

SANSEN INTERNATIONAL TAX LAWYERS

Nieuwsbrief Sansen International Tax Lawyers - Maart 02, 2017

De ‘kaaiman-rulings’ zijn daar!

Nadat de Dienst Voorafgaande Beslissingen (DVB) eerder al haar visie had gegeven op de kwalificatie van de “gecertificeerde maatschap” als juridische constructie, verschenen vorige week (week van 20 februari 2017) een reeks rulings op *fisconetplus* die de kern van kaaimantaks raken (de ‘kaaiman-rulings’). Hierna wordt, gelet op de actualiteit en belang van de rulings voor de praktijk, een beknopt overzicht gegeven van de rulings.

Gelet op het feit dat deze rulings steeds concrete feiten en belastingplichtigen betreffen, beperken wij ons tot een weergave van de o.i. relevante feiten en besluiten. Een technisch-inhoudelijke bespreking en commentaar in extenso valt buiten het bestek van deze bijdrage.

Vooraf: algemeen

Opvallend is dat de DVB in de kaaiman-rulings vrijwel steeds het algemene voorbehoud maakt dat de beslissingen (gelet op de ‘bijzondere structuren’) slechts geldig zijn voor zover er geen sprake is van simulatie. Eveneens doet de DVB geen uitspraak over de herkomst van kapitalen die in de structuren aangehouden worden. In zekere zin zijn beide voorbehouden een evidentie (en gelden ze ook buiten de context van kaaiman-rulings). Althans is duidelijk dat de DVB daarmee de ‘zienswijze’ volgt die de wetgever al duidelijk aangaf in de voorbereidende werken bij de kaaimantaks.

Een algemene vaststelling is ook dat de ‘dubbelstructuur’ veeleer regel dan uitzondering is. De meerderheid van de rulings heeft immers betrekking op structuren waar er sprake is van meerdere entiteiten (‘gewone’ en juridische constructies’).

Attorney at the court of Antwerp

Rulings - Feiten/toelichting

Voorafgaande beslissing nr. 2016.602 dd. 29.11.2016

Een vermogensstructuur werd opgericht op het ogenblik dat de aanvrager geen Belgisch fiscaal rijksinwoner was. De betrokken entiteiten zijn een Guernsey limited, STAK (Nederland), Guernsey Trust en na verloop van jaren een Stichting Particulier Fonds (Curaçao). De bijzonderheid is dat de limited, trust en SPF steeds opgericht werden door 'een derde'. In de limited (een vordering en een kunstcollectie) en de trust (certificaten) bracht de belastingplichtige 'goederen en rechten' in. De SPF verkreeg haar activa middels uitkering door de trust.

Bijzonder is vooral de vraag naar de hoedanigheid van 'oprichter'. De DVB merkt de aanvrager immers ook aan als 'oprichter' van de SPF, hoewel de aanvrager deze entiteit als zodanig niet opgericht heeft (volgens de feitenbeschrijving gebeurde dit door 'R NV'), en er evenmin goederen en rechten in ondergebracht heeft (de overdracht gebeurde door de trust). De DVB wijst op de achterliggende bedoeling van artikel 2, § 1, 14° eerste streepje WIB '92, m.n. om onder dit artikel de belastingplichtigen te vatten *"die het geheel van de rechtsverhoudingen waaruit de constructie ontstaat, tot stand hebben gebracht"* (cfr. Fiscale Actualiteit, nr. 2016/27, pag. 1-6).

Mede om voorgaande reden, alsook het feit dat de aanvrager tevens als 'oprichter door inbreng' in de Guernsey Ltd. te beschouwen is, komt de DVB tot de conclusie dat de dubbelstructuur fiscaal transparant behandeld wordt onder kaaimantaks.

Voorafgaande beslissing nr. 2016.576 dd. 29.11.2016

Drie trusts worden beheerst door het recht van verschillende jurisdicties (met trustees die zelf resident zijn in verschillende residenties). De trusts houden aandelen in en vorderingen op onderliggende 'actieve' holdingvennootschappen (rnr. 20 in de feitenbeschrijving). Indirect wordt ook geparticipeerd in een sicav-sif. De concrete aanleiding voor de rilingaanvraag vormt de nakende echtscheiding tussen de oprichter van de structuur en zijn echtgenote. In kader van de echtscheiding verkrijgt de toekomstige ex-echtgenote, alsook een op te richten Belgische private stichting, een uitkering uit de private vermogensstructuur, via een *ad hoc* op te richten vierde trust.

Ook hier kiest de DVB voor de ruime benadering van het oprichtersbegrip (rnr. 54.).

Daarnaast lijkt de DVB via artikel 2, § 1, 13° a) WIB'92 de oplossing gevonden te hebben om meerdere juridische constructies (van verschillende types) integraal als een 'type 1' constructie aan te merken. De redenering sluit in die zin aan bij het standpunt dat de DVB innam ten aanzien van de 'gecertificeerde maatschap'.

De DVB is van oordeel dat een Sicav-SIF ook als juridische constructie kwalificeert 'indien de rechten door één persoon, of meerdere met elkaar verbonden personen, worden aangehouden (in voorkomend geval per afzonderlijk compartiment beschouwd), cfr. artikel 2, § 1, 13°/1 tweede lid WIB'92). Waarschijnlijk ging men niet verder in de op de vraag of de Sicav-SIF een juridische constructie is, daar uit de

feitenbeschrijving blijkt dat tientallen (niet-verbonden) personen participeren in de beleggingsvennootschap (nr. 36).

In de samenvatting van de ruling wordt bevestigd dat een uitkering door een trust geen belastbaar inkomen betreft in de mate dat de uitkering voortkomt uit kapitaalbestanddelen waarvan de eigenlijke ontstaanswijze verder teruggaat dan 2015 (cfr. de inwerkingtredingsdatum van de kaaimantaks).

Ten slotte, (buiten de werking van kaaimantaks om) na diverse eerdere rulings, bevestigt de DVB nogmaals dat begunstigden van een discretionaire Belgische private stichting niet belastbaar zijn op uitkeringen.

Voorafgaande beslissingen nr. 2016.563 en nr. 2016.564 dd. 22.11.2016

Een trust(ee) wenst een eenmalige uitkering en jaarlijkse uitkering te doen aan broers van een niet in België overleden settlor. De trust houdt o.a. aandelen aan van een onderliggende vennootschap (kaaiman eilanden) en heeft van deze vennootschap ook een lening gekregen, dewelke moet dienen om de uitkeringen aan de overlevende broers (aanvrager - Belgisch rijksinwoner) te financieren.

Ook hier ziet de DVB in het samengaan van een juridische constructie type 1 en 2 (trust en kaaimanvennootschap) een afzonderlijke juridische constructie conform artikel 2, § 1, 13° a) WIB '92 nr. 24). De aanvrager hoopte bevestiging te krijgen vanwege de DVB dat uitkeringen uit de trust onbelast zijn, aangezien deze niet gefinancierd worden door inkomsten verkregen (in hetzelfde inkomstenjaar) door de trust. De DVB gaat echter niet in op die vraag, klaarblijkelijk omdat zij van oordeel is dat het de inkomsten van de onderliggende vennootschap zijn die 'verdisconteerd' zitten in de lening aan de trust en dus 'onrechtstreeks' toch uitgekeerd worden.

Voorafgaande beslissing nr. 2016.571 en 2016.569 dd. 29.11.2016

Beide beslissingen behandelen de vraag naar de fiscale behandeling van verrichtingen ten aanzien van Belgische onroerende goederen, waarvan de 'eigenaar' een Panamese vennootschap is. Het doel van de aanvragers ('aandeelhouders' van de Panamese vennootschap) is te horen bevestigen dat er sprake is van fiscale transparantie. De onderliggende rechtsgrond ('transparantie sui generis' (cfr. de transparantie toegepast door het CPR in kader van fiscale regularisatie van private vermogensstructuren), artikel 344 § 2 WIB'92, fiduciair houderschap, simulatie & veinzing, kaaimantaks) doet er voor de aanvrager niet echt toe: de aanvrager wil vooral de DVB horen beslissen dat er een vorm van fiscale transparantie is, wat de aanvrager tot voordeel moet strekken dat er geen meerwaardetaxatie zal zijn in de BNI-venn in hoofde van de Panamese vennootschappen.

De DVB doet geen uitspraak over het moeilijke vraagstuk van het potentieel samengaan van verschillende vormen van fiscale transparantie. Wel 'gunt' de DVB finaal de aanvrager de 'fiscale transparantie', vooral omdat er een voorafgaandelijke regularisatieaangifte gebeurde waarin ook fiscale transparantie toegepast werd. Opmerkelijk is wel dat de DVB duidelijk stelt dat haar geen evident vraagstuk

voorgelegd werd, en zelfs dat zij niet zonder meer kan uitsluiten dat de Panamese vennootschappen alsnog aan de BNI-venn. onderworpen blijven (rnr. 25).

Daarnaast vindt de DVB ook dat er bij realisatie van een meerwaarde sprake is van een “abnormale verrichting” gelet op “het hele feitenrelaas”, met meerwaardetaxatie op grond van artikel 90, 1° WIB '92 tot gevolg. Daarmee geeft de DVB voorrang aan art. 90, 1° WIB '92 t.o.v. 90, 10° WIB '92 (dat specifiek ‘snelle meerwaarden’ op OG belastbaar stelt en vrijstelt na 5 jaar). Het belang is duidelijk: het tarief stijgt van 16,5 naar 33%. Pro memorie: ook het hof van Beroep te Antwerpen zit op die lijn (Antwerpen 17 september 2013).

Voorafgaande beslissing nr. 2016.540 dd. 22.11.2016

Aanvragers houden via een burgerlijke maatschap de aandelen aan van een Luxemburgse UCITS-compliant Sicav. Zij beleggen concreet in een geïsoleerd (geïndividualiseerd) compartiment van de Sicav. De deelbewijzen van de burgerlijke maatschap worden nog slechts in vruchtgebruik door de aanvragers (‘de heer en mevrouw A en B’) aangehouden.

De voorafgaande beslissing peilt uiteraard naar de impact van de kaaimantaks op de fiscale behandeling van de inkomsten verkregen binnen het compartiment van de sicav. De ‘verbondenheid’ van de investeerders doet de DVB vooreerst besluiten dat de sicav ‘ten beloop van het compartiment’ kwalificeert als een juridische constructie type 2. De volgende vraag peilt dan naar de ‘substance’ uitsluiting van artikel 5/1 § 3 b) WIB '92. Daar neemt de DVB het standpunt in dat de economische activiteit uitsluitend kadert in het beheer van privé-vermogen, waardoor kaaimantaks van toepassing blijft (rnr. 34).

Opmerkelijk is nog dat ook de houder van blote eigendom over deelbewijzen van een burgerlijke maatschap, het bestaan van de onderliggende sicav moet melden in de aangifte (rnr. 41 en 45). In één van de rulings rond de ‘gecertificeerde maatschap’ luidde het nog dat de bloot eigenaar van certificaten het bestaan van de juridische constructie niet moeten melden (voorafgaande beslissing nr. 2016.613).

Voorafgaande beslissing nr. 2016.610 dd. 22.11.2016

De feiten in deze ruling hebben betrekking op een Liechtensteinse Stiftung X, ‘met voorhistorie’. Een Belgisch belastingplichtige is één van de begunstigen van de stichting.

Stifting X werd in 2013 opgericht door een andere, inmiddels ontbonden Stiftung Y. Het is ook deze Stiftung Y die activa overgedragen heeft aan Stiftung X. Het vermogen gaat terug op de ouders van de aanvrager. De aanvrager heeft zelf geen vermogen ingebracht in de Stiftung. Naast de (evidente) vaststelling dat de Stiftung X een juridische constructie is, knoopt de DVB opnieuw aan bij haar hoger weergegeven standpunt omtrent de hoedanigheid van ‘oprichter’. Gelet op de ruimere doelstelling van kaaimantaks, moet de aanvrager toch als oprichter beschouwd worden. Bijkomend is de DVB van oordeel dat de verrichtingen gesteld in 2013 niet tegenstelbaar zijn in het licht van artikel 344/1 WIB '92 (“fiscaal misbruik”).

Voorafgaande beslissing nr. 2016.619, nr. 2016.618 en nr. 2016.623 dd. 18.10.2016

Belgische rijksinwoners zijn mede-aandeelhouder van een Bermuda-vennootschap. De vennootschap is opgezet met het oog op toetreding van vennoten wereldwijd tot de YZ-groep. De Bermuda-vennootschap is aandeelhouder van een Luxemburgse vennootschap, die in 2015 verkocht werd aan een derde partij. De Bermuda-vennootschap kent slechts een beperkte werking, aldus de aanvragers: de vennootschap heeft 'een klein kantoor' en 'weinig personeel' (de CEO en 1 medewerkster).

De DVB beslist vooreerst dat de Bermuda-vennootschap een juridische constructie is, alsook dat de aanvrager zich niet kan beroepen op de uitsluiting van daadwerkelijke economische activiteit cfr. artikel 5/1 § 3 WIB '92 (het laat zich vermoeden dat de aanvrager ook weinig incentive daartoe had...). Het zwaartepunt van de rulingaanvraag zit in het feit dat de aanvrager wenst te vernemen dat de verkoop van de aandelen van de Luxemburgse vennootschap hem "fiscaal transparant" toerekenbaar is op grond van de kaaimantaks. Op die manier zullen de inkomsten van de Bermuda-co hun belastingregime hebben ondergaan, en kunnen uitkeringen belastingvrij conform artikel 21,12° WIB '92. De DVB bevestigt die analyse, en stelt daarbij *en passant* ook dat de meerwaarde niet abnormaal is.

Voorafgaande beslissing nr. 2016.562 dd. 03.10.2016

Een broer en zus zijn begunstigde van een Jersey trust. Vader, die de trust opgericht heeft, is overleden buiten België. Naast de evidente vaststelling dat broer en zus te beschouwen zijn als 'oprichters-erfgenaam', stelt de DVB nogmaals duidelijk dat kapitaalsbestanddelen van de trust bij uitkering niet belastbaar zijn (idem voor onder kaaimantaks belaste inkomsten).

Voorafgaande beslissing nr. 2016.711 dd. 29.11.2016

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 en de zoon van haar dochter, mevrouw Z. De heer X kwalificeert niet als oprichter van trust A, trust B, trust C, trust D en trust E op basis van artikel 2, §1, 14° eerste, tweede en vierde streepje WIB92. De heer X kan slechts als oprichter-erfgenaam 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.

*

*

*

