

IMPLEMENTATIE GEWIJZIGDE MOEDER-DOCHTERRICHTLIJN IN DE BELGISCHE RECHTSORDE

Op 8 december 2016 werd in het Belgisch Staatsblad de wet van 1 december houdende fiscale bepalingen gepubliceerd. Deze wet heeft mede als doel, de omzetting van twee Europese Richtlijnen naar Belgisch intern recht. Beide wijzigingen hebben betrekking op de moeder-dochterrichtlijn, namelijk Richtlijn 2011/96/EU.

Richtlijn 2015/121/EU voegt een gemeenschappelijke minimumbepaling ter bestrijding van misbruik toe aan de moeder-dochterrichtlijn en Richtlijn 2014/86/EU werd ingevoerd om situaties van dubbele niet-heffing door gebruik van hybride financieringsinstrumenten te elimineren.

Richtlijn 2011/96/EU

De Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lidstaten staat beter gekend als de moeder-dochterrichtlijn. De moeder-dochterrichtlijn stelt dat dividenden en andere uitkeringen van winst van de dochteronderneming aan hun moedermaatschappij moeten worden vrijgesteld van bronheffing in de Lidstaat waar de dochter gevestigd is. Daarnaast moet de Lidstaat waar de moederverenootschap gevestigd is, zich onthouden van het belasten van deze winstuitkering of een verrekening van de door de dochter betaalde belasting toestaan.

Het doel van de Richtlijn is om winstuitkeringen tussen moeder -en dochtervennootschappen die gelegen zijn in de Europese Unie vrij te stellen van belastingen.

De richtlijn vond zijn vertaling naar de Belgische interne wetgeving in artikel 202 WIB92 ev. en in artikel 266 WIB92.

Volgens artikel 202 WIB92 e.v. mogen dividenden van een dochteronderneming bij de moederonderneming tot 95% worden afgetrokken van de winst van het belastbare tijdsperk, de zogenaamde DBI-aftrek.

In de Belgische wetgeving worden moedervernootschappen gedefinieerd als vennootschappen die een deelneming van minstens 10% bezitten of met een aanschaffingswaarde van €2.500.000. Daarenboven moeten de aandelen minstens één jaar in volle eigendom worden aangehouden.

Indien het huidige voorstel tot de hervorming van de vennootschapsbelasting omtrent DBI-aftrek er zou doorkomen, zal het aftrekpercentage stijgen van 95% naar 100% en de houdperiode van 1 naar 2 jaar.

Artikel 266 WIB92 en artikel 106, §5 KB/WIB92 stellen dat er van de inning van roerende voorheffing wordt afgezien met betrekking tot dividenden waarvan de schuldenaar een Belgische dochteronderneming is en waarvan de verkrijger een moedermaatschappij is, die gevestigd is in een andere Lidstaat.

Richtlijn 2015/121/EU

Om misbruiken zoals belastingontduiking en belastingfraude tegen te gaan, pasten sommige lidstaten reeds nationale of verdragsrechtelijke antimisbruikbepalingen toe.

De Raad van de Europese Unie was het er echter over eens dat het wenselijk is om een gemeenschappelijke minimumbepaling ter bestrijding van misbruik te implementeren en om op deze manier een consistentere toepassing van de moeder-dochterrichtlijn in de verschillende lidstaten te bewerkstelligen.

Om die reden werd de nieuwste versie van de Richtlijn in 2015 aangepast. Volgens de nieuwe Richtlijn 2015/121/EU mogen Lidstaten de voordelen van de moeder-dochterrichtlijn niet toepassen indien een kunstmatige constructie of reeks van constructies werd opgezet met als hoofddoel of als één van de hoofddoelen, het verkrijgen van een belastingvoordeel dat het doel of de toepassing van de moeder-dochterrichtlijn ondermijnt.

Uit analyse van de Richtlijn blijkt dus dat indien de volgende 4 voorwaarden cumulatief voldaan zijn, de voordelen van de moeder-dochterrichtlijn niet kunnen worden toegekend:

- Vooreerst moet een sprake zijn van een constructie of een reeks van constructies.
- Daarnaast moet de constructie tot doel hebben een belastingvoordeel te verkrijgen.
- Daarenboven moet het belastingvoordeel in strijd zijn met het doel van de moeder-dochter richtlijn en;
- Ten slotte moet de constructie kunstmatig zijn. Onder kunstmatige constructies worden verstaan constructies die niet werden opgezet op grond van zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

De Lidstaten werden opgelegd om de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen te implementeren in het intern recht. In België resulteerde dit, via de wet van 1 december 2016, in een uitbreiding van artikel 203 WIB/92 en artikel 266 WIB/92.

Artikel 203,§1 WIB/92 werd aangevuld met een bijkomende uitsluitingsgrond wat betreft de taxatievoorwaarde.

Artikel 203, §1, 7° WIB/92:

Een vennootschap die inkomsten uitkeert die verbonden zijn met een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen waarvan de administratie, rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden, heeft aangetoond, tenzij bewijs van het tegendeel, dat deze handeling of dit geheel van handelingen kunstmatig is en is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen de aftrek op de in artikel 202, § 1, 1° en 2°, bedoelde inkomsten, de in artikel 266, eerste lid, bedoelde verzaking op deze inkomsten of één van de voordelen van Richtlijn 2011/96/EU in een andere lidstaat van de Europese Unie te verkrijgen.

Artikel 266 WIB/92 werd aangevuld met een lid dat een specifieke weigeringsgrond voor de vrijstelling van roerende voorheffing oplegt.

Artikel 266, lid 4 WIB/92:

De in het eerste lid bedoelde verzaking van de inning van de roerende voorheffing kan geen uitwerking hebben op dividenden die verbonden zijn met een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen waarvan de administratie, rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden, heeft aangetoond, tenzij bewijs van het tegendeel, dat deze handeling of dit geheel van handelingen kunstmatig is en is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen de aftrek op de in artikel 202, § 1, 1° en 2°, bedoelde inkomsten, de in het eerste lid bedoelde verzaking op deze inkomsten of één van de voordelen van Richtlijn 2011/96/EU in een andere lidstaat van de Europese Unie te verkrijgen. Een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen wordt als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

Uit de Belgische wetgeving blijkt dat de voordelen van artikel 202 WIB/92, 266 WIB/92 en van Richtlijn 2011/96/EU, niet kunnen worden toegekend indien de volgende voorwaarden voldaan zijn.

1ste voorwaarde

“De uitgekeerde inkomsten zijn verbonden met een rechtshandeling of een geheel van rechtshandelingen.”

De Belgische wetgever heeft er niet voor gekozen om de Richtlijn letterlijk over te nemen maar ze heeft geopteerd voor een terminologie die beter aansluit bij de gebruikelijke terminologie in de Belgische wetgeving.

Waar de richtlijn het over “constructies” heeft, koos de Belgische wetgever voor “rechtshandelingen”. Naar analogie met de algemene antimisbruikbepaling van artikel 344, § 1, spreekt men dus over rechtshandelingen en geheel van rechtshandelingen.

2de voorwaarde

“De rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen is opgezet met als hoofddoel of één van de hoofddoelen het verkrijgen van:

De aftrek op de in artikel 202, § 1, 1° en 2° bedoelde inkomsten of,

De in artikel 266, eerste lid bedoelde verzaking op deze inkomsten of,

Eén van de voordelen van de Richtlijn 2011/96/EU in een andere lidstaat van de EU te verkrijgen.”

3de voorwaarde

“De rechtshandeling of het geheel van rechtshandelingen is kunstmatig.”

Het al dan niet kunstmatig karakter van de constructie is de doorslaggevende voorwaarde. Een constructie wordt als kunstmatig gedefinieerd als er geen geldige zakelijke reden is die de economische realiteit weerspiegelt. Onder geldige zakelijke redenen verstaat de wetgever niet enkel commerciële redenen. Zo heeft een holdingvennootschap die tot doel heeft het actief financieel beheer, een geldige zakelijke reden.

Het doel van de Richtlijn is niet enkel om constructies in hun geheel aan te pakken maar de antimisbruikbepaling moet eveneens kunnen worden toegepast op stappen of onderdelen van de constructie die kunstmatig zijn. De stappen die niet kunstmatig zijn, kunnen nog steeds genieten van de voordelen van de moeder-dochterrichtlijn.

4de voorwaarde?

Hoewel Richtlijn 2015/121 EU een vierde voorwaarde oplegt, namelijk dat het verkregen belastingvoordeel de toepassing van de moeder-dochterrichtlijn ondermijnt, werd deze voorwaarde niet opgenomen in het Belgisch intern recht. Uit de Memorie van toelichting blijkt dat de wetgever van oordeel is dat constructies die werden opgezet met als doel het verkrijgen van een belastingvoordeel, anders dan de aftrek op de in artikel 202, §1, 1° en 2° bedoelde inkomsten, de in artikel 266, eerste lid bedoelde verzaking of één van de voordelen van Richtlijn 2011/96/EU, op een meer gepaste wijze kunnen worden aangepakt via de algemene antimisbruikbepaling van artikel 344, §1 WIB92.

Praktische gevolgen van de wijziging

De Belgische wetgever heeft ervoor gekozen om het toepassingsgebied van de opgenomen antimisbruikbepaling niet te beperken tot intracommunautaire dividendstromen, maar ook intra Belgische dividenduitkeringen en uitkeringen die plaatsvinden tussen België en een derde land worden beoogd.

De antimisbruikbepaling zal ook een invloed hebben op de vrijstelling van meerwaarden op aandelen. Artikel 192 WIB/92 bepaald immers dat meerwaarden die worden verwezenlijkt op aandelen die in aanmerking komen voor de DBI-aftrek kunnen worden vrijgesteld.

Uit artikels 202 WIB/92 en 266 WIB/92 blijkt dat de initiële bewijslast bij de Administratie ligt. De belastingplichtige heeft wel een medewerkingsplicht bij de totstandkoming van het bewijs. De belastingplichtige kan dus worden uitgenodigd om alle relevante feiten en omstandigheden mee te delen. Indien de belastingplichtige weigert mee te werken, en bijvoorbeeld geen geldige zakelijke redenen voorlegt of niet aantoont dat het verkrijgen van het belastingvoordeel niet het hoofddoel is van de rechtshandeling of geheel van rechtshandelingen, wordt er geacht geen geldige zakelijke reden of ander doel te zijn. De belastingplichtige heeft wel steeds de mogelijkheid om het tegenbewijs te leveren.

Volgens de Richtlijn moesten de nieuwe bepalingen worden geïmplementeerd tegen 31 december 2015. Aangezien de wijzigingen pas einde 2016 werden gepubliceerd, werd beslist dat de antimisbruikbepaling van artikel 203 WIB/92 van toepassing zal zijn op uitkeringen die worden toegekend of betaalbaar worden gesteld vanaf 1 januari 2016. Indien het boekjaar van de onderneming wordt afgesloten vóór 1 januari 2017, is de antimisbruikbepaling van artikel 203 WIB/92 niet van toepassing op inkomsten die werden toegekend of betaalbaar gesteld in de loop van het belastbaar tijdperk. Op deze manier vermijdt de wetgever dat de bepalingen retroactief in werking treden.

Om te vermijden dat de wijzigingen van artikel 266 WIB/92, van toepassing zouden zijn op aangiften roerende voorheffing die reeds werden ingediend, is artikel 266, lid 4 pas in werking getreden op 1 januari 2017.

Richtlijn 2014/86/EU

Deze Richtlijn heeft als doel om misbruiken met hybride financieringen te vermijden. Deze hebben namelijk tot gevolg dat er situaties van dubbele niet-heffing ontstaan waardoor er onbedoelde belastingvoordelen worden toegekend.

Hybride financieringsinstrumenten ontstaan door incongruenties in de wetgeving van de verschillende Lidstaten. Het kan bijvoorbeeld zijn dat een financieringsinstrument in de Lidstaat van de dochteronderneming als een schuldinstrument wordt gekwalificeerd terwijl het in de Lidstaat van de moederverenootschap als kapitaalinstrument wordt aangemerkt. Dit verschil in fiscale kwalificatie zorgt ervoor dat er een dubbele niet-belasting ontstaat. Aangezien de betaling aan de moederonderneming in de Lidstaat van de dochteronderneming worden aangemerkt als intrestbetalingen, kan deze intrestkost worden afgetrokken van het belastbaar resultaat in de dochteronderneming. Daarenboven wordt de uitkering in de Lidstaat van de moederonderneming vrijgesteld op basis van de moeder-dochterrichtlijn.

Om dit onbedoelde belastingvoordeel te elimineren, werd artikel 4 van Richtlijn 2011/95/EU aangepast zodat de Lidstaat van de moederverenootschap zich moet onthouden van het belasten van de winst voor zover die winst niet aftrekbaar is bij de dochteronderneming van de moedermaatschappij, en deze winst belasten voor zover die winst aftrekbaar is bij de dochteronderneming van de moedermaatschappij.

De Richtlijn werd omgezet in Belgische rechtsorde door de aanvulling van artikel 203 WIB/92 met een bijkomende uitsluitingsgrond wat betreft de taxatievoorwaarde, de anti-hybride bepaling.

Artikel 203, §1, 6° WIB/92:

Een vennootschap in de mate dat die deze inkomsten in aftrek heeft genomen of kan nemen van haar winst.

Praktische gevolgen van de wijziging

Uit bovenstaande aanvulling blijkt dat de uitsluiting proportioneel moet worden toegepast en dat de uitsluiting ook van toepassing is indien de inkomsten niet effectief in aftrek werden genomen maar indien ze wel in aftrek konden worden gebracht. Hiermee beoogt de wetgever een verlieslatende dochter die winst opstroomt naar haar moederverenootschap.

Net als bij de minimumbepaling ter bestrijding van misbruik, heeft België gekozen voor een ruim toepassingsgebied. Niet enkel de uitkeringen van Europese dochtervennootschappen worden beoogd maar ook uitkeringen uit dochters van derde landen en zelf de vrijstelling op meerwaarden van aandelen (artikel 192 WIB/92) vallen onder het toepassingsgebied van de anti-hybride bepaling.

Ook deze Richtlijn moest worden omgezet in Belgische wetgeving tegen 31 december 2015. Gezien de laattijdigheid van de omzetting werd er beslist dat de anti-hybride bepaling van toepassing zal zijn op uitkeringen die worden toegekend of betaalbaar worden gesteld vanaf 1 januari 2016. Indien het boekjaar van de onderneming wordt afgesloten vóór 1 januari 2017, is de antimisbruikbepaling van artikel 203 WIB/92 niet

van toepassing op inkomsten die werden toegekend of betaalbaar gesteld in de loop van het belastbaar tijdperk.

Febe Louage
Els Van Eenhooge