

Betreft: Wijziging van de transparantietaks

Met de Programmawet van 22 december 2023 werd de transparantietaks (ook kaaimantaks genoemd) nogmaals gewijzigd. Graag lichten wij in deze memo de belangrijkste wijzigingen toe.

Ter herinnering melden wij u dat transparantietaks de belasting beoogt van de inkomsten van laag belaste (minder dan 15%) of niet belaste juridische structuren (zijnde trusts, offshore vennootschappen of verzekeringsvehikels die investeren in de andere twee structuren) in hoofde van de Belgische rijksinwoners die de oprichter zijn. Verder beoogt ze de uitkeringen van deze structuren te belasten als dividenden.

1. Bijkomend vermoeden van oprichterschap

Allereerst wordt een bijkomend vermoeden van oprichterschap toegevoegd. Alle personen die vermeld worden in een (al dan niet buitenlands) UBO-register van een juridische constructie, worden voor de doeleinden van de transparantietaks vermoed een oprichter van die structuur te zijn. Dit is evenwel een weerlegbaar vermoeden.

2. Aanpassingen aan de onderworpen juridische structuren:

a. Fonds-dédié structuren

Collectieve beleggingsstructuren werden reeds geïndiceerd door de transparantietaks, in het geval het aandeelhouderschap van deze collectieve beleggingsstructuren volledig gehouden werd door een groep van verwante personen, de zogenaamde fonds-dédié structuren. Om te voorkomen dat er een niet verwante persoon als aandeelhouder toegevoegd wordt om zo de toepassing van de transparantietaks te voorkomen, is er nu al sprake van een fonds-dédié structuur wanneer de aandelen voor minstens 50,1% aangehouden worden door verwante personen.

b. Ketenstructuren worden tussenstructuren

De wijziging van de transparantietaks in 2017 introduceerde het concept van de ketenstructuur, waarbij “offshore” moeder- en dochterconstructies als één geheel beschouwd werden. Deze keten wordt evenwel gebroken door de “tussenschuiven” van een entiteit die zelf niet onderworpen is aan de transparantietaks, zoals een EER vennootschap die meer dan 1% aan belastingen betaalt.

De nieuwe wet verandert daarom het geweer van schouder, en spreekt niet meer over een keten constructie maar over “tussenconstructies”. Elke entiteit binnen een keten van entiteiten moet op individuele basis nagaan of de transparantietaks op haar van toepassing is. Een niet onderworpen entiteit doorbreekt bijgevolg de keten niet meer, ze wordt zelf gewoon niet geïndiceerd door de transparantietaks.

Hiervoor werd de term oprichter eveneens uitgebreid, door niet alleen te verwijzen naar het aandeelhouderschap van een juridische constructie, maar naar de rechtstreekse of onrechtstreekse houderschap van de juridische of economische rechten van een juridische constructie.

c. Nauwere definitie van werkelijke economische activiteit

Juridische constructies genieten van de niet-toepassing van de transparantietaks indien deze een ‘daadwerkelijke economische activiteit’ beoefent. Voordien werd dit enkel in een negatieve zin gedefinieerd, met name dat de activiteit geen verband mocht houden met het beheer van het privévermogen van de oprichter.

Nu moet er onder een ‘daadwerkelijke economische activiteit’ begrepen worden dat de entiteit goederen of diensten aanbiedt op een markt, en hiervoor personeel, activa, uitrusting en gebouwen beschikt. Verder moet deze activiteit een “wezenlijk deel” uitmaken van de activiteit van de entiteit.

3. Uitbreiding van de belastbare uitkeringen

a. Afschaffing van de regel “Exemption vaut impôt”

In principe gold de regel dat als een bepaald inkomen van een juridische constructie volgens de Belgische inkomstenbelasting vrijgesteld werd van belastingheffing, deze wel geacht werd zijn normaal belastingregime te hebben ondergaan. Het gevolg hiervan was dat deze inkomsten dan ook uitgekeerd konden worden aan de oprichters, zonder dat deze gekwalificeerd en belast konden worden als dividenden. Het meest voor de hand liggende voorbeeld zijn de meerwaarden op aandelen (in het geval deze noch beroepsmatig noch speculatief bekomen werden).

De Programmawet schaft de toepassing van dit principe af voor uitkeringen door een juridische constructie. De kwalificatie als een dividend geldt vanaf nu ook altijd voor uitgekeerde inkomsten van een juridische constructie, die volgens het Wetboek Inkomstenbelasting van belasting vrijgesteld worden.

Dit betekent dan ook dat meerwaarden op aandelen die behaald worden door een juridische constructie en vervolgens uitgekeerd worden aan de oprichters, altijd belast worden als dividenden (aan een huidig tarief van 30%). Verder specificeert de nieuwe wetbepaling niet of het gaat om inkomsten die verkregen werden vanaf 2024, waardoor het kan zijn dat historische meerwaarden (bekomen voor 2024) bij uitkering ook belast zullen worden aan 30%.

De Raad van State stelt wel dat deze regeling geen afbreuk mag doen aan de toepassing van dubbelbelastingverdragen. Zo zullen onroerende meerwaarden waarvan de belasting toegewezen werd aan de bronstaat, wel kunnen genieten van de vrijstelling van belastingheffing als dividend.

b. Verduidelijking van de doorkijkregeling en een uitkering in hetzelfde jaar

De wet verduidelijkt dat inkomsten van een juridische constructie altijd transparant belast worden in hoofde van de oprichters, ook wanneer deze inkomsten in hetzelfde jaar uitgekeerd worden aan de oprichters. De uitkering zal bovendien ook beschouwd worden als een dividend, maar dit dividend kan eventueel vrijgesteld worden van belasting in het geval de uitgekeerde bedragen reeds hun normaal belastingregime ondergingen (lees: onderworpen werden aan de transparantietaks). Wij wijzen er op dat de oudste reserves van een juridische constructie geacht worden als eerste uitgekeerd te worden, waardoor het niet vanzelfsprekend is dat de inkomsten die in een specifiek jaar door de juridische constructie ontvangen werden (en bijgevolg belast worden door de transparantietaks), en in datzelfde jaar uitgekeerd worden, kunnen genieten van de vrijstelling van belastingheffing als dividend.

c. De 1-in-3 regel

De kwalificatie van een entiteit als een juridische constructie dient elk jaar herbekeken te worden. Zo kan het zijn dat een entiteit het ene jaar lokaal niet minstens 15% aan belastingen betaalt, en het andere jaar wel 15%, waardoor de entiteit in dat jaar dus niet als een juridische constructie beschouwd kan worden.

De wetswijziging voorziet dat uitkeringen niet enkel belastbaar zijn in een jaar waarin de entiteit kwalificeert als een juridische constructie, maar ook in de jaren waarbij de entiteit niet aldus kwalificeert (door bijvoorbeeld dat jaar wel aan een belasting van minstens 15% onderworpen te zijn). Indien de entiteit in 1 van de 3 afgelopen belastbare tijdperken als een juridische entiteit kwalificeerde, zal de uitkering gekwalificeerd en belast worden als een dividend.

4. Exit-heffing

De meest opvallende maatregel in de gewijzigde transparantietaks is de introductie van een exit-heffing.

In het geval een oprichter zijn fiscale woonplaats verplaatst buiten België, zal deze belast worden op een fictieve uitkering van alle reserves van de juridische constructie die het door de oprichter ingebrachte kapitaal overstijgen. Ook deze fictieve uitkering wordt gelijkgesteld aan een dividend, en bijgevolg belast aan 30%.

Gezien de bepaling enkel verwijst naar de bestaande reserves op het ogenblik van het verplaatsen van de fiscale woonplaats, kan deze exit-heffing ook reserves belasten die opgebouwd werden vóór de initiële inwerkingtreding van de transparantietaks, en zelfs reserves die opgebouwd werden in een periode waarbij de oprichter eventueel (nog) geen Belgisch rijksinwoner was.

Er dient uiteraard te worden bekeken hoe deze exit-heffing zich verhoudt met de toepassing van de door België gesloten dubbelbelastingverdragen.

5. Toepassing op van de transparantietaks op een Nederlandse STAK

In de memorie van toelichting van de Programmawet van 22 december 2023 wordt de situatie van de Nederlandse STAK verduidelijkt. De Minister van Financiën verklaart dat de certificeringswet van 1998 voorrang heeft op de transparantietaks, waardoor de inkomsten van een STAK niet via deze weg belast kunnen worden. De inkomsten van een STAK worden uiteraard wel op transparante wijze belast in hoofde van de certificaathouders.

De Minister specificeert verder dat de certificaathouders van de STAK wel verplicht zijn om het bestaan van een STAK in hun aangifte in de personenbelasting moeten melden, daar de STAK wel kwalificeert als een juridische constructie. Het is zo dat de uitgebreide definitie van een oprichter als de persoon die rechtstreeks of onrechtstreeks beschikt over de juridische of economische rechten van een structuur (reeds besproken onder punt 2.b) deze zienswijze ondersteunt. Wij zijn evenwel nog steeds de mening toegedaan dat de gelijkbehandelingsclausule opgenomen in artikel 26 van het Belgisch - Nederlands dubbelbelastingverdrag een dergelijke verplichting voorkomt, zoals dat het geval is voor een Belgische STAK.

6. Uitbreiding aangifte- en meldingsplicht

Tot slot introduceert de Programmawet van 22 december 2023 een uitgebreide aangifteplicht, waarbij er meer details van juridische constructies opgenomen moeten worden in een bijlage bij het aangifteformulier. De details omvatten de reeds verplichte vermeldingen, zoals bijvoorbeeld de naam, het adres en de bestuurders van de juridische constructie. Nu zal er evenwel ook in de specifieke bijlage melding gemaakt moeten worden van alle inkomsten van de juridische constructie, alsook alle gedane uitkeringen.

Deze meldingsplicht blijft bestaan in het geval de inkomsten of uitkeringen niet of niet volledig belastbaar zijn in de personenbelasting.

7. Inwerkingtreding

De nieuwe transparantietaks zal van toepassing zijn op inkomsten en uitkeringen verkregen vanaf 1 januari 2024. De uitgebreide aangifteplicht is evenwel al van toepassing op aanslagjaar 2024, met andere woorden de aangifte over inkomsten 2023.

* * *