

[Home](#) > [FISCALITÉ](#) > [IMPÔTS SUR LES REVENUS](#) > [Directives et commentaires administratifs](#) > [Circulaires](#) > [Impôt des sociétés](#) > Circulaire nr. Ci.RH.233/609.568 (AAFisc Nr. 26/2013) dd. 28.06.2013

Imprimer

Annuler

Algemene administratie van de FISCALITEIT - Centrale diensten
Vennootschapsbelasting

Circulaire nr. Ci.RH.233/609.568 (AAFisc Nr. 26/2013) dd. 28.06.2013

Roerende voorheffing
Vrijstelling van de RV
Vrijstellingsvoorwaarde
Dividend
Inhouding van de RV
Berekening van de RV

Roerende voorheffing op dividenden van Belgische oorsprong die worden verleend aan buitenlandse vennootschappen die niet worden bedoeld in art. 106, § 5, KB/WIB 92: gevolgen van de beschikking van 12.7.2012 van het Europees Hof van Justitie (zaak C-384/11 "Tate & Lyle Investments Ltd. tegen de Belgische Staat").

Aan alle ambtenaren van de niveaus A tot C (sector directe belastingen).

1. Deze circulaire bespreekt de gevolgen van diverse stellingnames van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (HJEG) en de Europese Commissie met betrekking tot het belasten van dividenden van Belgische oorsprong die worden verleend aan buitenlandse vennootschappen die niet het stelsel zoals bedoeld in art. 106, § 5, KB/WIB 92 (moeder-dochterrichtlijn) genieten en dit in het kader van de principes van het Europees Verdrag inzake het vrije verkeer van kapitaal.

De circulaire bevat richtlijnen die nuttig zijn bij de behandeling van bezwaarschriften die ertoe strekken om de teruggave te verkrijgen van de RV die werd ingehouden op dividenden van Belgische oorsprong die zijn verkregen door dergelijke buitenlandse vennootschappen. Ze vormt tevens een aanvulling op de richtlijnen die werden opgenomen in de adm. circ. van 4.3.2013, ref. Ci.RH.233/623.711, met betrekking tot de inhouding van RV op dividenden van Belgische oorsprong die worden verleend aan buitenlandse beleggingsvennootschappen, in het geval dat de verkrijgende vennootschap die aanspraak maakt op het statuut van icbe gevestigd is in een land waarbij België over geen juridisch middel beschikt dat de uitwisseling van de nodige inlichtingen met dat land toelaat (zie nr. 11 van de voormelde circ. van 4.3.2013).

De behandeling van die bezwaarschriften moet bij voorrang gebeuren.

I. BRONNEN VAN HET EUROPEES RECHT

2. Het HJEG heeft al meermaals bepaalde lidstaten veroordeeld omdat hun nationale wetgeving dividenden die door binnenlandse vennootschappen worden toegekend zwaarder belast ten name van vennootschappen die gevestigd zijn in andere lidstaten van de EER dan ten name van vennootschappen die op hun grondgebied gevestigd zijn (zie inzonderheid de arresten C-170/05 van 14.12.2006 en C-540/07 van 19.11.2009).

3. In een gelijkaardige zaak (zaak C-384/11 "Tate & Lyle Investments Ltd. tegen de Belgische Staat", beschikking van 12 juli 2012 naar aanleiding van een prejudiciële vraag van de REA te Brussel), heeft het HJEG voor recht verklaard dat België een inbreuk pleegt wanneer "aan een bronheffing zijn onderworpen dividenden die door een ingezeten vennootschap worden uitgekeerd aan ingezeten en niet-ingezeten ontvangende vennootschappen (die een participatie van minder dan 10% maar met een aanschaffingswaarde van minimaal 1,2 miljoen EUR aanhouden in het kapitaal van deze uitkerende vennootschap), terwijl alleen voor ingezeten ontvangende vennootschappen wordt voorzien in een mechanisme ter vermindering van opeenvolgende belastingheffingen. Beroept een lidstaat zich op een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dat zij heeft gesloten met een andere lidstaat, dan staat het aan de nationale rechter om vast te stellen of in het bij hem aanhangige geding rekening moet worden gehouden met dit verdrag en, in voorkomend geval, na te gaan of met dit verdrag de gevolgen van de beperking van het vrije kapitaalverkeer kunnen worden geneutraliseerd".

II. TOEPASSELIJKE PRINCIPES

4. De dividenden die door een binnenlandse vennootschap aan zowel binnenlandse vennootschappen als aan buitenlandse vennootschappen worden betaald of toegekend, zijn in principe aan de inhouding van de RV onderworpen (zie de art. 261 en volgende, WIB 92).

5. Er wordt evenwel voorwaardelijk verzaakt aan de inning van de RV in de gevallen zoals bedoeld in art. 106, §§ 5 en 6, KB/WIB 92 (moeder-dochterrichtlijn). Wanneer die verzaking niet van toepassing is, doet zich de volgende situatie voor.

Ten name van binnenlandse vennootschappen

6. Overeenkomstig art. 202, § 2, WIB 92, worden dividenden van de winst van het belastbare tijdperk afgetrokken, in zover zij erin voorkomen (DBI-aftrek) en in zoverre:

- op de datum van toekenning of betaalbaarstelling van deze dividenden de ven-nootschap die de inkomsten verkrijgt in het kapitaal van de vennootschap die ze uitkeert, een deelneming bezit van ten minste 10% of met een aanschaffingswaarde van ten minste 2,5 miljoen euro (1,2 miljoen euro voor de inkomsten toegekend vóór 1.1.2010) en

- deze dividenden betrekking hebben op aandelen die gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom worden of werden behouden.

7. Overeenkomstig art. 304, § 2, tweede lid, WIB 92, en behoudens uitzonde-ringen (1), wordt de op die dividenden aan de bron ingehouden RV verrekend met de even-tueel verschuldigde Ven.B en wordt het overschot teruggegeven.

(1) Zie de art. 281 tot 283, WIB 92.

Ten name van buitenlandse vennootschappen

8. Bij buitenlandse vennootschappen die niet over een inrichting in België beschikken, komen de dividenden van Belgische oorsprong in aanmerking voor de vaststel-ling van de belastbare basis en is de op die inkomsten aan de bron ingehouden RV een defi-nitieve belasting (zie de art. 228, § 2, 2° en 248, WIB 92).

9. Het standpunt van het HJEG in de zaak C-384/11 ("Tate & Lyle Investments Ltd. tegen de Belgische Staat", zie nr. 3) is van die aard dat België de inhouding van de RV op dividenden van Belgische oorsprong die worden toegekend aan buitenlandse vennootschappen vanuit een nieuwe invalshoek moet benaderen.

Inderdaad, terwijl de binnenlandse vennootschappen die dergelijke dividenden verkrijgen de ingehouden RV kunnen verrekenen met de Ven.B (in geval van een deelneming van minder dan 10%, zie hiervoor) en bovendien eventueel het DBI-stelsel kunnen genieten (deelneming van minder dan 10%, maar met een aanschaffingswaarde van ten minste 2,5 miljoen euro), kunnen de niet-ingezeten vennootschappen zonder inrichting in België noch aanspraak maken op het DBI-stelsel, noch de ingehouden RV terugbetaald krijgen, waardoor die RV een definitieve belasting vormt. Die situatie kan aanleiding geven tot een beperking van het vrije verkeer van kapitaal, waarvan de gevolgen moeten worden geneutraliseerd.

(2) Of 1,2 miljoen euro, voor de inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld tot en met 31.12.2009.

III. ONDERZOEK VAN DE BEZWAARSCHRIFTEN

10. Bij de behandeling van de bezwaarschriften die ertoe strekken om de teruggave van de RV te verkrijgen die werd ingehouden op dividenden van Belgische oorsprong die zijn verkregen door in nr. 1 bedoelde buitenlandse vennootschappen, moet rekening worden gehouden met de hierna uiteengezette elementen.

Vermits het gaat om het vrije verkeer van kapitaal, kan de inhouding van de RV in vraag worden gesteld ongeacht het land waar de buitenlandse vennootschap is gevestigd (met inbegrip van de landen buiten de EER).

A. Te vervullen voorwaarden

11. Er moet een gedeeltelijke teruggave van de RV worden toegestaan in de mate dat de niet-ingezeten verbonden vennootschap die verkrijgt is van de dividenden aantoonst dat de hierna vermelde voorwaarden zijn vervuld.

Voorwaarde 1: Verrekening of teruggave van de RV in de woonstaat

12. De niet-ingezeten vennootschap moet aantonen dat zij noch een bedrag gelijk aan de aan de bron ingehouden RV heeft kunnen verrekenen met de in haar woonstaat verschuldigde belasting, noch een daarmee overeenstemmend bedrag heeft terugbetaald gekregen overeenkomstig het interne recht van die staat.

Er zal eveneens, in voorkomend geval, rekening moeten worden gehouden met de maatregelen tot afzwakking van de dubbele belasting voorzien in de tussen België en die staat gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting.

13. Enkel de RV die of het gedeelte daarvan dat niet effectief in rekening werd gebracht om de in het buitenland verschuldigde belasting te bepalen, overeenkomstig de bepalingen van het interne recht of van het verdragsrecht, komt in aanmerking om aan de vennootschap te worden terugbetaald.

Voorwaarde 2: DBI-stelsel

14. In voorkomend geval, moet de niet-ingezeten vennootschap aantonen dat zij het DBI-stelsel, zoals bedoeld in de art. 202 tot 204, WIB 92, zou kunnen genieten indien ze een binnenlandse vennootschap was geweest.

Bijgevolg is inzonderheid vereist dat de in art. 202, § 2, WIB 92, gestelde voorwaarden met betrekking tot de minimumdeelneming (aanschaffingswaarde van ten minste 2,5 miljoen euro (3)) en de behoudsduur (volle eigendom gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar) vervuld zijn.

(3) Of 1,2 miljoen euro, voor de inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld tot en met 31.12.2009.

Voorwaarde 3: Volle eigendom van de effecten

15. De niet-ingezeten vennootschap moet eveneens aantonen dat de verrekening van de RV niet zou worden beperkt door de toepassing van de art. 281 en 282, WIB 92, indien ze een binnenlandse vennootschap was geweest.

Dat betekent:

- dat zij de volle eigendom van de effecten had op het ogenblik waarop de dividenden zijn toegekend of betaalbaar gesteld;
- dat de toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden geen waardevermindering of minderwaarde tot gevolg heeft gehad van de aandelen waarop ze betrekking hebben, tenzij zij de volle eigendom ervan heeft gehad tijdens een ononderbroken periode van 12 maanden vóór de toekenning van de dividenden of dat, tijdens de bewuste periode, de aandelen, in volle eigendom, op geen enkel ogenblik toebehoord hebben aan een belastingplichtige die geen binnenlandse vennootschap is of aan een buitenlandse vennootschap welke deze aandelen op een ononderbroken wijze heeft belegd in een Belgische inrichting.

Voorwaarde 4: lidstaat van de EU of het bestaan van een DBV met uitwisseling van inlichtingen

16. De buitenlandse vennootschap moet gevestigd zijn in een lidstaat van de Europese Unie of in een staat waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten op voorwaarde dat die overeenkomst of enig ander akkoord voorziet in de uitwisseling van inlichtingen die nodig zijn voor de toepassing van de nationale wetgeving van de betrokken landen (in onderhavig geval gaat het erom dat de 3 hiervoor vermelde voorwaarden kunnen worden nagezien).

B. Berekening van de gedeeltelijke teruggave van de RV

17. Onder de hiervoor vermelde voorwaarden, kan een teruggave van RV worden verleend ten belope van het verschil tussen:

1. de ingehouden RV die niet kon worden verrekend of terugbetaald in de woonstaat van de buitenlandse vennootschap, rekening houdend met het interne recht en met het toepasselijk DBV, en
2. de belasting (berekend tegen het tarief zoals bedoeld in art. 215, eerste lid, WIB 92) op 5% van de belastbare grondslag, die in België zou verschuldigd geweest zijn, indien de buitenlandse vennootschap een binnenlandse vennootschap was geweest (overeenkomstig art. 204, WIB 92, is voor binnenlandse vennootschappen 95% van het bruto-dividend als DBI aftrekbaar van de belastbare grondslag).

Voorbeeld

Geïnde dividenden:	10.000 €
Ingehouden RV (25%):	2.500 €
In het buitenland verrekende RV overeenkomstig het DBV of het interne recht:	1.500 €
<u>Terug te geven</u> RV:	830 €
Detail:	
Ingehouden RV die niet kon worden verrekend in het buitenland:	1.000 €
(2.500 € - 1.500 €) =	
- Belasting die in België zou verschuldigd zijn: (10.000 € x 5% x 33,99%) =	- 170 €

IV. BEROEPSMOGELIJKHEDEN

18. Wanneer tot op heden geen administratieve beroepsprocedure werd ingeleid om de teruggave te verkrijgen van de RV die werd ingehouden onder de bovenvermelde voor-waarden, kunnen zowel de schuldenaars als de verkrijgers een bezwaarschrift indienen overeenkomstig art. 366, WIB 92, binnen de termijn van zes maanden beoogd in art. 371, WIB 92. Daarenboven vormt naar analogie met de circ. van 4.5.2001, ref. Ci.RH.862/536.019 (gewijzigd door de circ. van 13.12.2005, ref. Ci.RH.861/573.445 - Ci.RH.862/536.019, Nr. AOIF 49/2005), de beschikking van 12.7.2012 (zaak C-384/11) van het HJEG een nieuw bewijskrachtig feit vanaf zijn publicatie en is het niet te beschouwen als een wijzi-ging van de rechtspraak beoogd in art. 376, § 2, WIB 92. Het Hof van Justitie waarborgt de toepassing van het gemeenschapsrecht in de EU-lidstaten en zijn rechtspraak heeft recht-streekse werking op het nationaal recht.

19. Er wordt aan herinnerd dat, bij gebreke aan een kennisgeving van de inning, de vordering tot teruggave van ten onrechte in de Schatkist gestorte RV verjaart na 5 jaar, te rekenen van de 1ste januari van het jaar waarin die voorheffing werd gestort (zie de nrs. 30 tot 33 van de circ. van 26.6.2012, ref. Ci.RH.861/617.113, AAFisc Nr. 23/2012).

Vóór de inwerkingtreding van art. 368, WIB 92(op 1.1.2011), bedroeg de verjaringstermijn die van toepassing was op de vordering tot terugbetaling van de RV die aan de Schatkist werd gestort (bij gebreke aan een verzending van een kennisgeving van de inning door de administratie) slechts **5 jaar** (en niet 10 jaar (4)), in toepassing van art. 100, eerste lid van het KB van 17.7.1991 houdende de coördinatie van de wetten op de rijkscomptabiliteit (zie Cass. 3.9.2010, AR C.09.0339.N (5)).

(4) Overeenkomstig de wet op de rijkscomptabiliteit had de gemeenrechtelijke termijn van 10 jaar, zoals bedoeld in art. 2262bis, § 1, eerste lid, BW, toegepast moeten worden op vorderingen ten laste van de staat die ontstaan vanaf 1.1.2011 (zie het tweede lid van nr. 31 van de circ. AAFisc Nr. 23/2012). In elk geval niet van toepassing vóór 1.1.2011.

(5) In dezelfde zin: Cass 14.4.2003; 12.6.2006, AR C050022N; 12.11.2009, AR F.08.0026.N, met advies van advocaat-generaal Thijs; 3.6.2010, AR C.09.0386.N; zie ook de voorbereidende werken met betrekking tot art. 20 van de wet van 28.12.2011 houdende diverse bepalingen (BS 30.12.2011, Ed. 4 blz. 81647), waar-door art. 368, WIB 92, werd hersteld (Parl. St. Kamer, nr. 53/1952).

20. De nog hangende administratieve of gerechtelijke geschillen moeten het voorwerp vormen van respectievelijk een beslissing van de directeur of conclusies die stro-ken met de hierboven uiteengezette richtlijnen.

NAMENS DE MINISTER:

Voor de Administrateur-generaal van de Fiscaliteit:
Roland Rosoux
Auditeur- generaal van financiën dd.