

REFLECTIE

Onder deze hoofding worden ingezonden stukken gepubliceerd die gekenmerkt zijn door bondigheid en kritische inhoud. Er is ruimte voor persoonlijke beschouwingen, de onderwerpen zijn onbeperkt en er wordt niet noodzakelijk gestreefd naar uitgebreid gedocumenteerde bijdragen. De redactie neemt geen verantwoordelijkheid voor de inhoud maar is wel vrij in de keuze van de ingezonden teksten.

De kaaimantaks en de (niet-)toepassing ervan bij “dubbelstructuren”

Gerd D. Goyvaerts¹

Over de toepassing van de kaaimantaks over “dubbelstructuren” werd in dit tijdschrift al eerder bericht in ons artikel in nr. 490-491 bij de bespreking van de hoedanigheid als oprichter volgens artikel 2, § 1, 14°, eerste en tweede streepje WIB 1992. Daarbij werd toen gewezen op het ontbreken van de notie “onrechtstreekse inbreng” in de wet ter zake diegenen die als oprichters-inbrengers bekend staan oftewel de “inbrengers tweede streepje”².

I. Een parlementaire interventie

Deze bijzonderheid ter zake de definitie van oprichter bij zogenaamde “dubbelstructuren” heeft enige tijd geleden binnen de media het nodige stof doen opwaaien onder meer naar aanleiding van een mondelinge parlementaire vraag van de heer Peter Vanvelthoven³. Tijdens de parlementaire zitting van 18 mei 2016 werd inderdaad over deze passage uit ons artikel een interventie gepleegd waarbij de vraagsteller zich afvroeg of de minister zich bewust was van wat hij een “loophole in de wet” noemde en of de minister zinnens was de kaaimantaks op dit punt aan te passen⁴.

“Mijn tweede vraag gaat over de nog aanwezige loophole in de kaaimantaks waarover vorige week ook het een en ander in de pers verschenen is. De kaaimantaks kijkt door offshoreconstructies zoals een Panamese vennootschap en belast zo rechtstreeks de eigenaar van de constructie in België. De doorkijkbelasting geldt alleen indien de Belgische belastingplichtige rechtstreeks participeert in de offshoreconstructie. De kaaimantaks kan dus relatief eenvoudig omzeild worden door gebruik te maken van een tussenstructuur. Blijkbaar is de Luxemburgse SOPARFI, Société à Participation Financière, een populaire tussenstructuur.

Professor François Parisi en fiscaal advocaat Philippe hebben al meermaals op deze loophole gewezen. Fiscaal advocaat Gerd D. Goyvaerts heeft in het recente artikel ‘De kaaimantaks, een kritische beschouwing’ een concreet voorbeeld gegeven. Dat wil ik graag even citeren. ‘Stel dat een trust wordt declared door een trustee, dus geen settlement maar een declaration of trust, waarna deze trust een BVI Limited opricht. Vervolgens draagt de belastingplichtige zijn portfeuille over aan de trustee die deze op zijn beurt overdraagt op rekening van de BVI Limited. Het spreekt voor zich dat zowel de trustee als de BVI Limited beide juridische constructies zijn volgens de definitie van artikel 2, § 1, 13° van ons Wetboek Inkomstenbelastingen. De overdrager is echter geen oprichter volgens het eerste streepje van dat artikel, omdat hij noch de trust noch de BVI Limited heeft opgericht. Echter, ofschoon het tweede streepje wel van toepassing is op de trust, geldt dit niet ten aanzien van de BVI Limited waar zich de vermogensbestanddelen bevinden. Met andere woorden de belastingplichtige zal alleen als oprichter van de trust kunnen worden beschouwd, maar niet van de BVI Limited.’

Het zijn die dubbelstructuren die volgens verschillende fiscale advocaten eerder de regel dan de uitzondering zijn. Typisch de grootste en de oudste vermogens zijn op die manier gestructureerd. De kaaimantaks is er dus niet op van toepassing. Er staat weliswaar – u hebt daar ook naar verwezen dacht ik – een antimisbruikbepaling in de wettekst maar die heeft uiteraard geen vat op rechtshandelingen uit het verleden en laat niet toe om door de tussenvennootschappen heen te kijken. Ik zou er dus op willen aandringen, mijnheer de minister, dat de kaaimantaks op dit punt zo snel mogelijk hersteld wordt en dat deze loophole gesloten wordt. Wij zul-

1. Vennoot Tiberghien advocaten. De auteur wenst collega Stephanie Gabriel te bedanken voor haar inspirerende bijdrage tot deze reflectie.

2. G.D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, TFR 2015, 894.

3. Dhr. Vanvelthoven verwijst in zijn vraag o.a. naar de Luxemburgse Soparfi als tussenstructuur.

4. Commissie voor de financiën en de begroting van woensdag 18 mei 2016, Voormiddag, 17, Samengevoegde vragen van de heer Peter VANVELTHOVEN aan de minister van Financiën, belast met bestrijding van de fiscale fraude, over “de uitbreiding van het toepassingsgebied van de kaaimantaks” (nr. 11276) en de heer Peter VANVELTHOVEN aan de minister van Financiën, belast met bestrijding van de fiscale fraude, over “de kaaimantaks en de zogenaamde dubbelstructuren” (nr. 11277).

len dat uiteraard steunen. Vandaar mijn eenvoudige vraag of u bereid bent om dit in de volgende programmatwet te regelen.”

De vraag van Vanvelthoven lijkt helder. De minister geeft daarop een om meerdere redenen bijzonder interessant antwoord, wat we hier graag integraal volledig citeren, daarbij steeds vergezeld van enige commentaar.

“Wat uw tweede vraag betreft, de kaaimantaks zal aan het einde van het jaar zeker geëvalueerd worden. Dat heb ik ook altijd gezegd en dat zullen we doen. Indien deze evaluatie erop wijst dat bijkomende aanpassingen aangewezen zijn, zal ik niet nalaten om aan de regering voor te stellen die wijzigingen ook effectief aan te brengen. U zult zich zeer levendig herinneren dat we dat eind vorig jaar ook gedaan hebben toen op een bepaald moment bleek dat er nog een lacune in zat.”

Indien de regering effectief zou overwegen om de kaaimantaks wettelijk te amenderen, zoals dit effectief reeds gebeurd is bij wet van 26 december 2015,⁵ dan dient erop te worden gewezen dat de wet niet retroactief kan worden gewijzigd. Verboden retroactiviteit wordt echter niet geacht aanwezig te zijn indien de wet nog wordt gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* tijdens de duur van het inkomstenjaar, dit volgens de ter zake gevestigde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof⁶. Op heden kan de wet dus niet meer worden aangepast voor aanslagjaar 2016. Voor de aanslagjaren 2017 en volgende kan dat uiteraard op heden nog wel. Los van het feit dat het geen toonbeeld is van degelijk wetgevend werk om een bestaande wet om de haverklap te willen aanpassen en bijvijlen zodra er zich een voortschrijdend inzicht manifesteert over een beweerdelijke “loophole” of lacune, sluit men met die werkwijze uiteraard elke interpretatieve toepassing voor het verleden uit. Het gevolg van een dergelijke amendering zou dan ook zijn dat de beweerde lacune wettelijk vaststaat voor de aanslagjaren van het verleden. Bovendien is het vooruitzicht dat de kaaimantaks omzeggens jaarlijks wettelijk zal worden bijgestuurd niet meteen hoopgevend voor de naar rechtszekerheid zoekende burger. Vermogende particulieren kunnen best leven met de “kaaimantaks”, maar dan wel in een versie die standvastig is. Dat aanpassingen zouden mogelijk zijn werd echter van in den beginne door de minister gezegd tijdens de plenaire bespreking waarbij hij verdere aanpassingen naar de toekomst toe van de kaaimantaks niet wenste uit te sluiten⁷.

“Uiteraard is de kaaimantaks een nieuw instrument. Dat betekent per definitie dat er een leerproces moet worden doorlopen. Gaan wij morgen de kaaimantaks opnieuw aanpassen? Nee. Gaan wij dat leerproces ernstig nemen? Ja. Uiteraard is er altijd de mogelijkheid om dat instrument verder te verfijnen.”

Het antwoord van de minister gaat verder met een verwijzing naar de auteurs van de betreffende artikels, waaronder uw dienaar.

“Wat uw tweede vraag betreft, met uitgebreide citaten van de heer Goyvaerts, de problematiek van de dubbelstructuren is uiteraard bekend. Ik wil er hier wel in alle bescheidenheid op wijzen dat bij het citeren van auteurs men de neutraliteit van de bron best niet uit het oog verliest. Ik bedoel daarmee dat sommige auteurs immers baat kunnen hebben bij het bestaan van bepaalde loopholes en bij een laat ons zeggen minimale interpretatie van de mogelijkheden van de kaaimantaks.”

Het is interessant vast te stellen dat de minister meent dat wij als fiscaal advocaat baat zouden hebben bij een “laat ons zeggen minimale interpretatie van de mogelijkheden van de kaaimantaks”. Er dient echter op te worden gewezen dat een fiscale wet van restrictieve interpretatie is, zoals wij dit trouwens in ons tijdens de parlementaire interventie geciteerde artikel hebben opgemerkt. De restrictieve interpretatie als toepassingsvorm van de tekstuele interpretatie vloeit rechtstreeks voort uit het legaliteitsbeginsel van artikel 170 Grondwet en wordt zeer bevattelijk weergegeven in de *Inleiding tot het Belgisch Fiscaal Recht* van wijlen Albert Tiberghien, dat ofschoon het reeds dateert van 1986 nog steeds hét basiswerk bij uitstek is voor elke fiscalist⁸. Maar laten we de minister nu even verder aan het woord.

“Bovendien dienen de verschenen artikelen met de nodige nuance bekeken te worden. Neem het gegeven voorbeeld waarbij een trust wordt opgericht en waarbij deze trust vervolgens zelf een rechtspersoon in het leven roept met als doel de initieel in de trust ingebrachte goederen te beheren. Mijn administratie, wiens mening ik trouwens volledig deel, is van oordeel dat de beschreven structuur wel degelijk onder het toepassingsgebied van de kaaimantaks valt. Het zou ook het doel van de kaaimantaks volledig miskennen indien het louter opstapelen van juridische constructies simpelweg zou toelaten de doorkijkbelasting te ontwijken.”

In deze passage wordt de teleologische interpretatie toegepast, waarbij de betekenis van de tekst wordt bepaald door het praktische doel dat de wetgever met het systeem van de wet voor ogen had. Zoals wijlen Albert Tiberghien in zijn “Inleiding” terecht schrijft, is de teleologische interpretatie echter een verboden interpretatiemethode, tenminste zolang het principe van billijkheid niet werd ingevoerd in het fiscaal recht (wat dit essentieel zou omvormen).⁹ Dat een dergelijke stelling wordt geponeerd is dus bijzonder merkwaardig, daar deze stelling haaks staat op het legaliteitsbeginsel. Ten andere, de *memorie van toelichting* verwijst zelf naar de “gewone interpretatiemethode”¹⁰.

5. Voor een volledig overzicht, zie G.D. GOYVAERTS, “Kaaimantaks gerepareerd én aangescherpt”, *Fisc.Act.* 2015, nr. 42, p. 6.

6. Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden aangemerkt indien hij van toepassing is op feiten, handelingen en situaties die definitief waren op het ogenblik dat hij is bekendgemaakt (GwH 17 juli 2014, nr. 106/2014, B.17.2.). Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingbasis uitmaken (GwH 16 november 2000, nr. 115/2000, B.7.1.).

7. Algemene bespreking Plenumvergadering Kamer 24 juli 2015, randnr. 01.132

8. A. TIBERGHIE, *Inleiding tot het Belgisch Fiscaal Recht*, reeks Grondslagen, 1986, Kluwer, p. 42 et seq.

9. A. TIBERGHIE, o.c., p. 56.

10. Doc. 54-1125/001, p. 33.

Uiteraard leven we niet meer in 1986 en is er sedertdien natuurlijk veel veranderd. Zo bestaat er op vandaag een algemene antimisbruikbepaling in artikel 344, § 1 WIB 1992. Het is terecht dat de minister ook daar naar verwijst en wel als volgt:

“In verband met de door u aangehaalde voorbeelden, u hebt er eigenlijk zelf reeds op gealludeerd, mag de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling van artikel 344, § 1 van het WIB 1992 niet uit het oog verloren worden. Niettemin neemt dit alles niet weg dat er mogelijk andere structuren zouden kunnen worden ontwikkeld, ik zou bijna durven zeggen dat dit zeker zal gebeuren, die wel tot gevolg zullen hebben dat de kaaimantaks zou kunnen worden ontweken. Mijn administratie volgt op mijn expliciete vraag deze ontwikkelingen van nabij op. Indien wettelijke ingrepen noodzakelijk zouden blijken, zullen de nodige voorstellen snel en effectief geformuleerd worden.”

Ter zake artikel 344, § 1 WIB 1992 kan men zich inderdaad zeer goed voorstellen dat dit artikel in een voorkomend geval zou kunnen worden ingeroepen door de fiscus, waarbij de belastingplichtige dan echter steeds de mogelijkheid van tegenbewijs zal kunnen laten gelden. Daarbij geldt sowieso als basisbeperking, dat artikel 344, § 1 WIB 1992 slechts van toepassing is op rechtshandelingen gesteld vanaf 1 januari 2012 (zie *infra*). Reeds vooraf aan die datum bestaande juridische constructies kunnen daarmee dus in principe niet worden aangepakt.

Ook in de *memorie van toelichting* bij de kaaimantaks werd daar reeds op gewezen met een verwijzing naar de Nederlandse APV-regeling¹¹.

“Tot slot wordt nog gewezen op de vaststelling bij de evaluatie van de Nederlandse wetgeving inzake het ‘Afgescheiden Particulier Vermogen’ dat ‘Trusts en (buitenlandse) stichtingen nog verder ‘verstopt’ zijn achter boven elkaar hangende stichtingen. Beoogd wordt buiten het vizier van de Belastingdienst te blijven.’ (brief van F.H.H. Weekers, “Evaluatie wettelijk systeem voor afgezonderde particuliere vermogens (apv’s)”, Brief van 11 september 2013 aan de voorzitter van de eerste kamer der Staten-Generaal, p. 4). Indien dergelijk fenomeen ook bij ons wordt vastgesteld en de gewone interpretatiemethode, de technische bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, de specifieke antimisbruikbepalingen en de simulatieleer geen soelaas bieden, is het perfect mogelijk op deze constructies de antimisbruikbepaling vervat in artikel 344, § 1 WIB 1992 toe te passen.”

De interventie door de heer Vanvelthoven gaat echter verder wanneer deze stelt dat *“we beducht zijn wanneer zij (zijnde fiscale advocaten)¹² bepaalde gaten in de wetgeving signaleren, terwijl ze er eerder belang bij zouden hebben om die niet te signaleren”*. Dat is inderdaad merkwaardig. Waarom publiceren fiscalisten artikels in de doctrine waarin ze de wetgeving analyseren en daarbij (soms) lacunes, hiaten, loopholes en andere merkwaardige zaken aan het licht brengen? We zouden hier een lang antwoord kunnen neerschrijven dat

verwijst naar de dalende kwaliteit van de fiscale wetgeving, de toenemende complexiteit en de overweldigende omvang ervan. Wellicht hebben fiscalisten en redactieraden van gespecialiseerde tijdschriften echter eenvoudigweg behoefte om voor zichzelf en voor anderen de wet “te willen uitleggen”, omdat deze simpelweg onbegrijpbaar is geworden voor een modale belastingplichtige. Wie durft op vandaag nog zeggen dat voor hem/haar de kaaimantaks “duidelijk” is? Ik denk niemand. Op vandaag is er binnen de schoot van de fiscale administratie een “task force” opgericht met ambtenaren van het hoofdbestuur én de Rulingcommissie om zich te buigen over de vele interpretatieve problemen die de kaaimantaks in zich draagt en waar die Rulingcommissie op vandaag mee wordt geconfronteerd. Dat die task force nodig is, is alvast niet omdat de kaaimantaks uitblinkt in duidelijkheid.

Ik kan mij dus niet van de indruk ontdoen dat men in het gegeven antwoord wellicht ietsje te optimistisch is. Die mening wordt blijkbaar ook gedeeld door de heer Vanvelthoven die zeer terecht repliceert aan de minister als volgt:

“Ik noteer dat volgens uw administratie de beschreven constructie en gelijkaardige constructies wel onder de kaaimantaks vallen. Mijnheer de minister, kunt u ons daarvan de juridische onderbouw bezorgen? Hoe kwam uw administratie daartoe? Dat is toch niet zonder belang. De antimisbruikbepaling waarnaar u verwijst, kan volgens mij niet van toepassing zijn op constructies uit het verleden. De kaaimantaks is van een latere datum. Ik zie dus niet in hoe de antimisbruikbepaling van toepassing kan zijn op vroegere constructies.”

Het zou inderdaad goed zijn zo wij in het antwoord van de minister de juridisch onderbouwde stelling kunnen lezen die maakt dat een reguliere dubbelstructuur, buiten de toepassing van artikel 344, § 1 WIB 1992 om, onder de toepassing van de kaaimantaks zou kunnen vallen. Met verwijzing naar onze eerdere eigen bijdrage in dit tijdschrift vrezen wij dat zulks alleszins niet eenvoudig aan te tonen zal zijn. De tekst is immers wat hij is, en men kan er niet iets bij verzinnen wat er niet staat.

II. Rechtstreekse maar géén onrechtstreekse inbreng

Laat ons even de oefening nog wat grondiger maken dan deze die reeds aan bod kwam in *TFR*, nr. 490-491. Daarbij zal het dus zaak zijn om aan te tonen dat in geval van een dubbelstructuur, de belastingplichtige niet kwalificeert als oprichter van de dochtervennootschap in de zin van artikel 2, § 1, 14° WIB 1992 noch als derde-begunstigde in de zin van artikel 2, § 1, 14°/1 WIB 1992. Dit veronderstelt een aantal assumpties die o.a. te maken hebben met de rechtspositie van de belastingplichtige zélf t.a.v. de constructie en de onderliggende dochtervennootschap in het bijzonder, alsmede met de historiek en methodiek van de opbouw ervan.

11. Doc. 54-1125/001, p. 33.

12. Eigen verduidelijking.

A. Eerste assumptie: de belastingplichtige heeft de dochtervennootschap niet opgericht in de semantische betekenis van het woord onder artikel 2, § 1, 14°, eerste streepje WIB 1992, noch heeft hij in de dochtervennootschap rechtstreeks vermogen ingebracht onder artikel 2, § 1, 14°, tweede streepje

De belastingplichtige mag uiteraard niet zélf als oprichter *sensu stricto* van de dochtervennootschap in de zin van artikel 2, § 1, 14°, eerste streepje WIB 1992 kwalificeren. Deze hypothese gaat uiteraard enkel op indien de belastingplichtige niet eerder is tussengekomen bij de oprichting van die dochter. Iemand die historisch aandelen van een zelf opgerichte vennootschap heeft ingebracht in een holding, trust of stiftung, kan zich uiteraard niet zonder meer beroepen op het feit dat het eerste en/of tweede streepje van artikel 2, § 1, 14° WIB 1992 op hem niet van toepassing kán zijn.

De vraag luidt echter of een “onrechtstreekse inbreng” in de dochtervennootschap überhaupt kan volstaan. Met een onrechtstreekse inbreng wordt dus bedoeld de inbreng door een andere (rechts)persoon dan de belastingplichtige, maar waarbij de middelen initieel wél van de belastingplichtige afkomstig waren.

De tekst van artikel 2, § 1, 14°, tweede streepje WIB 1992 luidt als volgt: “*hetzij, wanneer de constructie is opgericht door een derde, de natuurlijke persoon die handelt buiten de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid, of de rechtspersoon die overeenkomstig artikel 220 aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen en die er goederen en rechten heeft in ondergebracht*”. In de franstalige versie staat er: “*soit lorsque la construction juridique a été constituée par un tiers, la personne physique, agissant en dehors de son activité professionnelle, ou la personne morale assujettie à l’impôt des personnes morales conformément à l’article 220 et qui y a apporté des biens et droits*”.

Zoals hoger reeds gesteld is volgens een strikte lezing van de wet, enkel de belastingplichtige geviserd die de juridische constructie zélf heeft opgericht of die er zélf goederen in heeft ondergebracht. De tekstuele lezing van de wet laat m.i. geen andere conclusie toe.

Zoals reeds vermeld, is er binnen de fiscale administratie op heden ook géén eensgezindheid aangaande deze problematiek. De voorzitter van de Rulingcommissie berichtte in een recente “tweet” van 6 mei 2016 dat volgens zijn opvatting de kaaimantaks wél zou doorwerken op “dubbelstructuren” waarbij een offshore-vennootschap wordt aangehouden door een andere offshore-vennootschap (m.a.w. een type 2 die een andere type 2 houdt, dus alleszins te onderscheiden van een type 1 die een type 2 houdt). Volgens die redenering van de voorzitter van de Rulingcommissie zou de belastingplichtige in die hypothese dus wél als oprichter van de dochtervennootschap kunnen gekwalificeerd worden. Voor de

goede orde, tweets geven echter slechts een “persoonlijk” standpunt weer, en kunnen nooit geacht worden een uitspraak van de fiscale administratie zelf te zijn.

Die these is interessant maar kan juridisch technisch alleszins niet gebaseerd zijn op een “onrechtstreekse inbreng”. Nergens in de tekst van artikel 2, § 1, 14°, tweede streepje WIB 1992 wordt immers de notie “rechtstreeks of onrechtstreeks” gebruikt. Dat is echter wél het geval in velerlei andere fiscale bepalingen in het WIB 1992. Daarbij kan o.a. nuttig worden verwezen naar:

- artikel 2, § 1, 5°, d) WIB 1992 over de definitie van financieringsvennootschap, zijnde enigerlei vennootschap die zich uitsluitend of hoofdzakelijk bezighoudt met dienstverrichtingen van financiële aard ten voordele van vennootschappen die met de dienstverrichtende vennootschap *noch rechtstreeks noch onrechtstreeks* een groep vormen;
- artikel 19bis WIB 1992 waarbij meer dan 25% van het vermogen *rechtstreeks of onrechtstreeks* is belegd in schuldvorderingen;
- artikel 19bis WIB 1992 waarbij het belastbare bedrag van de inkomsten bedoeld in het eerste lid gelijk is aan het geheel van de inkomsten die *rechtstreeks of onrechtstreeks*, onder de vorm van interesten, meerwaarden of minderwaarden voortkomen van de opbrengsten uit activa die werden belegd in schuldvorderingen;
- artikel 23 WIB 1992 dat stelt dat beroepsinkomsten inkomsten zijn die *rechtstreeks of onrechtstreeks* voortkomen uit werkzaamheden van alle aard;
- artikel 26 WIB 1992 dat verwijst naar voordelen die worden verleend aan een in artikel 227 vermelde belastingplichtige ten aanzien waarvan de in België gevestigde onderneming zich *rechtstreeks of onrechtstreeks* in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt;
- artikel 54 WIB 1992 dat betalingen viseert die dan niet als beroepskosten worden aangemerkt indien zij *rechtstreeks of onrechtstreeks* worden betaald of toegekend aan (...);
- artikel 79 WIB 1992 inzake beroepsverliezen die niet worden afgetrokken van het gedeelte van de winst of de baten dat voortkomt uit abnormale of goedgunstige voordelen die de belastingplichtige, in welke vorm of door welk middel ook, *rechtstreeks of onrechtstreeks* heeft verkregen uit een onderneming ten aanzien waarvan hij zich *rechtstreeks of onrechtstreeks* in enige band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt;
- artikel 203 WIB 1992 dat op twee plaatsen verwijst naar deelnemingen die *rechtstreeks of onrechtstreeks* worden aangehouden;
- enz.

Nochtans was de wetgever ter zake de kaaimantaks bekend met de notie “rechtstreeks of onrechtstreeks”, daar dit wél voorkomt in artikel 2, § 1, 14°, derde streepje WIB 1992 waar sprake is van “direct of indirect erven”: “*hetzij, de natuurlijke personen die direct of indirect erfgenaam zijn van de in de vorige streepjes bedoelde personen, of de natuurlijke*

personen die, vanaf het overlijden, direct of indirect zullen erven van deze personen tenzij (...)”

Men zou dus kunnen veronderstellen dat er ergens een legistische reden moet geweest zijn waarom de wetgever in die delicate bepaling van de oprichter tweede streepje het nadrukkelijk *niet* heeft over “onrechtstreekse inbreng”. Misschien is het inderdaad een gewone “vergetelheid”, zou kunnen. Maar een dergelijke vergetelheid kan alleszins niet meer retroactief worden rechtgezet, noch worden “weg-geïnterpreteerd”.

Ook in de *memorie* wordt nergens een onrechtstreekse inbreng vermeld noch geïmpliceerd, tenzij dan in de reeds hoger geciteerde passage die verwijst naar de gewone interpretatiemethode, de technische bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, de specifieke antimisbruikbepalingen, de simulatieleer én artikel 344, § 1 WIB 1992.

De techniek van de fiscale transparantie die wordt gebruikt in artikelen 5/1 en 220/1 WIB 1992 geldt dus alléén voor inkomsten die “dóór een juridische constructie worden verkregen”. Die juridische constructie dient dan echter wel “door” een oprichter in de wettelijke zin te worden aangehouden opdat artikel 5/1 WIB 1992 van toepassing kan zijn. Dividenden die door een dochtervennootschap uitgekeerd worden aan een houdstervennootschap dan wel aan een aandeelhoudende trust dan wel aan een aandeelhoudende stiftung zullen dus belastbaar zijn op grond van artikel 5/1, § 1 WIB 1992 in hoofde van de oprichter van de *bovenliggende* juridische constructie. De andere inkomsten ontvangen door de *onderliggende* dochtervennootschap en die daar worden gereserveerd, vallen echter niet onder de kaaimantaks.

Voorlopig is het dan ook afwachten hoe de interpretatie van de definitie van oprichter onder artikel 2, § 1, 14°, tweede streepje WIB 1992 zal evolueren en of er zich alsnog een wetswijziging (van toepassing voor juridische constructie voor aanslagjaar 2017, inkomstenjaar 2016) zal voordoen. Een eventuele wetswijziging heeft alleszins tot gevolg dat *a contrario* geldt dat vóór de datum van inwerkingtreding van deze wijziging de voormelde “dubbelstructuren” niet onder de kaaimantaks vallen.

B. Tweede assumptie: de belastingplichtige die aan de basis ligt van de structuur is thans nog in leven

Per hypothese dient de toepassing van artikel 2, § 1, 14°, derde streepje WIB 1992 te worden uitgesloten, reden waarom wij er in deze niet verder op in gaan.

C. Derde assumptie: de belastingplichtige kan niet worden beschouwd als oprichter onder artikel 2, § 1, 14°, vierde streepje WIB 1992 wat de dochtervennootschap betreft, aangezien dit een direct aandeelhouderschap in de dochtervennootschap zou veronderstellen

De kaaimantaks viseert in artikel 2, § 1, 14°, vierde streepje WIB 1992 de houders van juridische rechten van aandelen of van economische rechten van goederen en kapitalen van een juridische constructie type 2. Wat moet begrepen worden onder “*economische rechten van goederen en kapitalen*” is niet geheel duidelijk. Uit de parlementaire voorbereidingen kan worden afgeleid dat hiermee wellicht de certificaten worden bedoeld die de economische eigendom van de onderliggende goederen vertegenwoordigen¹³.

Dochtervennootschappen *sensu stricto* vallen derhalve niet onder de draagwijdte van deze bepaling. De deelnemingen in de dochter worden immers rechtstreeks aangehouden door de trust/holding/stiftung en niet door de betrokken natuurlijke persoon zelf. Deze stelling werd reeds eerder betoogd met betrekking tot het voorbeeld van de BVI Ltd. opgericht door een trust¹⁴:

“Blijft de beantwoording van de hoger gestelde vraag ter zake het voorbeeld van een trust die houder is van een BVI Ltd. en waarbij de belastingplichtige géén middelen heeft ingebracht in de BVI Ltd. Kan deze als oprichter worden beschouwd van de BVI Ltd. op grond van het vierde streepje? Het antwoord is éénduidig negatief, daar het de trust is die de aandelen houdt (en niet de belastingplichtige zelf). Verder zijn er hier géén certificaten, een beneficiary entitlement in een trust is immers een vorm van ‘dual ownership’ naar trustlaw, die geen splitsing van juridische en economische eigendom impliceert. Op basis van deze wettekst kan betrokkene dus niet als oprichter worden beschouwd. Het is in een dergelijke constellatie niet eens duidelijk of de belastingplichtige moet rekening houden met de belastingregels t.a.v. een juridische constructie 1 (de trust) dan wel een juridische constructie 2 (de BVI Ltd.).”

In navolging van haar parlementaire interventie heeft Sp.A op 1 juni overigens een wetsvoorstel ingediend teneinde het toepassingsgebied van dit vierde streepje uit te breiden door alsnog de notie “rechtstreeks of onrechtstreeks” toe te voegen. Daartoe wordt de definitie van ‘oprichter’ in artikel 2, § 1, 14°, vierde streepje WIB aangepast door de woorden “rechtstreeks of onrechtstreeks” in te voegen tussen de woorden “en die” en de woorden “houder zijn van de juridische rechten van de aandelen”. Alsdan zou de tekst van art. 2 § 1 14° vierde streepje als volgt gaan luiden: “*hetzij, de natuurlijke personen of de rechtspersonen die overeenkomstig artikel 220 aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen, en die rechtstreeks of onrechtstreeks houder zijn van de juridische*

13. *Parl.St. Kamer*, nr. 54-1125/001, 203.

14. G.D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, *TFR* 2015, 898.

rechten van de aandelen of van de economische rechten van de goederen en kapitalen in het bezit van een in de bepaling onder 13°, b), bedoelde juridische constructie.” Het lijkt prematuur om op deze suggestie van aanpassing enige commentaar te willen geven, buiten de vaststelling misschien dat de inherente complexiteit en onduidelijkheid van de kaaimantaks met een dergelijke uitbreiding alleen nog maar exponentieel zou toenemen. Bovendien zou dit in een verdragssituatie – de indieners verwijzen immers naar een Luxemburgse Soparfi als tussenvennootschap – tot treaty override én een compleet fiscaal imbroglio aanleiding geven. De gevolgen van deze suggestie worden in het wetsvoorstel, waarvan de motivering amper een halve bladzijde telt, overigens op geen enkele wijze onderzocht.

D. Vierde assumptie: er zijn geen uitkeringen door de dochtervennootschap

De belastingplichtige ontvangt evenmin uitkeringen of andere voordelen in gelijk welke vorm van de dochtervennootschap in het gegeven jaar, zodat ook de kwalificatie als derde-begunstigde uitgesloten is. T.a.v. een dochtervennootschap (in tegenstelling tot een stichting) is een dergelijk onrechtstreeks “voordeel” overigens in regel niet mogelijk.

De subconclusie is dan ook dat bij een strikte lezing van de wet een dochtervennootschap buiten de draagwijdte valt van de loutere aangifteplicht onder de kaaimantaks. Strikt genomen zijn er bij een letterlijke lezing van de wet dan ook geen juridisch correcte argumenten te weerhouden om het bestaan van de dochtervennootschap in de aangifte personenbelasting te vermelden, noch om de niet-uitgekeerde inkomsten ervan aan de kaaimantaks te onderwerpen.

III. De impact van onrechtstreekse betrokkenheid getoetst aan de antimisbruikbepalingen uit het WIB 1992

Vervolgens moet worden onderzocht of er uit de onrechtstreekse betrokkenheid van de belastingplichtige bij de historische oprichting van de dochtervennootschap en de overdracht van de beleggingsportefeuille juridische argumenten te putten zijn die de aangifte van de holding en/of de dochtervennootschap kunnen verantwoorden.

A. De toepassing van artikel 344/1, eerste lid WIB 1992

Specifiek in de context van de kaaimantaks werd een nieuwe antimisbruikbepaling, artikel 344/1, eerste lid WIB 1992 ingevoerd waarbij:

“Een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen van een in artikel 2, § 1, 13°, b) WIB 1992 bedoelde juridische constructie kan niet worden tegengeworpen aan de administratie in het kader van de toepassing van de artikelen 5/1 WIB en 220/1 WIB 1992 in hoofde van de in artikel 2, § 1, 14° WIB 1992 bedoelde oprichters van de juridische constructie of, in voorkomend geval, van de in artikel 2, § 1, 14°/1 WIB 1992 bedoelde derde begunstigen van de juridische constructie.”

Deze bepaling heeft tot doel om specifiek binnen de context van de kaaimantaks het voor de fiscale administratie mogelijk te maken het doorkijkregime toe te passen en de heffing te garanderen in hoofde van de oprichters en derde-begunstigen in de situaties beschreven in artikelen 5/1 en 220/1 WIB 1992.

“De fiscale administratie kan bijgevolg een rechtshandeling of een geheel aan rechtshandelingen die tot doel hebben zich te verzetten tegen de toepassing van het doorkijkregime negeren. Op deze manier zal de administratie het verband kunnen vestigen tussen de juridische constructies, de door deze ontvangen of uitgekeerde inkomsten, de oprichters en de derde-begunstigen die belastbaar zijn op de inkomsten en de eigendom of het vruchtgebruik van de goederen die deze inkomsten hebben geproduceerd in hoofde van de belastingplichtige die door deze bepalingen wordt aangeduid en die rechtstreeks of onrechtstreeks betrokken is bij de rechtshandeling.”¹⁵

Opmerkelijk is dat in de parlementaire voorbereidingen de notie “rechtstreeks of onrechtstreeks betrokken” wél wordt vermeld, maar dat dit niet blijkt uit de letterlijke wettekst, alwaar wordt vereist dat de bedoelde rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen uitgaat van de juridische constructie zélf¹⁶. Een duidelijke wettekst behoeft geen verdere interpretatie¹⁷. Het komt mij dan ook voor dat de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen door de juridische constructie zélf moet worden gesteld.

In de geschetste casus zou men op het eerste gezicht geneigd kunnen zijn te besluiten dat aan deze voorwaarde is voldaan daar de inbreng per hypothese door de trust/holding/stiftung als juridische constructie werd gedaan. Per hypothese zou de toepassing van artikel 344/1 WIB 1992 dus wél kunnen gelden t.a.v. een juridische constructie type 2 volgens artikel 2, § 1, 13°, b) WIB 1992. Artikel 344/1 WIB 1992 geldt dan echter alleszins niet t.a.v. een trust die een juridische constructie type 1 is volgens artikel 2, § 1, 13°, a) WIB 1992 (en laat dat nu net het geciteerde voorbeeld zijn dat werd gegeven, over een trust die een BVI houdt).

Vervolgens stelt zich de vraag naar de temporele werking van artikel 344/1 WIB 1992.

Deze nieuwe antimisbruikbepaling treedt in werking vanaf 1 januari 2015. Conform artikel 47 van de programmawet zal deze bepaling slechts van toepassing zijn op inkomsten die vanaf 1 januari 2015 werden verkregen¹⁸, toegekend of

15. Doc. 54-1125/001, p. 54.

16. Zie hiertoe ook G.D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, *TFR* 2015, 912.

17. A. TIBERGHIEN, o.c., p. 50 die echter waarschuwt voor het feit dat de vaststelling dat een tekst “duidelijk” is, op zich reeds een interpretatie is en die hiervoor verwijst naar overvloedige rechtspraak van het Hof van Cassatie.

18. Programmawet van 10 augustus 2015 (*BS* 18 augustus 2015).

betaalbaar gesteld door een juridische constructie. De wet rept dus met geen woord inzake de datum waarop de rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen moet worden gesteld. Analooq aan het debat inzake de inwerkingtreding en de mogelijke retroactiviteit van artikel 344, § 1 WIB 1992, moet algemeen worden aangenomen dat ten vroegste rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen vanaf 1 januari 2015 kunnen gevisieerd worden. Bovendien kan hier geargumenteed worden dat slechts rechtshandelingen vanaf 28 augustus 2015, zijnde 10 dagen na publicatie van de wet van 10 augustus 2015, gevisieerd kunnen worden. De vermelding van de datum van 9 oktober 2014 in artikel 47 van de programmawet lijkt in deze verder niet relevant.

Tot slot moet ook de bedenking worden gemaakt in welke mate artikel 344/1 WIB 1992 de toets van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel zal doorstaan¹⁹.

In het kader van zijn oordeel over de grondwettelijkheid (legaliteit) van de algemene antimisbruikbepaling, hechte het Grondwettelijk Hof in zijn arrest van 30 oktober 2013, groot belang aan de strikte voorwaarden waaronder deze bepaling van toepassing kan zijn. De wet voorziet voor artikel 344, § 1 WIB 1992 in een definitie van fiscaal misbruik (zelfs van het subjectieve element ervan) en in een stelsel van bewijs en tegenbewijs. Geen van beiden zijn voorzien in artikel 344/1 WIB 1992. Wat het objectieve element van het fiscale misbruik betreft, vereist de wetgever voor toepassing van artikel 344, § 1 WIB 1992 dat de in het geding zijnde verrichting tot gevolg heeft aan de belasting te ontsnappen, hetzij door een belastingvoordeel te genieten, hetzij door zich buiten het toepassingsgebied van een belastingbepaling te plaatsen. Het aldus beschreven gevolg van de verrichting moet ook in strijd zijn met de doelstellingen die met de betrokken fiscale bepaling worden nagestreefd. Die doelstellingen moeten in voorkomend geval op voldoende duidelijke wijze blijken uit de tekst van de wet en, in voorkomend geval, uit de parlementaire voorbereiding van de van toepassing zijnde wetsbepaling. In een eerste fase ligt de bewijslast hier bij de fiscus. Dit alles is niet zo voorzien in de tekst van artikel 344/1 WIB 1992. Wat dit eerste lid van het nieuwe artikel 344/1 WIB 1992 betreft, werd in de rechtsleer reeds gesteld dat deze bepaling het legaliteitsbeginsel schendt. Smet²⁰ verwijst naar de invoering van artikel 344, § 1 WIB 1992 waarbij het Grondwettelijk Hof heeft gepreciseerd onder welke voorwaarden de administratie op basis van een antimisbruikbepaling de tekst van de wet opzij kan schuiven. Aan die voorwaarden is in casu niet voldaan, aldus Smet: de tekst van de antimisbruikbepaling is zeer onduidelijk geformuleerd, er is geen definitie van “fiscaal misbruik”, en het ontwerp (n.v.d.r. inmiddels wet) zegt nergens dat de belastingplichtige het tegenbewijs kan leveren.

Voorzichtige conclusie lijkt dan ook te zijn dat artikel 344/1 WIB 1992 géén mogelijkheid biedt om te concluderen tot een

verplichting tot aangifte in het onderhavige geval, en dit noch voor een type 1, noch voor een type 2.

B. De toepassing van artikel 344, § 1 WIB 1992

Zoals voorheen aangegeven is het bij een strikte lezing van de wet, perfect verdedigbaar dat zogenaamde dubbelstructuren, die niet door de belastingplichtige werden opgericht of waarin hij zelf geen goederen zou in hebben ondergebracht buiten de scope van de kaaimantaks vallen.

In de parlementaire voorbereidingen wordt echter met zoveel woorden gesteld dat dergelijke “ontsnappingsroutes” waarbij een veelvoud van juridische constructies wordt opgericht met het oog op het ontwijken van de kaaimantaks alsnog aangepakt zouden kunnen worden onder toepassing van de algemene antimisbruikbepaling van artikel 344, § 1 WIB 1992²¹. In de reeds hoger geciteerde passage lijkt men er dus van uit te gaan dat artikel 344, § 1 WIB 1992 als ultieme oplossing kan worden gebruikt voor het opvangen van eventuele lacunes in de kaaimantaks. Gelet op de aard van artikel 344, § 1 WIB 1992, met name dat van een bewijsmiddel, de bewijslast in hoofde van de fiscale administratie, alsook het karakter van deze bepaling als een “ultimum remedium”, meen ik echter dat artikel 344, § 1 WIB 1992 niet automatisch kan worden ingeroepen²²:

“Daarbij valt de vanzelfsprekendheid op waarmee de wetgever artikel 344, § 1 WIB 1992 in dergelijk geval van toepassing acht. Deze bepaling kan o.i. niet zomaar van toepassing zijn, de fiscus dient daartoe immers het nodige bewijs te leveren. Ook onder de algemene antimisbruikbepaling ‘nieuwe stijl’ dient de administratie aan de hand van objectieve elementen (‘omstandigheden’) en met de bewijsmiddelen die haar fiscaal ter beschikking staan, aan te tonen dat er sprake is van ‘fiscaal misbruik’. Overigens dient de fiscale administratie daarbij niet alleen het objectieve bestanddeel van het fiscale misbruik aan te tonen. Zij moet tevens aantonen dat de belastingplichtige de intentie had om de belasting te ontwijken. De fiscus moet in een eerste fase echter niet bewijzen dat de belastingplichtige een uitsluitend fiscaal doel had. Bovendien is voormeld citaat niet meteen passend in het kader van de kaaimantaks. Het komt oorspronkelijk uit de wetsgeschiedenis van het ‘nieuwe’ artikel 344, § 1 WIB 1992. De intentie toen was de rol als ‘ultiem wapen’ van artikel 344, § 1 WIB 1992 te benadrukken, hetgeen geïnterpreteerd kan worden in de zin dat de fiscale administratie het artikel niet zomaar te pas en te onpas zou mogen gebruiken. Het artikel nu aangrijpen om een hiaat in de kaaimantaks op te vullen kan niet de bedoeling zijn. Enige terughoudendheid vanwege de wetgever ware hier op zijn plaats.”

Maar zelfs al zou het door artikel 344, § 1 WIB 1992 vereiste bewijs door de fiscale administratie in de concrete casus

19. G.D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, *TFR* 2015, 913.

20. SMET, P., ‘Doorkijkbelasting’: ook soms ‘before cash’ en zelfs ‘regardless of cash’, *Fiscoloog*, nr. 1429, 29.04.2015.

21. *Parl.St.* Kamer, 54-1125/001, 33.

22. G.D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, *TFR* 2015, 911.

geleverd kunnen worden, dan nog kan deze algemene antimisbruikbepaling niet worden ingeroepen voor rechtshandelingen verricht vóór 1 januari 2012.

Bovendien kan men aannemen dat een verrichting die werd gesteld vanaf 1 januari 2012 maar nog voor dat er van enige kaaimantaks sprake was, moeilijk beschouwd kan worden als zijnde gesteld om aan de kaaimantaks te “ontsnappen”. Mogelijks kan hier weerom door de administratie verwezen worden naar de datum van 9 oktober 2014 vermeld in artikel 47 programmawet 10 augustus 2015, ofschoon dat o.i. géén overtuigend argument is wegens de zéér beperkte vorm van “omzettingmisbruik” die in artikel 47 programmawet wordt voorzien.

Artikel 169 van de programmawet van 29 maart 2012, dat de inwerkingtreding van de algemene antimisbruikbepaling regelt, bepaalt met name dat inzake inkomstenbelastingen de antimisbruikbepaling van toepassing is op rechtshandelingen of een geheel van rechtshandelingen vanaf aanslagjaar 2013, evenals op rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op de datum van deze wet in het *Belgisch Staatsblad* en is verbonden aan het aanslagjaar 2012. Elk wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van de bepaling in artikel 167²³. Artikel 344, § 1 WIB 1992 kan dus enkel van toepassing zijn voor verrichtingen vanaf aanslagjaar 2013, inkomsten 2012. In de hypothese dat de betreffende dubbelstructuur, dus houdster én dochtervennootschap werden opgericht vóór deze datum van inwerkingtreding, alsook de overdracht van de goederen/beleggingsportefeuille voor deze datum heeft plaatsgevonden, kan artikel 344, § 1 WIB 1992 *in casu* geen toepassing vinden.

Volgens de administratieve omzendbrief zou artikel 344, § 1 WIB 1992 echter strekken tot het geheel van rechtshandelingen, waarvan de samenstellende handelingen niet allemaal hebben plaatsgevonden in het belastbare tijdperk 2012. De antimisbruikbepaling zou het geheel van verrichtingen kunnen treffen indien²⁴:

“de laatste rechtshandeling die deel uitmaakt van een geheel van verrichtingen die eenzelfde verrichting tot stand brengt, in de loop van het jaar 2011 (idem dito voor het jaar 2012) gesteld is of gesteld wordt.”

23. Art. 169, eerste lid van de programmawet van 29 maart 2012.

24. Circ. AAF/2012-0127, 3/2012; Circ.RH 81/616.207, AGFisc 17/2012; Circ. EE/L 214, AGDP nr. 4/2012, 4 mei 2012, BS 14 mei 2012, B.1. 203. Zie Kamerverslag *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-2081/16, 70-71, alsook R. WILLEMS, “Rulingdienst past nieuwe antimisbruikbepaling al toe op verrichting uit 2007”, *Fisc.Act.* 2013, afl. 22, 1-4. DVB, Advies inzake meerwaarden op aandelen art. 90, 9°, eerste gedachtestreepje WIB 1992, *sub VII* (nieuwe *a posteriori*-benadering), www.ruling.be (stand 30 april 2014).

25. B. PEETERS, “De algemene fiscale antimisbruikbepalingen”, *AFT* 2014, 5, 33 met verwijzing naar T. AESCHRIJF, *L'abus fiscal*, Brussel, Larcier, 2013, nr. 266; M. BOURGEOIS en A. NOLLET, “La réécriture de la mesure ‘générale anti-abus’ en matière d’impôts sur les revenus, de droits d’enregistrement et de droits de succession”, *JT* 2012, 502-503.

26. Op grond van art. 344, § 2 WIB 1992 kunnen aan de administratie der directe belastingen niet worden tegengeworpen: “de verkoop, de cessie of de inbreng van aandelen, obligaties, schuldvorderingen of andere titels tot vestiging van leningen, uitvindingsoctrooien, fabricageprocedures, fabrieks- of handelsmerken, of alle andere soortgelijke rechten, of geldsommen, aan een in artikel 227 vermelde belastingplichtige die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar hij is gevestigd, niet aan een inkomstenbelasting is onderworpen of ter zake van de inkomsten uit de vervreemde goederen en rechten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan soortgelijke inkomsten in België zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige bewijst dat de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, ofwel dat hij voor de verrichting een werkelijke tegenwaarde heeft ontvangen die een bedrag aan inkomsten opbrengt waarop in België een werkelijke belastingdruk weegt die, vergeleken met de belastingdruk welke zonder die verrichting zou bestaan, als normaal kan worden aangemerkt”.

27. P. LION, “Artikel 344, § 2 van het WIB 1992: ‘een papieren tijger’”, *AFT* 1995, 11, 322.

Deze opvatting werd in de rechtsleer op felle kritiek onthaald²⁵. Artikel 169 van voormelde programmawet heeft het immers over “het geheel van rechtshandelingen” dat in de betrokken belastbare periode moet zijn gesteld. Het volstaat niet dat enkel de laatste verrichting in die periode werd verricht. Dus ook in de veronderstelling dat de dochtervennootschap werd opgericht en de overdracht van de beleggingsportefeuille door de houdster aan de dochter ná 1 januari 2012 heeft plaatsgevonden, kan artikel 344, § 1 WIB 1992 niet worden ingeroepen.

Deze beperking blijkt onder meer ook uit de voormelde parlementaire vraag van de heer Vanvelthoven, die o.i. dan ook terecht aanhaalt dat de antimisbruikbepaling geen vat heeft op rechtshandelingen uit het verleden.

C. De toepassing van artikel 344, § 2 WIB 1992

De wetgever heeft ervoor geopteerd om oud artikel 344, § 2 WIB 1992 niet te schrappen. Nochtans overlapt artikel 344, § 2 WIB 1992 ten dele met de kaaimantaks. Reden voor het behoud van artikel 344, § 2 WIB 1992 is naar verluidt als “terugvalpositie” voor situaties waar de kaaimantaks toch niet van toepassing zou blijken (lees: voor het opvangen van lacunes in de kaaimantaks)²⁶.

Artikel 344, § 2 WIB spreekt, net zoals artikel 344/1 WIB 1992, niet van overdrachten die “rechtstreeks of onrechtstreeks” plaatsvinden. Voor wat betreft dubbelstructuren, volgt hieruit evenzeer dat de toepassing van artikel 344, § 2 WIB 1992 vermeden wordt indien de belastingplichtige de overdracht in eerste instantie verricht heeft via een vennootschap die gevestigd is in een land met een “normale belastingdruk”, waarvan de wetgeving geen bepaling bevat vergelijkbaar met artikel 344, § 2 WIB 1992 of die aanvaardt dat de overdracht aan de eigen begunstigde wordt verricht²⁷. Men zou derhalve kunnen stellen dat ook dubbelstructuren die niet binnen het toepassingsgebied van de kaaimantaks vallen, wellicht ook niet onderworpen kunnen worden aan artikel 344, § 2 WIB 1992.

Verder is artikel 344, § 2 WIB 1992 fiscaaltechnisch te beschouwen als een bewijsmiddel dat (enkel) door de fiscale administratie kan worden ingeroepen. Dit in tegenstelling tot

de kaaimantaks die betrekking heeft op de vaststelling van de belastbare grondslag zelf. De fiscale administratie zal derhalve een zeer strikte volgorde moeten hanteren waarbij eerst de toepassing van de kaaimantaks moet worden nagegaan. Slechts indien de kaaimantaks niet van toepassing zou blijken, kan de fiscale administratie zich beroep op artikel 344, § 2 WIB 1992²⁸.

Maar zelfs al zou de overdracht van de beleggingsportefeuille door de belastingplichtige aan een houdster, die achtereenvolgens de portefeuille heeft overgedragen aan een dochtervennootschap, door artikel 344, § 2 geïllustreerd worden én in de veronderstelling dat de houdster “aan een aanzienlijk gunstiger belastingregime is onderworpen”, verleent dit nog niet het initiatiefrecht aan de belastingplichtige om zich te beroepen op artikel 344, § 2 WIB 1992. Zoals voormeld is artikel 344, § 2 WIB 1992 te beschouwen als een procedurermiddel. De niet-tegenstelbaarheid van de rechtshandeling kan enkel worden ingeroepen door de fiscale administratie die door de bepaling beschermd wordt. De belastingplichtige kan daarentegen niet van zijnerzijde beslissen de overdracht als niet-tegenwerpelijk in te roepen. Dit blijkt immers ook uit het aangifteformulier in de personenbelasting waarin geen ruimte wordt voorzien voor aangifte van handelingen die onder artikel 344, § 2 WIB. zouden vallen²⁹.

Ofschoon daartegen de stelling van de zogenaamde “willige toepassing” van artikel 344, § 2 WIB 1992 kan worden ingeroepen, zal zulks nooit leiden tot een “recht van aangifte”. Er is nu eenmaal géén code voorzien voor artikel 344 § 2 WIB 1992. In het beste geval kan men als belastingplichtige de lokale controle bij brief inlichten en de zogezegd “belast-

bare” bedragen vermelden. Dit is echter ook na de invoering van de kaaimantaks nergens wettelijk geregeld³⁰.

A *contrario* kan de eventuele onderworpenheid aan artikel 344, § 2 WIB 1992 dan ook niet leiden tot een wettelijke aangifteverplichting. De belastingplichtige kan evenwel steeds een bijlage bij zijn aangifte personenbelasting voegen waarin hij melding doet van de gedane verrichting en de administratie uitnodigen tot fiscaal transparante belasting.

IV. Conclusie

Gelet op de lezing van de wet, interpretatie van de parlementaire voorbereidingen en artikelen 344/1, 344, § 1 en 344, § 2 WIB 1992 kan o.i. de geschetste situatie niet leiden tot aangifteplicht ter zake de niet-uitgekeerde inkomsten van de dochtervennootschap die deel uitmaakt van een zogenaamde dubbelstructuur.

Zoals al eerder betoogd, is een andere en zelfs veel waarschijnlijker mogelijkheid dat de fiscus gewoon door de beide structuren zal pogen heen te kijken en een (te) ruime interpretatie van de kaaimantaks zal hanteren. Het antwoord van de minister is daartoe een niet mis te verstane aanzet, maar ontbeert de noodzakelijke juridische onderbouw.

In ieder geval zal de belastingplichtige zich daar dan tegen kunnen verzetten, alleszins voor het aanslagjaar 2016, daar het niet redelijkerwijs kan worden ontkend dat op basis van de tekst van de wet er géén mogelijkheid is om dubbelstructuren in de kaaimantaks te belasten ter zake de niet-uitgekeerde inkomsten van de dochtervennootschap.

28. G.D. GOYVAERTS, “De kaaimantaks, een kritische beschouwing”, *TFR* 2015, 875.

29. Ph. LION, “Artikel 344 § 2 WIB: ‘Een papieren tijger’”, *AFT* 1995, 342; G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisatie voor buitenlandse ‘structuurgebonden’ vermogens”, *TFR* 2007, 58.

30. G.D. GOYVAERTS, “Fiscale regularisatie voor buitenlandse ‘structuurgebonden’ vermogens”, *TFR* 2007, 58.