



BELASTING VAN NIET-INWONERS:

NIEUWE INHOUDINGSPLICHT VOOR BELGISCHE BELASTINGPLICHTIGEN DIE BEROEP DOEN OP BEPAALDE BUITENLANDSE DIENSTVERRICHTERS

Sedert begin 2013 is de belastbare basis in de belasting van niet-inwoners uitgebreid met een nieuwe bepaling die tot doel heeft buitenlandse belastingplichtigen te belasten via inhouding van bedrijfsvoorheffing op inkomsten die zij in België behalen uit bepaalde dienstprestaties. Gezien deze nieuwe bepaling nogal ruim omschreven is, zal zij ongetwijfeld voor verrassingen zorgen bij Belgische schuldenaars van deze inkomsten, die wettelijk tot inhouding en storting van de bedrijfsvoorheffing gehouden zijn.

Een en ander werd recentelijk toegelicht door de administratie in een bericht aan de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing. De Wet houdende fiscale en financiële bepalingen van 13 december 2012 heeft in artikel 228 WIB 92, dat de belastbare inkomsten in de belasting van niet-inwoners (hierna 'BNI') opsomt, een derde paragraaf toegevoegd, met als bedoeling om inkomsten waarvoor België heffingsbevoegdheid heeft zoveel mogelijk effectief te belasten in de BNI, dit om te beletten dat die heffingsbevoegdheid in de realiteit dode letter zou blijven.

Welke types van inkomsten zijn geïndiceerd?

Traditioneel worden de in de BNI belastbare inkomsten van Belgische bron opgesomd in artikel 228, § 2 van artikel 228 WIB 92. Het gaat daarbij om specifiek opgesomde onroerende inkomsten, roerende inkomsten, winsten en baten, bezoldigingen, pensioenen en renten, inkomsten van podiumkunstenaars en sportbeoefenaars, alsook een reeks van diverse inkomsten.

In de nieuwe derde paragraaf van artikel 228 WIB 92 worden nu ook de inkomsten belastbaar gemaakt, die niet specifiek in de 2de paragraaf worden opgesomd, doch die overeenkomstig de overige bepalingen van het WIB 92 als belastbare inkomsten worden beschouwd, afhankelijk van de belastingplichtige, in de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting. Het gaat dus m.a.w. om een vorm van 'vangnetbepaling' die er moet voor zorgen dat België effectief gebruik kan maken van haar heffingsbevoegdheid om de betrokken inkomsten van Belgische bron aan de BNI te onderwerpen. Tevens was het de bedoeling internationale dubbele heffingen en vooral niet-heffingen door een gebrek aan coherentie tussen de diverse nationale wettelijke bepalingen te vermijden.

Van bij de parlementaire bespreking rees evenwel de vraag of het hier effectief gaat om een 'catch all' bepaling, dan wel of het toepassingsgebied beperkter is en zich concentreert op bepaalde specifieke inkomsten. Hoewel de wettekst zelf vrij extensief is verwoord ("de inkomsten die ... overeenkomstig de voorgaande titels van dit wetboek als belastbare inkomsten beschouwd worden ..."), heeft de regering in de voorbereidende werken steeds volgehouden dat de derde paragraaf van artikel 228 WIB 92 enkel tot doel heeft om bepaalde specifiek opgelijste inkomsten te viseren. In verdragsituaties zou het gaan om vergoedingen voor het verlenen van technische bijstand of technische diensten of adviezen, waarvoor België heffingsbevoegdheid heeft onder de belastingverdragen met Argentinië, Brazilië, Ghana, India, Marokko, Roemenië, Rwanda en Tunesië. In gevallen waarin geen dubbelbelastingverdrag toepasselijk is zou het gaan om inkomsten, niet beoogd in de §§1 en 2 van artikel 228 WIB 92, die voortkomen uit het leveren van diensten welke ten laste vallen van personen of entiteiten in België, ook al worden deze diensten buiten België geleverd.

Bijgevolg zou volgens de regering de nieuwe bepaling enkel gelden voor vergoedingen van dienstprestaties opgesomd in de Memorie van Toelichting, waarbij de lijst van geïndiceerde inkomsten jaarlijks zou worden geactualiseerd in het bericht aan de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing. Deze werkwijze moet beletten dat de Belgische schuldenaars van deze vergoedingen telkens zouden moeten verifiëren of de inhoudingsverplichting al dan niet geldt. Vraag is of deze uitleg wel strookt met de bewoordingen van de wet en of de in de Memorie van Toelichting opgesomde inkomsten niet louter voorbeelden zijn, eerder dan een exhaustieve lijst, zoals trouwens aangehaald door de Raad van State in haar advies op het wetsontwerp.

In een antwoord op een aantal parlementaire vragen van begin dit jaar, heeft de Minister van Financiën toegegeven dat de wet-



tekst "een zeer ruim gebied bestrijkt, waardoor de concurrentiekracht van onze ondernemingen nadelig kan worden beïnvloed". De Minister gaf verder aan verschillende initiatieven te hebben genomen om de wetteksten te laten aanpassen, doch dat er geen consensus kon over worden bereikt binnen de regering. Hij kondigde dan ook aan andere oplossingen (die geen wetswijziging vereisen) en bijstellingen te willen uitwerken, zoals een 'de minimis' regeling, "zodat onze bedrijven geen economisch nadeel zullen ondervinden". Een en ander heeft ondertussen zijn beslag gekregen (zie hierna).

Overige toepassingsvoorwaarden

Om belastbaar te zijn op grond van de nieuwe 3de paragraaf van artikel 228 WIB 92, is verder vereist dat de betrokken inkomsten ten laste vallen van:

(i) een rijksinwoner (d.i. een natuurlijke persoon met fiscale woonplaats in België); (ii) een binnenlandse vennootschap (d.i. een vennootschap met fiscale woonplaats in België die onderworpen is aan de Belgische vennootschapsbelasting) of een vereniging, instelling of lichaam met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België; (iii) de Belgische Staat, Gemeenschappen, Gewesten, provincies, agglomeraties, federaties van gemeenten en gemeenten; of (iv) een Belgische inrichting waarover een niet-inwoner beschikt. Laatste voorwaarde is dat de betrokken inkomsten, hetzij ingevolge een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting belastbaar zijn in België hetzij, wanneer een dergelijke overeen-

komst niet van toepassing is, voor zover de buitenlandse belastingplichtige – gerechtigde tot het inkomen – niet bewijst dat de inkomsten daadwerkelijk belast werden of zullen worden in de staat waarvan hij inwoner is voor fiscale doeleinden. Een inkomen is "daadwerkelijk belast" wanneer dat inkomen in de betrokken staat aan belasting onderworpen is en er niet van een belastingvrijstelling geniet. Dit betekent dat het inkomen opgenomen moet zijn in de belastbare grondslag op basis waarvan de belasting wordt berekend, zelfs wanneer er geen belasting verschuldigd is ten gevolge van de aftrek van uitgaven en lasten gedragen om dat inkomen te verwerven of te behouden of van verliezen of ten gevolge van het toekennen van voordelen wegens gezinslasten of het toekennen van andere belastingvoordelen. De vorm die de inkomstenbelasting aanneemt is hierbij evenmin van tel.

Het bewijs dient geleverd te worden door aan de bovengenoemde schuldenaar van de inkomsten een verklaring te verlenen op papier of langs elektronische weg waarin de belastingautoriteit van de woonstaat van de verkrijger voor echt verklaart dat de gerechtigde (i) een inwoner van de betrokken woonstaat is en (ii) in die staat daadwerkelijk wordt belast of daadwerkelijk zal worden belast betreffende die inkomsten van Belgische oorsprong. Bij gebrek aan dergelijke verklaring is er bedrijfsvoorheffing verschuldigd op het inkomen, in te houden door de Belgische schuldenaar ervan. Bij een eventueel later bewijs van daadwerkelijke belasting, kan de ingehouden bedrijfsvoorheffing alsnog terugbetaald worden ingevolge een administratief bezwaar.

Belastingheffing

Begin maart 2013 werd bij KB artikel 87, 5° KB/WIB 92 aangevuld met een punt f) met de bedoeling om de inkomsten bedoeld in artikel 228, §3 WIB 92 welke vanaf 1 maart 2013 worden toegekend of betaald aan de bedrijfsvoorheffing te onderwerpen. Het tarief bedraagt 33% van het bruto bedrag, doch een forfaitaire kostenaf trek van 50% wordt toegestaan, zodat het tarief uiteindelijk uitkomt op 16,5% van het nettobedrag. In verdragssituaties wordt het bedrag van de voorheffing bovendien beperkt tot het maximumbedrag aan bronheffing waarin het dubbelbelastingverdrag voorziet.

Bericht aan de schuldenaars van 23 juni 2014

Ingevolge de uitlatingen van de Minister van Financiën (zie hierboven) was het uitkijken naar de administratieve verduidelijkingen in het bericht aan de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing. Dit bericht werd uiteindelijk gepubliceerd in het Belgische Staatsblad van 23 juni 2014 (p. 55254 e.v.). Bedoeling van het bericht was enkele praktische aangelegenheden inzake de toepassing van de bedrijfsvoorheffing toe te lichten. Hierna worden de voornaamste punten van het bericht kort toegelicht.

Schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing

Het bericht herhaalt nog even dat de voorheffing (overeenkomstig artikel 270, 7° WIB 92) technisch verschuldigd is door degenen die als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon de relevante inkomsten betaalt of toekent.

Het is dus mogelijk dat de inkomsten ten laste vallen van bijvoorbeeld een binnenlandse vennootschap, maar dat de betaling geschiedt door een mandataris, die dan ook de bedrijfsvoorheffing verschuldigd is op deze inkomsten.

Inkomsten waarop de bedrijfsvoorheffing van toepassing is

Eigenlijk komt het bericht met geen nieuwe inzichten of verduidelijkingen zake de inkomsten waarop artikel 228, §3 WIB 92 toepasselijk is. Het bericht herhaalt enkel in algemene termen dat de bedrijfsvoorheffing verschuldigd is op "winsten of baten die voortkomen uit de levering van diensten", zonder er aan toe te voegen over welke diensten het precies gaat.

Vervolgens somt het bericht de winsten of baten op, die niet uitdrukkelijk geïsoleerd zijn in de §§1 en 2 van artikel 228 WIB 92, doch die wel belastbaar zijn overeenkomstig de regels inzake personenbelasting, vennootschapsbelasting of rechtspersonenbelasting. Dit gebeurt echter voornamelijk in een negatieve a contrario formulering, met name door verwijzing naar de andere inkomsten dan deze vermeld in de §§1 en 2, bijv. winsten niet opgebracht door een Belgische inrichting en die niet voortkomen uit de vervreemding of verhuring van Belgische onroerende goederen of de vestiging of overdracht van zakelijke rechten op dergelijke onroerende goederen.

Nergens is er een verwijzing naar de specifieke inkomsten uit diensten van technische bijstand of advies, zoals beschreven in de Memorie van Toelichting, laat staan dat het bericht ook maar enige vorm van exhaustieve lijst van geïsoleerde inkomsten zou bevatten. Op dit vlak komt het bericht dan ook niet tegemoet aan

de aankondiging in de Memorie van Toelichting dat de geïsoleerde inkomsten jaarlijks zouden worden vermeld in het bericht aan de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing. Door de geïsoleerde inkomsten zeer vaag en in algemene termen te omschrijven leunt het vrij sterk aan bij de letterlijke tekst van de wet, waardoor het bericht net het omgekeerde effect bereikt van wat de regering voor ogen had.

Vaststelling van bedrag van verschuldigde bedrijfsvoorheffing en invoering van 'de minimis' drempel

Nieuw is wel de invoering van een 'de minimis' drempel voor de toepassing van de bedrijfsvoorheffing: op de eerste 38.000 EUR bruto per genietter, per jaar en per schuldenaar is er geen bedrijfsvoorheffing verschuldigd. Het teveel aan bedrijfsvoorheffing dat eventueel in het verleden werd ingehouden, kan via een administratief beroep worden teruggevraagd.

Het zal er dus voor elke Belgische schuldenaar of tussenpersoon op aankomen om per jaar de aan een buitenlandse genietter van inkomsten uit geïsoleerde dienstprestaties betaalde bedragen correct bij te houden en op het meerdere boven 38.000 EUR bedrijfsvoorheffing te gaan inhouden ten belopen van 16,5% van het netto bedrag, eventueel te verminderen tot het maximum bedrag aan belasting waarin het belastingverdrag voorziet.

Tegenbewijs in geval er geen dubbelbelastingverdrag van toepassing is

Het bericht geeft nadere toelichting bij de wijze waarop de buitenlandse verkrijger van het inkomen kan bewijzen dat dit inkomen daadwerkelijk belast zal worden in zijn woonstaat zodat de Belgische schuldenaar geen bedrijfsvoorheffing dient in te houden op de betaling van de vergoeding van de dienst. Hiertoe dient de verkrijger een verklaring over te leggen aan de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing. Een model van verklaring is bijgevoegd bij het bericht. Normaal dient voor elke betaling een verklaring afgelegd te worden, doch in geval van contracten voor langere termijn, aanvaardt de administratie één verklaring per kalenderjaar.

Bevrijdende bedrijfsvoorheffing met optie tot aangifte in de BNI

Tenslotte bevestigt het bericht dat de ingehouden voorheffing de eindbelasting uitmaakt, zodat de buitenlandse verkrijger de betrokken inkomsten niet dient aan te geven. Niettemin heeft hij de onherroepelijke keuze om ze toch aan te geven, in welk geval ze voor hun volledig bedrag dienen opgenomen te worden, ook de eerste 38.000 EUR waarop geen bedrijfsvoorheffing verschuldigd is. In dat geval gelden de normale BNI tarieven, zoals in de personen- of vennootschapsbelasting. De ingehouden bedrijfsvoorheffing kan dan wel verrekend worden met de verschuldigde BNI. ●