



Fiscale transparantie: toerekening van inkomsten

Een onderzoek naar de classificatie
van grensoverschrijdende
samenwerkingsverbanden

Bart Peeters
HUBrussel

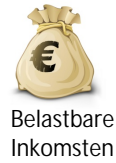


Schema van de uiteenzetting

- I. Situering
- II. Deel I: Classificatie
- III. Deel II: Reacties op onevenredige belasting
 - I. Internrechtelijke correcties
 - II. Verdragsrechtelijke correcties
 - I. Analyse voor bronstaat S
 - II. Onderlinge verhouding P – R
 - III. Bijzondere afwijkende verdragen
- IV. Conclusie



I. Situering



Belastbare
Inkomsten

Entiteit

Gezamenlijk doel
Ondernemingsrisico



Belastingplichtige

Ondersteunt
met vb.
financierings-
risico



Belastingplichtige



I. Situering



Belastbare
Inkomsten

Entiteit

Gezamenlijk doel
Ondernemingsrisico



Classificatie: -Transparant: 1 inkomstenstroom
-Niet-transparant: 2 inkomstenstromen



I. Situering

Bronstaat S
(source state)



Belastbare
Inkomsten

Vestigingsstaat P
(partnership state)

Entiteit

Woonstaat R
(residence state)



Bronstaat S : belasting van vennootschap of van achterliggende partners ?

Vestigingsstaat P : belasting op entiteit samen met (bron)belasting op uitkering of onmiddellijke toerekening aan de partners

Woonstaat R : belasting van partners bij verwerving van inkomsten of pas bij uitkering door entiteit ?



I. Situering



Staat S

Entiteit

Gezamenlijk doel
Ondernemingsrisico

Staat P



Belastingplichtige



Partner

Staat R

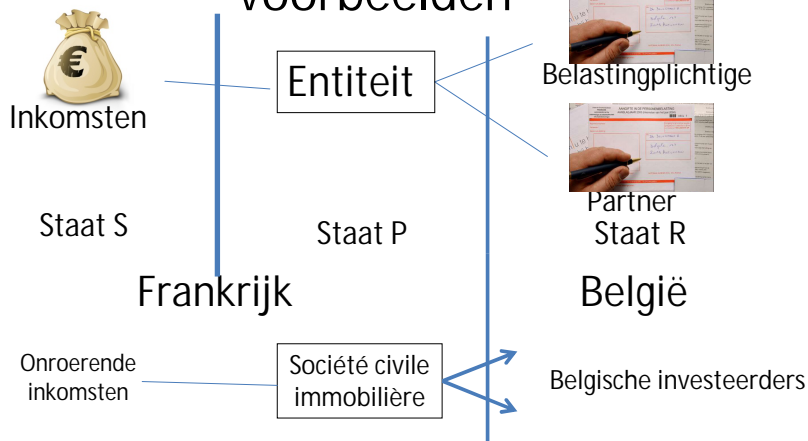
Inbound: classificatie vanuit staat S

Outbound: classificatie vanuit staat R

è Staat S = Staat R : inbound en outbound ?



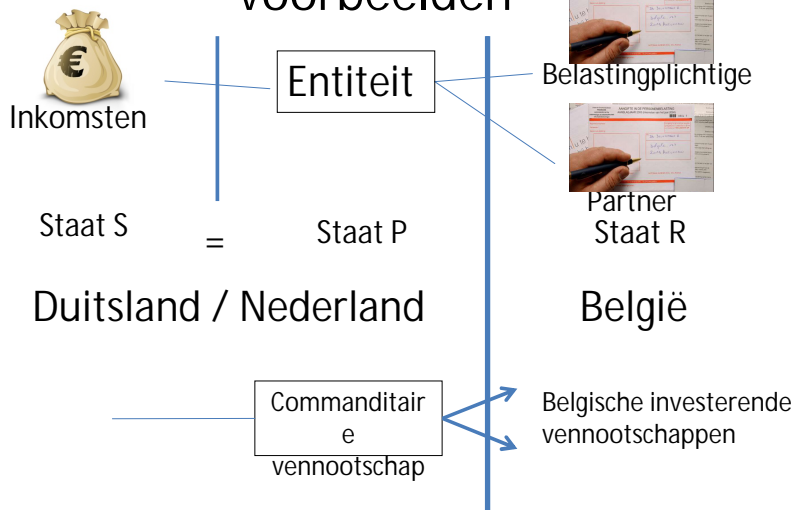
I. Situering voorbeelden



Cassatie 2 december 2004, nr. JC04C23_1, <http://www.cassonline.be>
=> gevolgd door Luik 17 februari 2010, T.F.R. 2010, 619.



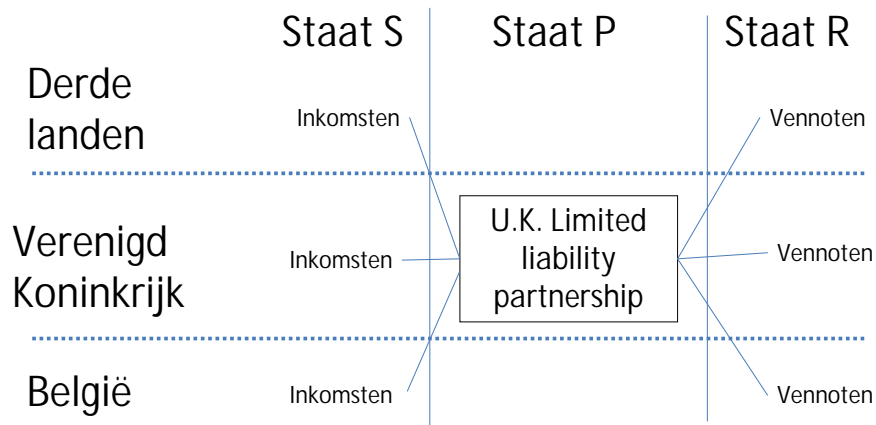
I. Situering voorbeelden



Commissie voor boekhoudkundige normen, advies 168/1



I. Situering voorbeelden



Dienst voorafgaande beslissingen, nrs. 700.484, 500.252, 500.199, 400.004, 300.230, ...



I. Situering

Analyse van een grensoverschrijdend vraagstuk : 2 fasen

1. Classificatie van de entiteit
 - nationaal recht van de betrokken staat
 - bepaalt belastingheffing naar intern recht
2. Correcties op gelijktijdige toepassing van verschillende belastingstelsels
 - internrechtelijke correcties
 - verdragsrechtelijke correcties



Schema van de uiteenzetting

- I. Situering
- II. Deel I: Classificatie
- III. Deel II: Reacties op onevenredige belasting
 - I. Internrechtelijke correcties
 - II. Verdragsrechtelijke correcties
 - I. Analyse voor bronstaat S
 - II. Onderlinge verhouding P – R
 - III. Bijzondere afwijkende verdragen
- IV. Conclusie



II. Classificatie

België

Nauwelijks afzonderlijke fiscale regels:

Toerekening van inkomsten geschiedt hoofdzakelijk via aansluiting bij burgerlijk recht, met enkele correcties

Binnenlandse entiteiten (België als staat P):

- rechtspersoonlijkheid, volgens Belgisch gemeen recht
- uitzonderingen: entiteiten worden (meestal) geacht geen rechtspersoonlijkheid te bezitten (Vb. Art. 29 W.I.B. '92)

MAAR soms

- onmiddellijk toerekenen van inkomsten in geval van doorstorting
vb. certificering
- neutraliseren van tussenkomst entiteit via 'fiscale correcties'
vb. beleggingsvennootschappen



II. Classificatie

België

Buitenlandse entiteiten

(Belgische inkomsten (S) en/of Belgische partners (R)):

- rechtspersoonlijkheid volgens lex societatis
(werkelijke zetel, tenzij renvoi naar statutaire zetel)

è 2 algemene uitzonderingen:

- België als bronstaat S: uitbreiding in art. 227, 2° WIB '92
Afzonderlijk belasten van entiteit zonder rechtspersoonlijkheid
maar in een rechtsvorm vergelijkbaar met de rechtsvorm van
« een vennootschap naar Belgisch recht »
- Lex societatis kent geen begrip 'rechtspersoonlijkheid'
Oplossing vanuit rechtspraak: kenmerken van entiteit
vergelijken met essentiële kenmerken van Belgische
rechtspersonen



II. Classificatie

België

MAAR

- buitenlands concept van rechtspersoonlijkheid is niet
noodzakelijk gelijk aan binnenlands concept
- formeel criterium zonder inhoudelijke invulling bemoeilijkt
vergelijkbaarheidstoets
- ongelijke behandeling
 - tussen buitenlandse belastingplichtigen onderling
 - tussen binnen- en buitenlandse belastingplichtigen

è Zoektocht naar een meer inhoudelijk geïnspireerde classificatie

- vergelijking van methode met Nederlandse, Franse en
Amerikaanse classificatie
- inhoudelijk onderzoek van Belgische afwijkingen op
algemene regels



II. Classificatie

Conclusies:

- è wat betreft de methode van classificatie:
 - 'academisch': 4 grote benaderingswijzen te onderscheiden
 - 'praktisch': elk stelsel combineert diverse methodes en moet daarom afzonderlijk worden bestudeerd
 - => noodzaak van verticale rechtsvergelijking
- è Wat betreft de Belgische inhoudelijke motivering:
 - afwijkingen worden hoofdzakelijk gemotiveerd op basis van zeer individuele, casuïstieke overwegingen
 - Vb. Belasten van economische genietter (certificering),
Transparantie wegens ondersteunende rol (ESV en EESV)
Belasten van verantwoordelijke voor inkomsten (LV)
 - => parallel wordt zelden getrokken voor andere Belgische entiteiten, noch voor buitenlandse entiteiten



II. Classificatie

-Classificatiemethode voor buitenlandse entiteiten (staat S of R): 4 benaderingen

1. Vaste methode: alle buitenlandse entiteiten op een zelfde wijze

Italië: Art. 73, 1, d Wetboek inkomstenbelastingen

"Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società: ...

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato"

"are subject to corporate income tax: ... d) companies and any kind of entity (included trusts), with or without legal personality, non-resident in the territory of the State"

België: -Art. 139, 2° W.I.B. '64: Elke buitenlandse entiteit
(voor wijziging bij Wet van 22/12/1989)

-Art. 227, 2° W.I.B. '92: Elke buitenlandse entiteit met
rechtspersoonlijkheid volgens lex societatis

PRAKTISCHE PROBLEMEN

Discriminatie ?



II. Classificatie

1. Vaste methode
2. Vergelijkbaarheidstest: entiteit wordt vergeleken met binnenlandse overeenstemmende entiteit

Toetsing criteria buitenlandse entiteit:

- op overeenstemming met binnenlandse entiteit
vb. Frankrijk
- op criteria waaraan eigen stelsel belastbaarheid koppelt
vb. België: Brussel 30 april 1998, A.F.T. 1999, 119
Nederland: 2 opeenvolgende kwalificatiebesluiten
Verenigde Staten: Kintner-regulations voor 1997

PRAKTISCHE PROBLEMEN

- Welke kenmerken ?
- Statutaire afwijkingen
- Leemtes in de vergelijking



II. Classificatie

1. Vaste methode
2. Vergelijkbaarheidstest
3. Overname classificatie van vestigingsstaat P

Geen expliciete voorbeelden:

- Zweden ?
MAAR buitenlandse belastbaarheid zou eerder gelden als criterium in vergelijkbaarheidstest
- deelstaten in V.S.: "incorporated" => belasting als corporation

PRAKTISCHE PROBLEMEN

- Fundamenteel in strijd met soevereiniteit van staten
- Voorstellen voor toepassing in bilaterale dubbelbelastingverdragen



II. Classificatie

1. Vaste methode
2. Vergelijkbaarheidstest
3. Classificatie vestigingsstaat
4. Vrije keuze door belastingplichtige

V.S.: "Check the box" => Form 8832

Frankrijk: Art. 8 en 239bis e.v. C.G.I. jc art. 206, lid 3 C.G.I.

è Onbeperkte aansprakelijkheid partners: Société en commandite simple, Société en nom collectif, société en participation, société créée de fait, ... ,

è Zeer persoonsgebonden vennootschapsvormen: SARL unipersonnelle of tussen in eerste lijn verbonden natuurlijke personen (239bis AA C.G.I.)

België: -Art. 24, §2 W.I.B. '62 jc Art. 64bis K.B. WIB '64

(optievenootschappen) => afschaffing bij Wet 4/08/1986

-Art. 29, §2, 2° W.I.B. '92 (landbouwenootschappen)

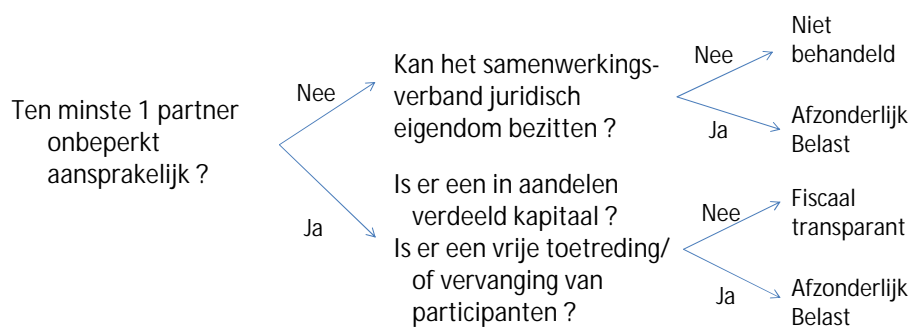
PRAKTISCHE PROBLEMEN

Verlies van controle over eigen belastingstelsel



II. Classificatie in Nederland

Kwalificatiebesluit van 18 december 2004



è TENZIJ entiteit vergelijkbaar is met Nederlandse commanditaire vennootschap "een onderneming gedreven,

waarbij minstens één partner geen externe daden van beheer en bestuur verricht en intern maximaal tot het ingelegde vermogen kan worden aangesproken, en één van de partners onbeperkt aansprakelijk is tegenover derden"

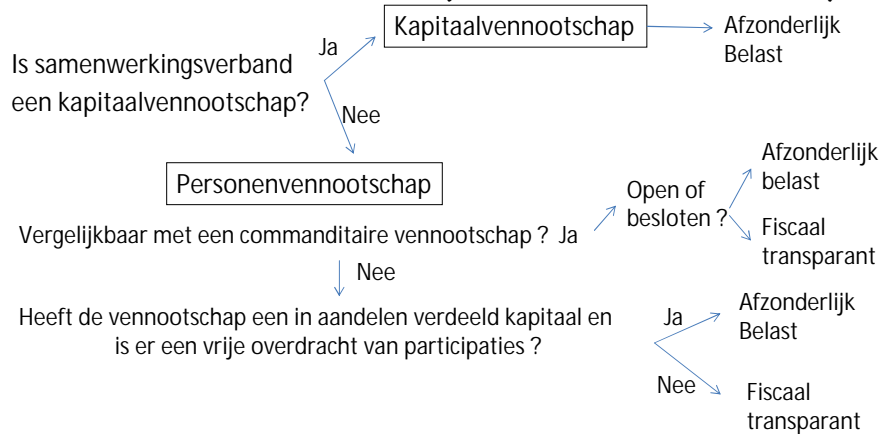
=> Open of besloten karakter verifiëren è Gedeeltelijke transparantie

è BIJLAGE: Kwalificatielijst door kennisgroep Belastingplicht en kwalificatie rechtsvormen



II. Classificatie in Nederland

Wijzigingen bij besluit van 11 december 2009 (nr. CPP2009/519M)



è Kwalificatielijst door kennisgroep Belastingplicht en kwalificatie rechtsvormen
-zal worden gepubliceerd op www.belastingdienst.nl
-indicatief karakter



II. Classificatie in V.S.

Verenigde Staten

- Drie belastingregimes in Internal Revenue Code
 - Trusts (Section 641 e.v. I.R.C.)
 - Corporations: verder onderscheid tussen
 - C-corporations (S. 11 e.v. I.R.C.)
 - S-Corporations (S. 1361 e.v. I.R.C.)
 - Partnerships (S. 701 e.v. I.R.C.)

•Nauwelijks duiding omtrent onderscheid

- Sections 761, (a) en 7701, a), (2) IRC: "The term 'partnership' includes a syndicate, group, pool, joint venture, or other unincorporated organization, through or by means of which any business, financial operation, or venture is carried on, and which is not, within the meaning of this title, a trust or estate or a corporation"
- Section 7701, a), (3) I.R.C.: "the term 'corporation' includes associations, joint-stock companies, and insurance companies"



II. Classificatie in V.S. Check-the-box

Invulling door IRS: Treas. Regs. §301.7701-1 t/m 3

- Afschaffing vroegere Kintner-regulations
- Invoering vrije keuze met ingang van 1 januari 1997

Voorwaarden:

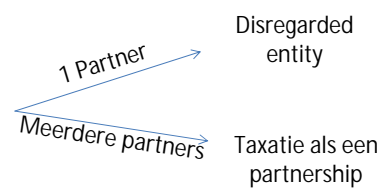
- Minimaal "entity separate from its owners"
- Geen verplichte belasting als 'corporation'
 - => federaal of deelstatelijk vennootschapsrecht
 - => lijst voor verplicht afzonderlijk belaste buitenlandse entiteiten



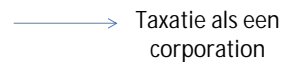
II. Classificatie in V.S. Check-the-box

- Keuze voor

-Fiscale transparantie



-Afzonderlijke belastingplicht



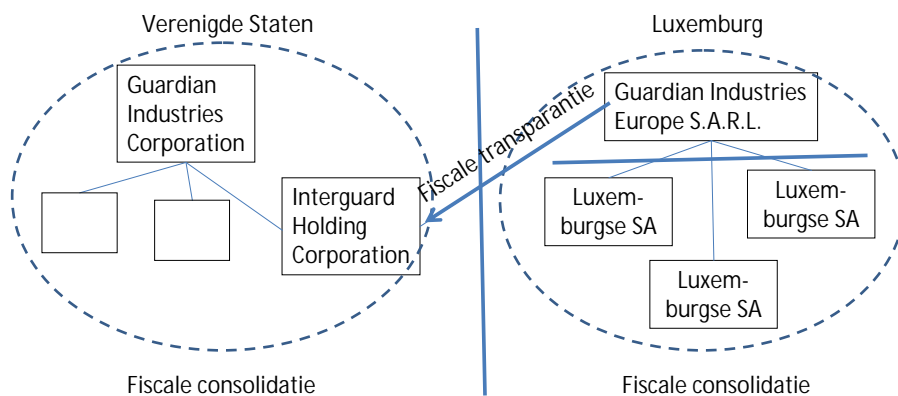
- Verdere technische modaliteiten

Tijdsduur, ingang van de keuze,
aanvullende regels indien geen keuze gemaakt, ...



II. Classificatie in V.S. Check-the-box

- Fiscale planning: vb. Guardian Industries

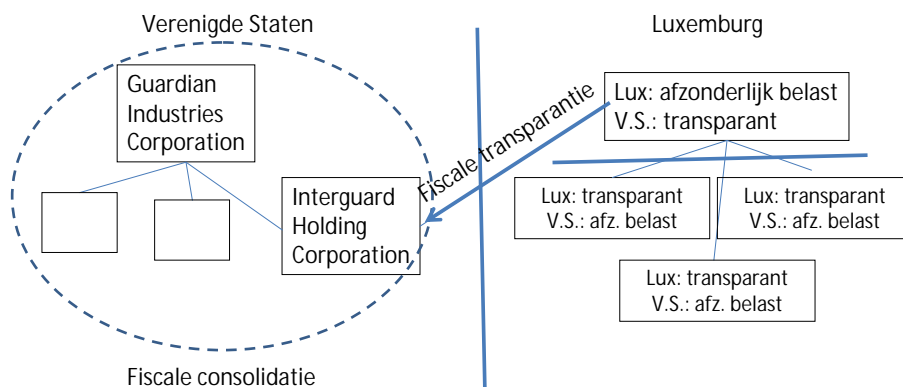


- Direct foreign tax credit
- Geen belastingheffing op onderliggende inkomsten
 - è Bestrijding? Toerekening consolidatie over ganse groep



II. Classificatie in V.S. Check-the-box

- Fiscale planning: oplossing



- ⇒ Situatie voor Italiaanse groep: individueel advies van 15 mei 2009 verwerpt verrekening van buitenlandse belasting in V.S.
(Chief Counsel advice nr. 200920051, www.irs.gov/pub/irs-wd/0920051.pdf)



II. Classificatie in V.S. Check-the-box

- Fiscale planning: oplossing

2011 Green book:

voorstel om elke splitsing tussen tax credit en onderliggende belastbare inkomsten te verhinderen met ingang van fiscal year 2011



Schema van de uiteenzetting

- I. Situering
- II. Deel I: Classificatie
- III. Deel II: Reacties op onevenredige belasting
 - I. Internrechtelijke correcties
 - II. Verdragsrechtelijke correcties
 - I. Analyse voor bronstaat S
 - II. Onderlinge verhouding P – R
 - III. Belgische afwijkende bepalingen
- IV. Conclusie



III. Reacties op onevenredige belasting

Verschillende classificatie in staten S, P en R leidt tot ...

*een verschillende toerekening van inkomsten behaald in staat S

indien T => inkomsten onmiddellijk toegerekend aan partners in R

indien NT => inkomsten toegerekend aan entiteit in P

*een verschillende erkenning van belastbare feiten

indien T => enkel initiële inkomstenverwerving is belastbaar feit

indien NT => verwerving in S en uitkering door entiteit aan partners zijn 2 afzonderlijk belastbare feiten



III. Reacties op onevenredige belasting

Wat is een evenredige belasting ?

single tax pattern

(onmiddellijke globale belasting bij eindverkrijger)

Vb. Progressief tarief personenbelasting (50 %)

vs.

double tax pattern

(globale belasting over inkomsten gefaseerd over 2 afzonderlijke belastingheffingen)

Vb. Belasting in vennootschapsbelasting (33 %) samen met belasting over uitgekeerd dividend (25 % op 67 % = 16,75 %)

levert globale belastingdruk van eveneens 50 %



III. Reacties op onevenredige belasting

Hybride entiteit:

NT in eigen vestigingsstaat P

- => belasting volgens double tax pattern
- => P belast
 - entiteit op inkomsten (1° fase)
 - partner bij uitkering
(gedeeltelijke 2° fase door voorheffing)

T in woonstaat partners R

- => belasting volgens single tax pattern
- => R belast partners globaal op behaalde inkomsten

è Globale belastingheffing ?

bijna 200 % van een evenredige belasting



III. Reacties op onevenredige belasting

Omgekeerde hybride entiteit:

T in eigen vestigingsstaat P

- => belasting volgens single tax pattern
- => P belast de partners ten volle op gerealiseerde inkomsten

NT in woonstaat partners R

- => belasting volgens double tax pattern
- => R belast partners als 2de fase van een evenredige belasting

è Globale belastingheffing ?

ongeveer 150 % van een evenredige belasting



III. Reacties op onevenredige belasting

Klassieke oplossingen tegen dubbele belasting

-internrechtelijke oplossingen

=> eenzijdige correcties door een staat op de eigen belastingheffing

-dubbelbelastingverdragen

=> bilaterale, hoofdzakelijk wederkerige oplossingen voor dubbele belasting

=> Hoe toepassen bij tegengestelde classificaties ?



III. Reacties op onevenredige belasting

Belgische internrechtelijke oplossingen

=> geen aandacht voor verschillen in classificatie

Vb. Forfaitair gedeelte buitenlandse belasting (285 WIB '92)

verrekening « voor zover die inkomsten in het buitenland werden onderworpen aan een gelijkaardige belasting »

Halvering belasting op buitenlandse inkomsten (156 WIB '92)

soms als bijkomende voorwaarde « in het buitenland behaalde en belaste inkomsten »

=> Geldt maatregel ook voor Belgische entiteit/partner, wanneer inkomsten elders worden belast in hoofde van partner/entiteit ?



III. Reacties op onevenredige belasting

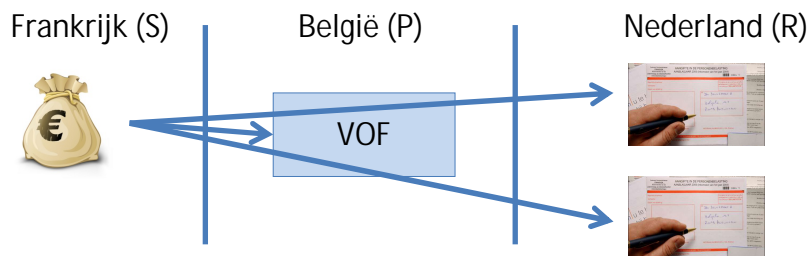
Verdragsrechtelijke oplossingen

- op basis van OESO-Modelverdrag
 - analyse voor bronstaat S
 - analyse in verhouding P-R (voor inkomsten uit P)
 - cumul voor analyse S-P-R (met nuances indien $S = R$ of $P = R$)
- afwijkende verdragen gesloten door België
 - verdrag met Nederland
 - verdrag met V.S.



III. Analyse voor bronstaat S

- Classificatie van een woonstaat primeert op de classificatie van een bronstaat:
=> verdrag moet slechts worden toegepast als een woonstaat behaalde inkomsten aan een inwoner toerekent



Verwerving van inkomsten:
Uitkering door VOF:



III. Analyse voor bronstaat S

4 mogelijke situaties van tegenstellingen

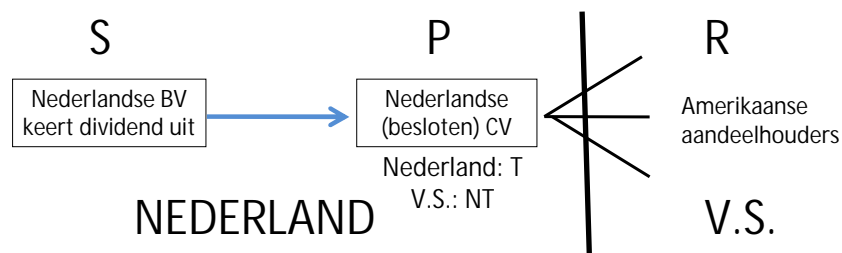
S	P	R	
T/NT	T	T	Verdrag S-R
T/NT	T	NT	Geen verdrag
T/NT	NT	T	S-P en S-R
T/NT	NT	NT	Verdrag S-P

- Niet uitdrukkelijk in OESO-Modelverdrag
- Wel in art. 1, 6 Belgisch – Amerikaans verdrag
- Ook in art. 1, 2 Belgisch standaardmodel van 2007
- Niet meer in Modelverdrag van 2010
 - è Geen veralgemeend uitdrukkelijk Belgisch standpunt



III. Analyse voor bronstaat S

Exclusieve werking van toewijzing woonstaat
Vb. Nederlandse CV/BV-structuur



Besluit van 6 juli 2005 (nr. IFZ2005/546M)

- in principe moet Nederland verdrag niet toepassen
- uit billijkheidsoverweging wordt toch een zelfde beperking toegepast (indien Nederlandse bedrijfsactiviteit en vervulling alle verdere voorwaarden)



III. Onderlinge verhouding P-R

-In een verhouding tussen twee woonstaten P en R bestaat geen primerende classificatie

=> Standpunt OESO: staat R erkent dat staat P een verdrag toepast met verwijzing naar de eigen classificatieregels

-indien P belast, moet R inkomsten vrijstellen

-indien P vrijstelt, is R niet meer gehouden inkomsten vrij te stellen

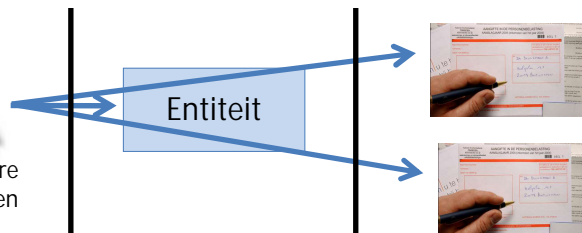
=> Analyse wordt uitdrukkelijk gevolgd door Belgische administratie

Circulaire AFZ nr. 4/2010 dd. 06/04/2010

Addendum dd. 06/04/2010 bij de circulaire AOIF nr. Ci.R9.Div/577.956 dd. 11/05/2006



III. Onderlinge verhouding P-R



Indien staat P: NT en staat R: T

=> staat P belast inkomsten in hoofde van de entiteit

=> staat R moet dubbele belasting vermijden, vermits P inkomsten belast overeenkomstig het verdrag P-R (zoals geïnterpreteerd door P)

Indien staat P: T en staat R: NT

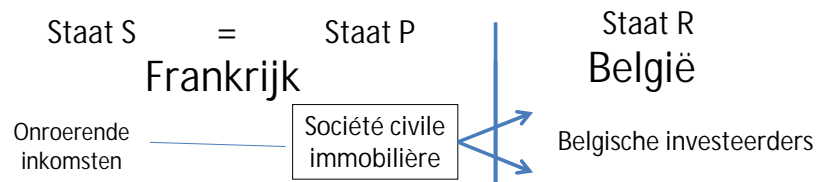
=> staat P rekent inkomsten onmiddellijk toe aan partners en acht zich niet bevoegd te taxeren

=> staat R is niet langer verplicht de behaalde inkomsten vrij te stellen, zoals volgt uit de eigen interpretatie van het verdrag P-R



III. Onderlinge verhouding P-R

Verschilt van cassatierechtspraak inzake SCI !!



Volgens hof van cassatie zijn aan partners uitgekeerde inkomsten onroerende inkomsten, die volgens DBV slechts in Frankrijk belastbaar zijn

=>Verzet vanwege administratie

Uitspraak cassatie gevolgd door Luik 17 februari 2010

Lagere rechtspraak is verdeeld: Rb. Brussel 20 november 2009 (volgt) contra Rb. Brussel 11 februari 2010



III. Onderlinge verhouding P-R

Analyse lost probleem niet op !!

-enkel aandacht voor initiële verwerving van inkomsten

=> geen verdragsregeling voor uitkering door entiteit aan partners

-bij omgekeerde hybride entiteit (P:T en R: NT) moet R niet meer vrijstellen

=> nationaal recht zal evenwel geen belasting voorzien



III. Onderlinge verhouding P-R

Eigen analyse: staat kan betrokken zijn in 8 posities

	Verwerving van inkomsten door entiteit	Uitkering van inkomsten aan partners
Hybride entiteit	Staat P/ Staat R => Posities 1 en 2	Staat P / Staat R => Posities 3 en 4
Omgekeerde hybride entiteit	Staat P / Staat R => Posities 5 en 6	Staat P / Staat R => Posities 7 en 8

Individuele analyse van elke afzonderlijke positie
=> zie proefschrift, zoals binnenkort te verschijnen



III. Onderlinge verhouding P-R

Eigen analyse:

- geen van beide classificaties geniet absolute voorkeur
- in verdrag willen partijen elke afzonderlijke inkomstenstroom 'behandelen'
- consequente toepassing van analyse tav bronstaat S impliceert dat een verdrag slechts wordt toegepast als inkomsten door een woonstaat aan de eigen inwoner worden toegerekend
- fiscaal transparante entiteit kan een vaste inrichting vormen van de achterliggende partners, wat in beginsel moet worden getoetst aan de voorwaarden van art. 5 van het verdrag, maar mag worden geverifieerd op het niveau van de entiteit



III. Combinatie S-P-R

-Ondergeschikt karakter van classificatie door bronstaat S:
4 situaties te onderscheiden

S	P	R	
T/NT	NT	NT	Nuance indien S = R of indien P = R
T/NT	T	T	Nuance indien S = R of indien P = R
T/NT	NT	T	Nuance indien S = R
T/NT	T	NT	Nuance indien S = R

3 algemene bijzonderheden

- aanwezigheid in bronstaat S kan op zich kwalificeren als vaste inrichting
- bijzonder belang van non-discriminatieverplichting in verdrag P-R voor verhouding tav bronstaat S
- potentieel gecumuleerde verrekening in woonstaat R van belasting in S en P
=> Analyse: zie proefschrift

III. Afwijkende verdragsclausules

Algemeen:

-aanmerken van transparante entiteit als verdragsgerechtigde inwoner

DBV met Nederland:

-art. 10, 7: inkomsten als stille (commanditaire) vennoot

-art. 2 Prot. I: algemene correctie op dubbele belasting/vrijstelling

-art. 4, b): optionele verdragstoepassing als transparante classificatie

DBV met VS

-correcties op verdragsrechtelijke begrippen

- 'persoon', 'onderneming van een verdragssluitende staat'
- 'beneficial owner' (in toelichting en Belgische instemmingswet)

-correcties op werking van het verdrag

(voorkeur woonstaat, toerekening van ondernemingsactiviteiten en analyse van uitkering door omgekeerde hybride entiteit)



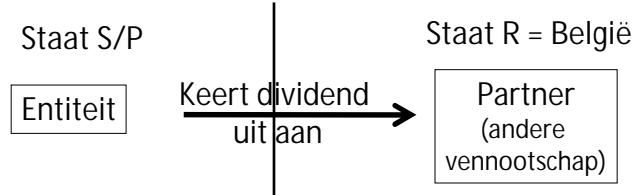
III. Bijzondere "DBI-clausule"

Art. 22, 2, b)

-verdrag België – V.S.

-Belgische modelverdragen 2007 – 2010

=> correctie op een zuiver binnenlands probleem



=> DBI-aftrek als correctie op economische dubbele belasting vereist taxatie van inkomsten bij uitkerende vennootschap (203 WIB '92)

MAAR omgekeerde hybride entiteit (staat P: T, staat R: NT)

-staat P belast partners bij verwerving inkomsten door entiteit

-België belast partner bij uitkering als dividend

è entiteit is niet belast, dus GEEN DBI-aftrek



III. Bijzondere DBI-clausule

Verdrag voorziet vrijstelling als inkomsten daadwerkelijk in staat P werden belast

MAAR

-geen analoge toepassing voor meerwaarden

-ook toepassing voor natuurlijke personen

-vrijgesteld bedrag is na aftrek kosten

-sluit niet aan op verdere nuances van DBI-regeling

-geen verduidelijking voor triangulaire situaties

è internrechtelijke correctie ingevoerd via dubbelbelastingverdrag



IV. Conclusie

- Onderscheid tussen classificatie en verdragsgevolgen bij conflict in toerekening
- Verdragsproblematiek vereist een fundamenteel triangulaire benadering
 - => globale analyse vereist een gedetailleerde benadering van iedere individuele positie, waarin een staat kan verkeren
 - => individuele casus steeds indelen in S-P-R-schema
- In verdragen bestaat een bewustwording van de problematiek, maar huidige oplossingen zijn allesbehalve sluitend wegens hoofdzakelijk bilateraal uitgangspunt

Dank voor uw aandacht. Voor verdere vragen, zie



B. Peeters, Fiscale transparantie: toerekening van inkomsten.
Een onderzoek naar de classificatie van grensoverschrijdende samenwerkingsverbanden.
Gent, Larcier 2011, 905 p.
=> verwacht tegen februari 2011