moet deze kapitaalvermindering geboekt worden op het “werkelijk volstort kapitaal” ten belope van de waarde van de inbreng van de aandelen van de operationele vennootschap (marktwaarde), en moet dus bijgevolg vrijgesteld worden van belastingen.

Sinds 1 januari 2018 is een dergelijke kapitaalvermindering in het Belgische recht, als ze door-

gevoerd wordt terwijl er reserves zijn in de holding, voortaan belastbaar ten titel van dividend, voor een zekere proportie van de reserves van de holding, ook al is er een belangrijk volstort kapitaal aanwezig. Deze nieuwe regel leidt tot de belasting op het dividend in woonstaat, aan een huidige rentevoet van 30%. Dergelijk stelsel was reeds op die manier geregeld in het Luxemburgs recht, met dat bijzonder kenmerk dat de belasting van het netto-dividend in België toenam met een bronheffing in Luxemburg (ten titel van de Staat van herkomst van het dividend) aan een rentevoet van 15%.

Of de integratie in de holding gebeurt via een inbreng of een overdracht, de verrichting is uiteraard ook voordelig voor het privé-patrimonium van de belastingplichtige aandeelhouder, maar dit is niet verplicht, of alleen maar de reden van de doorvoering (we kunnen inderdaad denken aan de controlerende aandeelhouder van een vennootschap die zijn erfenis ten voordele van kinderen die niet overeenkomen wenst te regelen, of die de overdracht naar de volgende generatie wilt regelen zonder zich onmiddellijk uit de zaken terug te trekken, enz.).

Uiteraard heeft de verrichting slechts belang indien ze bovenop de effecten van haar doorvoeren en de vermenigvuldiging van structuren waartoe ze leidt, in hoofde van de aandeelhouder geen onmiddellijke belasting van de op-

gebouwde reserves van de operationele vennootschap met zich meebrengt, onder de vorm van een “meerwaarde” op de overdracht of inbreng.

Met de bedoeling te proberen wat men in het verleden noemde een “ontwijkingstechniek” te voorkomen, heeft de regering in oktober 2016 aangekondigd dat ze van plan was deze strijd in 2 etappes te gaan organiseren.

In 2016 is de fiscale administratie overgegaan tot een “doelgerichte controleactie” gericht op de “interne” overdrachten die voor 1 januari 2017 werden doorgevoerd, met als grondslag de algemene “antimisbruikbepaling” omvat in artikel 344, § 1, WIB92.

In het kader van dergelijke controles heeft de fiscale administratie vaak a priori geoordeeld dat de verrichting van “interne overdracht” de facto kan beschouwd worden als zijnde misbruik op zich. Dergelijke appreciatie is ongegrond. Ze kan enkel toegelaten worden als de “interne overdracht” geïnspireerd is door puur fiscale motieven. Na de controles werden in de meeste gevallen belastingen geheven en was het aan de betrokken belastingplichtigen om voor de fiscale rechtbank de concrete omstandigheden van de doorvoering van de verrichting in te roepen, alsook haar intrinsieke motivatie, teneinde de annulering of de afzwakking van de betwiste belastingen te bekomen.

“

*Door deze 2 opeenvolgende hervormingen die gebeurd zijn in 2017 en 2018 komt de inbreng van aandelen van een operationele vennootschap in het kapitaal van een holding, zelfs zonder (overwegend) fiscaal doel nog nauwelijks voor...*

”

Met ingang vanaf 1 januari 2017 heeft de regering ook een nieuwe “antimisbruikbepaling” toegevoegd aan het WIB92 waaruit volgt dat de aandelen of deelbewijzen die in een holding worden ingebracht voortaan niet beschouwd worden als “werkelijk volstort kapitaal”, behalve ten belope van de aankoopwaarde die deze aandelen of deelbewijzen (voorwerp van de inbreng) hadden in hoofde van de inbrenger. Deze maatregel zorgt op die manier op fiscaal gebied voor de neutraliteit van de inbreng, zoals wat er gebeurt in het kader van geïmmuniseerde herstructureeringsmaatregelen...

Het deel van de inbrengwaarde die deze “oorspronkelijke” aankoopwaarde overschrijdt, wordt beschouwd als een “belastbaar reserve” en haar uitkering, ter gelegenheid van een kapitaalvermindering of een vereffening van de holding, wordt gelijkgesteld met een dividend en zal onderworpen moeten worden aan een bronheffing van roerende voorheffing (aan

een rentevoet van 30%). De nieuwe maatregel is enkel gericht op inbrengen die werden uitgevoerd vanaf 1 januari 2017. Ze integreert in haar toepassingsveld echter zowel de inbrengen die uitgevoerd worden ten voordele van een Belgische holding als deze die uitgevoerd worden ten voordele van een buitenlandse holding...

Door deze twee opeenvolgende hervormingen die gebeurd zijn in 2017 en 2018 komt de inbreng van aandelen van een operationele vennootschap in het kapitaal van een holding, zelfs zonder (overwegend) fiscaal doel nog nauwelijks voor...

In een volgend artikel komen we terug op de verkoop van aandelen die niet wordt geïseerd door de besproken hervormingen.



Mélanie DAUBE

## Cryptomunten

Aan de cryptomunten zoals Bitcoin en Ethereum valt niet meer te ontkomen. Waren zij nog een marginaal fenomeen enige tijd geleden, vandaag de dag kent iedereen ze. En zo ook natuurlijk de fiscus.

De vraag naar het fiscaal regime van investeringen in cryptomunten werd al langer gesteld. Er kan weinig twijfel over bestaan dat iemand die in het kader van zijn beroep cryptomunten verhandeld daarop belast zal worden in de personenbelasting en dit als beroepsinkomsten. Dit zal echter maar een zeer kleine groep van investeerders beschrijven.

De veel meer voorkomende situatie is een investeerder die een aantal bitcoin heeft gekocht in het verleden en daarop nu een mooie meerwaarde heeft verwezenlijkt. De vraag stelt zich in dit geval of deze meerwaarde belastbaar is.

Op grond van de fiscale wetgeving, zijn praktisch alle winst of baten, hoe ook genaamd, die tegelijkertijd aan de beide onderstaande voorwaarden voldoen, belastbaar als diverse inkomsten (aan een tarief van 33%):

1° behaald zijn buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid;

2° niet voortkomen van het normaal beheer van een privé-vermogen.

Het begrip “beheer van een privé-vermogen” wordt als volgt omschreven:

*“Feitelijk wijkt het beheer van een vermogen af van de uitoefening van een winstgevende betrekking of van een speculatie, zowel door de aard van de goederen - d.w.z. onroerende goederen, waarden in portefeuille, roerende voorwerpen (allemaal goederen die normalerwijze een privé-vermogen uitmaken) - als door de aard van de daden die met betrekking tot die goederen verricht worden: daden die een goed huisvader verricht voor het dagelijks beheer, maar tevens met het oog op het winstgevend maken, de tegeldemaking en de wederbelegging van bestanddelen van een vermogen, d.i. van goederen die hij heeft verkregen door erfopvolging, schenking of door eigen sparen, of nog als wederbelegging van vervreemde goederen”.*

Als normale handelingen van beheer van een privé-vermogen - ongeacht de samenstelling ervan - kunnen niet worden aangezien, de handelingen die, inzonderheid gelet op hun herhaling, feitelijk het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid of van een winstgevende bezigheid vormen.

Volgens de parlementaire werken die de toepasselijke wetbepalingen hebben ingevoerd vallen de aankoop en verkooptransacties van roerende voorwerpen altijd in het kader van een privé-vermogen en zijn ze dus vrijgesteld tenzij ze wegens hun frequentie beroepsmatig worden.

De vraag stelt zich dus of de bit-



“

*Volgens de parlementaire werken die de toepasselijke wetbepalingen hebben ingevoerd vallen de aankoop en verkooptransacties van roerende voorwerpen altijd in het kader van een privé-vermogen en zijn ze dus vrijgesteld tenzij ze wegens hun frequentie beroepsmatig worden. De vraag stelt zich dus of de bitcoin onder de uitzondering voorzien door de wet voor roerende voorwerpen kunnen vallen. Dit lijkt ons in bepaalde gevallen verdedigbaar. Er zal inderdaad op een “case by case” basis moeten nagegaan worden, aan de hand van de concrete feiten, of de vrijstelling kan toegepast worden. Dit is de conclusie die volgens ons in de meeste gevallen zal moet getrokken worden op grond van de wet.*

”

coin onder de uitzondering voorzien door de wet voor roerende voorwerpen kunnen vallen. Dit lijkt ons in bepaalde gevallen verdedigbaar. Er zal inderdaad op een “case by case” basis moeten nagegaan worden, aan de hand van de concrete feiten, of de vrijstelling kan toegepast worden. Dit is de conclusie die volgens ons in de meeste gevallen zal moet getrokken worden op grond van de wet.

De ruling commissie heeft zich reeds uitgesproken in één specifiek geval over het belastingregime van bitcoin in ruling van 5 december 2017. De ruling werd aangevraagd door een student die een speciale applicatie had ontworpen voor de automatische aan- en verkoop van di-

gitale munten. De vraagstelling was beperkt: de student vroeg de rulingcommissie om te bevestigen dat hij belastbaar was onder artikel 90 van het wetboek van inkomstenbelasting (WIB) (als diverse inkomsten) en niet onder artikel 23 WIB (als beroepsinkomsten). De student had de applicatie ontwikkeld als hobby en uit interesse in zijn studiedomein; dit met beperkte middelen en weinig georganiseerd. De rulingcommissie besluit dan ook dat de gerealiseerde meerwaarde belastbaar is als divers inkomen gelet op het speculatief karakter.

Uit deze ruling vallen echter weinig algemeen toepasbare regels te extrapoleren. De student ging er al vanuit in zijn vraagstelling dat hij ofwel belastbaar ging zijn onder artikel 90 WIB ofwel onder artikel 23 WIB.

In de media is sprake van een nieuwe ruling waarin de rulingcommissie zou besloten hebben dat elke meerwaarde gerealiseerd op bitcoin belastbaar is als divers inkomen omdat een dergelijke investering, gelet op het volatiel karakter van de munt, altijd speculatief zou zijn. Deze ruling moet nog worden gepubliceerd dus het laatste woord is hierover duidelijk nog niet gezegd.

Vergeet echter niet dat een ruling altijd het standpunt is en blijft van de fiscus, en daarom nog niet van de wet!



Ellen CASSAER

## De vernieuwing van het stelsel tot aanmoediging van werknemers om deel te nemen in het kapitaal en/of in de winsten van bedrijven

Het regeringsakkoord dat werd bereikt in de nacht van 26 juli 2017 is vanaf nu opgenomen in een wet.

Onder de genomen maatregelen was er één die maar weinig kritiek heeft gekregen.

Ongetwijfeld omdat ze minder controversieel was dan deze die werden opgenomen in de wet betreffende de hervorming van de vennootschapsbelastingen of in de zeer bekritiseerde wetgeving die de belasting op de effectenrekeningen. Het betreft het nieuwe stelsel van de “winstpremies voor werknemers”.

Dit nieuwe stelsel heeft als doel om het reeds oude stelsel van de “winstdeelneming” te moderniseren en te vervangen. Dergelijke modernisering zou er moeten komen ten gevolge van een versoepeling van de invoeringsregels van het stelsel, en van een aanpassing van de fiscale behandeling in hoofde van de loontrekkenden die van het stelsel kunnen genieten. Het nieuwe stelsel is van toepassing vanaf 1 januari 2018, op basis van de winst van het bedrijf-werkgever



van het boekjaar dat ten vroegste op 30 september 2017 wordt afgesloten.

Het doel van het systeem blijft het aanmoedigen van werknemers om deel te nemen in het kapitaal en de winsten van bedrijven en dit door de invoering van een voordelig fiscaal en parafiscaal stelsel.

Samengevat rust het nieuwe stelsel op de volgende principes die we graag kort uiteenzetten:

- Het stelsel is voorbehouden voor werknemers met uitsluiting van de bedrijfsleiders;

- De toekenning van een winstpremie moet gebeuren in uitvoering van de beslissing van het bedrijf-werkgever (of van de groep waarvan het deel uit maakt), om een deel, of de totaliteit, van de winst van het boekjaar aan haar werknemers toe te kennen.

Dergelijke beslissing wordt individueel en vrij (zonder verplichting) genomen door de betrokken werkgever en brengt geen enkel ver-

worven recht met zich mee voor de werknemer voor de jaren die volgen op het jaar van toekenning;

- Het totale bedrag van de winsten die kunnen uitgekeerd worden aan de werknemers onder de vorm van “winstpremies” is beperkt tot een maximum van 30% van de totale bruto loonmassa;

- De werkgever kan kiezen tussen twee soorten premies, de “identieke premie” of de “gecategoriseerde premie”.

De eerste wordt toegekend voor een identiek bedrag aan alle werknemers, of het bedrag komt overeen met een gelijk percentage van de bezoldiging van alle werknemers.

De tweede is weliswaar toegekend in speciën aan alle werknemers, maar het bedrag hangt af van een verdelingssleutel die toegepast wordt op basis van objectieve criteria (bijvoorbeeld: anciënniteit, functie, graad, bezoldigingsniveau of barrema of nog het opleidingsniveau).

- De beslissing om de premie toe te kennen moet aan een aantal vormvereisten voldoen.

- De toegekende premie moet uitgekeerd worden in speciën, zonder dat ze bezoldigingen, premies, voordelen in natura of eender welke mag vervangen, of aanvullen.

Een “winstpremie” wordt niet beschouwd als een “bezoldiging” in de zin van de wetgeving op de sociale zekerheid, noch in de zin van de fiscale wetgeving.

De premie wordt bijgevolg niet onderworpen aan inhoudingen voor sociale bijdragen, maar daarentegen wel voor een “solidariteitsbijdrage” ten laste van de werknemer, aan een tarief van 13,07% (identiek aan het tarief voor de bijdragen voor de sociale zekerheid ten laste van de loontrekkende).

De premie is overigens ook onderworpen aan een inhouding van een bevrijdende fiscale heffing, ten laste van de werknemer, maar geheven door de werkgever.

“

*Ten slotte, moeten we vaststellen dat de wetgever deze keer zorgvuldig gehandeld heeft door te proberen het ouder wordende systeem van deelneming van werknemers in de winsten van de onderneming te moderniseren en aantrekkelijker te maken. Bovenop de versoepeling van de toekenningsvoorwaarden gebeurt de beoogde modernisering door een verlaging van de fiscaliteit die op de toegekende premie wordt toegepast en die van 25% naar 7% daalt.*

*We moeten echter noteren dat de “winstpremies” niet aftrekbaar zijn ten titel van beroepskosten in hoofde van het bedrijf-werkgever.*

”

De belastbare grondslag is echte niet afgetrokken van de sociale solidariteitsbijdrage van 13,07%. De heffing wordt ingehouden aan een tarief van 15% in het kader van een investeringsspaarplan, en van 7% (en niet 25%) voor alle andere winstpremies.

Ten slotte, moeten we vaststellen dat de wetgever deze keer zorgvuldig gehandeld heeft door te proberen het ouder wordende systeem van deelneming van werknemers in de winsten van de onderneming te moderniseren en aantrekkelijker te maken. Bovenop de versoepeling van de toekenningsvoorwaarden gebeurt de beoogde modernisering door een verlaging van de fiscaliteit die op de toegekende premie wordt toegepast en die van 25% naar 7% daalt.

We moeten echter noteren dat de “winstpremies” niet aftrekbaar zijn ten titel van beroepskosten in hoofde van het bedrijf-werkgever.



Jonathan CHAZKAL

## De maatregelen in de strijd tegen de juridische constructies: versteviging van de “Kaaimantaks” (Vervolg en einde)

Om de dubbele belasting van eenzelfde inkomst te vermijden, voorziet de wet die de Kaaimantaks verstevigt dat de inkomsten die uitgekeerd worden door een juridische constructie niet vervat zitten in de inkomsten uit kapitaal en roerende goederen “voor zover men heeft aangetoond dat deze inkomsten bestaan uit inkomsten die de juridische constructie heeft verkregen

en die reeds belast werden in België in hoofde van een natuurlijk persoon of een rechtspersoon bedoeld in artikel 220”. De wet voegt er echter aan toe dat “de oudste verworven inkomsten verondersteld worden de eerst uitgekeerde inkomsten te zijn”.

De onderwerping van de regel van vrijstelling van dubbele belasting aan de regel van boeking bij voorrang op de historische reserves heeft als gevolg dat, in geval van uitkering, men bij voorrang de inkomsten zal boeken die uitgekeerd werden op de historische reserves die voordien nog niet aan het Belgische belastingsysteem onderworpen werden. Dat zal als gevolg hebben dat men pas gebruik zal kunnen maken van de vrijstelling voorzien in artikel 21, paragraaf 1,



*De niets ontziende voortzetting van de regering om steeds meer te belasten rechtvaardigt het niet respecteren van de principes zoals de fiscale gelijkheid (betreffende de uitkering van historische reserves) niet. Bovendien is het jammer dat er nog steeds belangrijke vragen zijn die niet opgelost zijn. Dat is bijvoorbeeld het geval voor de vraag van de dubbele belasting enerzijds, van de juridische constructie van type a) gevestigd in een Staat die reeds dat soort constructies belast en anderzijds, van de oprichter van deze constructie in België; of nog de vraag van de dubbele, zelfs driedubbele belasting van eenzelfde inkomst voor zover dat de inkomsten van een trust reeds belast geweest zijn in het land waar de trust werd opgericht en dat uitkeringen werden uitgevoerd door die niet-discretionaire trust bij het overlijden van de oprichter-erflater.*

*In die veronderstelling zullen de bedragen die uitgekeerd worden door de discretionaire trust belast worden als dividend onder de personenbelasting (toepassing van de Kaaimantaks) en onder de erfbelasting (standpunt n° 15033 en 15076 van Vlabel).*



12° van het WIB92 na de uitkeringen van de historische reserves.

Op die manier, wanneer een juridische constructie over historische reserves beschikt die niet werden belast in België (pre-Kaaimantaks toestand) en inkomsten verwerft die in België belast werden, en later beslist om een inkomen uit te keren, dan zal het uitgekeerde bedrag verondersteld worden bij voorrang geboekt te zijn op de oudste inkomsten van de juridische constructie en het is pas als het aantoonbaar dat deze inkomsten reeds in België werden belast dat het aan de Kaaimantaks zal ontsnappen.

Deze regel leidt tot het onjuiste resultaat dat de historische reserves die gevormd zijn door de inkomsten die een juridische constructie verworven heeft voor de datum van inwerkingtreding van dit belastingstelsel (dus niet-belastbaar) voortaan belastbaar worden door de toepassing van deze fiscale fictie waarvan het doel enkel wordt gemotiveerd door budgettaire overwegingen.

Om te voorkomen dat de doorkijktaksontweken wordt, bepaalt de wet overigens voortaan twee onweerlegbare vermoedens van uitkering:

- Wanneer de activa van een juridische constructie overgedragen worden naar een Staat die geen informatie over fiscale zaken uitwisselt met België (zodat de administratie geen informatie meer kan

krijgen die hem toelaten om de belasting te heffen), dan voert de wet een vermoeden in krachtens dewelke deze activa worden verondersteld uitgekeerd te zijn op het ogenblik dat de overdracht heeft plaatsgevonden;

- Wanneer de economische rechten, handelingen, aandelen of activa van een juridische constructie ingebracht worden in een nieuwe structuur, dan voert de wet een vermoeden in krachtens dewelke deze activa worden verondersteld uitgekeerd te zijn op het ogenblik dat de inbreng werd uitgevoerd.

De bedoeling van de regering is duidelijk: *“De invoering van de doorkijktaks zal ervoor zorgen dat de belasting in België gelijk zal zijn met of zonder constructie”*. De verschillende maatregelen die door de programmawet van 25 december 2017 werden ingevoerd, zijn bedoeld om het toepassingsveld van de Kaaimantaks te verbeteren en breder te maken met als doel nog meer belastingen te innen ten laste van de belastingplichtige via opbrengsten die gegenereerd worden door de belasting en door te vermijden dat inkomsten ontsnappen aan de belasting door de oprichting van tussenstructuren.

De niets ontziende voortzetting van de regering om steeds meer te belasten rechtvaardigt het niet respecteren van de principes zoals de fiscale gelijkheid (betreffende de uitkering van historische reserves) niet. Bovendien is het jammer dat

er nog steeds belangrijke vragen zijn die niet opgelost zijn. Dat is bijvoorbeeld het geval voor de vraag van de dubbele belasting enerzijds, van de juridische constructie van type a) gevestigd in een Staat die reeds dat soort constructies belast en anderzijds, van de oprichter van deze constructie in België; of nog de vraag van de dubbele, zelfs driedubbele belasting van eenzelfde inkomst voor zover dat de inkomsten van een trust reeds belast geweest zijn in het land waar de trust werd opgericht en dat uitkeringen werden uitgevoerd door die niet-discretionaire trust bij het overlijden van de oprichter-erflater.

In die veronderstelling zullen de bedragen die uitgekeerd worden door de discretionaire trust belast worden als dividend onder de personenbelasting (toepassing van de Kaaimantaks) en onder de erfbelasting (standpunt n° 15033 en 15076 van Vlabel).



Chloé BINNEMANS

## De nieuwe “antimisbruik”-bepaling die van toepassing is op “interne” meerwaarden die gerealiseerd worden in het kader van een inbreng in een holding: één jaar later... (Vervolg en einde)

In een vorig artikel hebben we aangetoond dat de inbreng van aandelen in een operationele vennootschap in een holding, zelfs zonder (overwegend) fiscaal doel nog amper voorkomt door de 2 opeenvolgende hervormingen van 2017 en 2018....

Dan blijft er enkel nog de klassieke manier van inbreng (verkoop) van diezelfde aandelen in de holding over.

We weten dat de meerwaarden op aandelen die in het kader passen van het normale beheer van een privévermogen in principe vrijgesteld zijn door artikel 90,1° WIB92. Sinds de invoering van artikel 90,9° in het WIB92 zijn de meerwaarden op aandelen of deelbewijzen die gerealiseerd worden bij de overdracht ten bezwarende titel van deze aandelen of deelbewijzen, buiten de uitoefening van een beroepsactiviteit, belastbaar ten titel van diverse inkomsten

(33%), behalve, opnieuw, als ze betrekking hebben op handelingen van normaal beheer van een privévermogen.

We moeten dus bepalen of dat type meerwaarde, gelinkt aan een “interne” overdracht, onder het normaal beheer van een privévermogen valt of niet. Hierop antwoordt de fiscale administratie sinds vele jaren negatief, menende dat de handeling van nature “speculatief” is en dus belastbaar. Dit standpunt van de administratie heeft de wetgever er reeds in 2009 toe aangezet om artikel 90, WIB92 te wijzigen door er de voorgenoemde paragraaf 9° net aan toe te voegen om zo de belasting van de meerwaarden op “intern” overdrachten te kunnen belasten.

Dit is echter een gebrekkig initiatief, aangezien de Dienst Voorafgaande Beslissingen van de fiscale administratie die reeds meerdere keren werd verzocht om dergelijke handelingen te bekijken, het niet-belastbare karakter van die handelingen heeft gevalideerd, zelfs na de toevoeging van artikel 90, 9° in het WIB92, op voorwaarde echter dat de handeling plaatsvindt onder de vorm van een “inbreng”, dat deze (meer bepaald) niet-fiscaal geïnspireerd is en dat een “stand still” periode van 3 jaar wordt gerespecteerd door de partijen vanaf de oorspronkelijke inbreng (gebrek aan wijziging van de politiek van uitkering van dividenden door de operationele vennootschap, gebrek aan wijziging van de politiek

“

*Ter conclusie stellen we vast dat de overdracht van aandelen van een operationele vennootschap aan een holding zonder problemen kan gebeuren, zonder directe belasting van de meerwaarde die gerealiseerd wordt bij die overdracht. We vullen deze vaststelling aan met een advies, namelijk om de verrichting strikt af te bakenen op het vlak van haar motivering en haar uitvoering, in voorkomend geval door beroep te doen op een ruling bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen.... Als men geen zo'n voorzichtige attitude aanneemt, dan stelt de belastingplichtige zich bloot aan de onmiddellijke belasting van de meerwaarde die hij bij de handeling heeft gerealiseerd en dit aan 33%... en dit dus terwijl hij niet altijd de verkoopprijs van zijn aandelen heeft gekregen...*

”

van de management fees in hoofde van de operationele vennootschap en gebrek aan kapitaalvermindering in hoofde van de betrokken vennootschappen). Dit standpunt werd overigens sinds 2005 door de Minister van financiën zelf geïnitieerd.

We moeten echter vermelden dat de Dienst Voorafgaande Beslissingen in haar advies van 28 november 2013 duidelijk gesteld had dat een positieve voorafgaande beslissing (over de vrijstelling van de inbreng) niet mag beschouwd worden als een a priori validering

van het vrijgestelde karakter van de toekomstige kapitaalvermindering.

Dan moeten we nog nagaan of de rechtspraak van de Dienst Voorafgaande Beslissingen sinds de invoering van de nieuwe “antimisbruik”-bepaling geëvolueerd is en enkel de “inbrengen” viseert.

Na dit onderzoek stellen we vast dat de Dienst Voorafgaande Beslissingen haar vorige rechtspraak aanhoudt door ermee akkoord te gaan om de fiscale neutraliteit van de “interne” overdracht te bevestigen, wanneer de uiteengezette context aantoont dat de handeling gemotiveerd is door economische of familiale (maar geen fiscale) objectieven en dat er geen verhoogd risico bestaat. De Dienst Voorafgaande Beslissingen getuigt overigens van een zeer bijzondere welwillendheid wanneer de omschreven handeling leidt tot de toetreding van derden, investeerders of aandeelhouders in het kapitaal van de betrokken vennootschap. Dit zelfs indien de tussenkomende

derde een verwant is van de oorspronkelijke aandeelhouders.

We moeten er echter op wijzen dat de Dienst Voorafgaande Beslissingen voortaan systematisch nagaat of de handeling die aan haar wordt voorgelegd geen operationele vennootschap betreft die over “buitensporige” financiële liquiditeiten zou beschikken (die niet gebruikt worden om haar maatschappelijk doel te verwezenlijken) op het ogenblik van de overdracht van die aandelen, en nog dat de verwachte toekomstige activiteit van de operationele vennootschap enkel aan haar zal toelaten om de terugbetaling van het eventuele krediet dat door de verkoper aan de verkrijger (holding) werd toegekend, te garanderen zonder dat deze de liquiditeiten van het operationele filiaal moet “verhogen” om dergelijke terugbetaling te kunnen doen (circulaire handeling).

Ter conclusie stellen we vast dat de overdracht van aandelen van een operationele vennootschap aan een holding zonder problemen kan gebeuren, zonder directe

belasting van de meerwaarde die gerealiseerd wordt bij die overdracht. We vullen deze vaststelling aan met een advies, namelijk om de verrichting strikt af te bakenen op het vlak van haar motivering en haar uitvoering, in voorkomend geval door beroep te doen op een ruling bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen....

Als men geen zo'n voorzichtige attitude aanneemt, dan stelt de belastingplichtige zich bloot aan de onmiddellijke belasting van de meerwaarde die hij bij de handeling heeft gerealiseerd en dit aan 33%... en dit dus terwijl hij niet altijd de verkoopprijs van zijn aandelen heeft gekregen...



Mélanie DAUBE

**IDEFISC**

Tel. : 02/646 46 36

Fax : 02/644 38 00

**IDEFISC wordt uitgegeven  
door Thierry AFSCRIFT**

in samenwerking met  
Pascale HAUTFENNE hoofdredacteur  
en

Chloé BINNEMANS  
Ellen CASSAER  
Jonathan CHAZKAL  
Mélanie DAUBE  
Séverine SEGIER  
Martin VAN BEIRS

**Verantwoordelijke uitgever:**

Thierry AFSCRIFT  
Lensstraat 13  
1000 Brussel

**Internet**

<http://www.idefisc.be>

**Volgend nummer:**

juni 2018

Wil u Idefisc per e-mail  
ontvangen, stuur dan  
uw e-mailadres naar  
[info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).

De door Idefisc gepubliceerde  
informatie is louter informatief.  
Het betreft geen juridisch advies  
angaande welbepaalde situaties.

Deze uitgave is tevens verkrijgbaar  
in het Frans. Indien u de Franse tekst  
wenst te ontvangen, kan u een e-mail  
sturen aan [info@idefisc.be](mailto:info@idefisc.be).  
Wij passen onze databank vervolgens  
in die zin aan.

Design by Artwhere  
[www.artwhere.be](http://www.artwhere.be)