

Rolnummer 6680
Arrest nr. 59/2018 van 17 mei 2018

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 97, 5°, en 98, 1°, van de wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën, ingesteld door de bvba « Agem Jewels ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, en de rechters L. Lavrysen, T. Merckx-Van Goey, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 19 juni 2017 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 20 juni 2017, heeft de bvba « Agem Jewels », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Verbist, advocaat bij het Hof van Cassatie, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 97, 5°, en 98, 1°, van de wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 december 2016, derde editie).

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. B. Derveaux, advocaat bij de balie te Brussel, heeft een memorie ingediend, de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 7 februari 2018 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en F. Daoût te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 28 februari 2018 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 28 februari 2018 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het eerste middel

A.1.1. De verzoekende partij vordert in een eerste middel de vernietiging van artikel 98, 1°, van de bestreden wet wegens schending van artikel 16 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met het algemeen beginsel van niet-retroactiviteit, doordat het « Diamant Stelsel » in werking treedt vanaf het aanslagjaar 2017.

A.1.2. Zij wijst erop dat het « Diamant Stelsel » oorspronkelijk in werking zou treden vanaf het aanslagjaar 2016 op voorwaarde dat uit een beslissing van de Europese Commissie zou blijken dat het voormelde belastingstelsel geen onverenigbare staatssteun vormt in de zin van artikel 107 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, hetgeen volgens haar leidde tot zeer grote onduidelijkheid over het precieze moment van inwerkingtreding. Nadat de Europese Commissie had besloten dat er geen sprake was van staatssteun werd de bestreden wet op 20 december 2016 in het *Belgisch Staatsblad* gepubliceerd.

A.1.3. Zij merkt op dat ingevolge het bestreden artikel 98, 1°, het bij de bestreden wet gewijzigde belastingstelsel dan toch vanaf het aanslagjaar 2017 in werking is getreden en dus retroactief van toepassing zou zijn op inkomsten die door de geregistreerde diamanthandelaars op het ogenblik van de publicatie van de bestreden wet reeds verworven waren. Zij stelt dat de bepalingen inzake het « Diamant Stelsel », die zijn opgenomen in de bestreden wet, niet in werking zijn getreden op 30 december 2016, maar wel op 1 januari 2017.

A.2.1. De verzoekende partij stelt vast dat voor de retroactieve werking van de bestreden wet geen enkele verantwoording wordt gegeven in de parlementaire voorbereiding.

A.2.2. Zij is van oordeel dat de inwerkingtreding vanaf het aanslagjaar 2017 in het licht van de inmenging in het eigendomsrecht geen redelijk evenwicht tot stand heeft gebracht tussen het algemeen belang en de belangen van de geregistreerde diamanthandelaars. Zij stelt dat de geregistreerde diamanthandelaars geen rekening hebben kunnen houden met de retroactieve inwerkingtreding van de wet. Dit klemt des te meer daar het « Diamant Stelsel » excessieve financiële gevolgen voor de geregistreerde diamanthandelaars met zich zou meebrengen.

Zij stelt ten eerste dat de toepassing van het stelsel, in het bijzonder de toepassing van de eenmalige verhoging van het minimaal netto belastbaar beroepsinkomen van 0,55 pct. tot 0,65 pct., voor het aanslagjaar 2017 tot gevolg heeft dat de verschuldigde inkomstenbelastingen voor 2016 zouden verdrievoudigen.

Ten tweede wijst zij erop dat er geen excessieve last zou zijn voor de geregistreerde handelaars indien er voldoende voorafgaande informatie zou zijn gegeven over het retroactieve karakter, er een uitnodiging tot vrijwillige betaling van de belastingen zou hebben bestaan, er bijzondere betalingsfaciliteiten zouden worden toegestaan en er geen boetes zouden worden opgelegd bij het in gebreke blijven. Zij stelt dat de handelaars hun situatie niet in orde hebben kunnen brengen, op grond van de voormelde belastingverhoging, en dus overeenkomstig artikel 218 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) door belastingvermeerderingen zouden kunnen worden geraakt omdat zij geen of onvoldoende voorafbetalingen hebben gedaan. De verzoekende partij merkt op dat dergelijke vermeerderingen een zware last betekenen daar zij niet aftrekbaar zijn.

Ten derde hebben zij voor de inkomsten van 2016 geen gebruik kunnen maken van de aftrek voor risicokapitaal, de aftrek van overgedragen aftrek voor risicokapitaal of de aftrek voor overgedragen verliezen in zoverre de toepassing ervan het netto belastbaar inkomen zou brengen op een bedrag onder 0,55 pct. van de omzet uit diamanthandel.

A.3.1. De Ministerraad houdt in hoofdorde staande dat er geen terugwerkende kracht wordt verleend aan het « Diamant Stelsel » zodat het beginsel van niet-retroactiviteit ook niet wordt geschonden.

Volgens hem ontstaat een fiscale schuld in het kader van de inkomstenbelastingen materieel maar door het samengaan van drie elementen : (a) het voltrokken belastbaar feit; (b) de belastingwet die dat feit omschrijft en (c) de jaarlijkse toelating door de wetgever om de belastingwet toe te passen. Hij wijst erop dat inkomstenbelastingen voortdurende toestanden, namelijk het verkrijgen van inkomsten, treffen, maar dat met het oog op de periodieke inning tijdvakken werden afgebakend als een belastbaar tijdperk. Aangezien het belastbaar feit in de inkomstenbelastingen bestaat in het verkrijgen van inkomsten gedurende het gehele belastbare tijdperk, is het voortdurende feit pas voltrokken op de laatste dag om 24 uur. De fiscale schuld ontstaat dus pas nadat het belastbaar tijdperk is verstreken zodat tot op hetzelfde ogenblik nog belastingwetten die het belastbaar feit beheersen, van kracht kunnen worden. Hij is derhalve van oordeel dat zolang het belastbare feit niet is voltrokken, de wetgever wijzigingen kan aanbrengen in de belastingwetten zonder dat die geacht worden een retroactieve werking te hebben.

De Ministerraad voert daarbij aan dat een fiscale maatregel slechts als retroactief kan worden beschouwd als die van toepassing is op toestanden waarvan de voorwaarden voor belastingheffing definitief waren vastgelegd op het ogenblik dat hij in werking is getreden of met andere woorden op feiten, handelingen of situaties die definitief waren voltrokken op het ogenblik van de inwerkingtreding.

Hij wijst erop dat de bestreden wet op 18 december 2016 werd afgekondigd en in het *Belgisch Staatsblad* op 20 december 2016 werd bekendgemaakt. De wet trad in werking op 30 december 2016. Volgens hem kende de belastingplichtige definitief de voorwaarden voor belastingheffing vóór het einde van het belastbaar tijdperk, te dezen op 30 december 2016, en dus vóór het definitief zijn van zijn inkomsten.

De Ministerraad merkt derhalve op dat de wijziging vóór het einde van het belastbare tijdperk 2016 werd ingesteld zodat er geen schending van de aangevoerde normen voorhanden is.

A.3.2. In ondergeschikte orde betwist de Ministerraad het bestaan van excessieve lasten voor de geregistreerde diamanthandelaars. Zo stelt hij dat de diamantsector voldoende op de hoogte was van de nakende

wijzigingen inzake het belastingstelsel en de inwerkingtreding ervan via de pers en sectorale informatiesessies. De nieuwe maatregel was volgens hem dan ook voldoende bekend bij de betrokken diamanthandelaars om, wat de voorafbetalingen betreft, overeenkomstig de bepalingen van het WIB 1992 tijdig hun situatie in orde te kunnen brengen of hun handelen aan te passen. Hij voegt er nog aan toe dat de kritiek van de verzoekende partij op artikel 99 van de bestreden wet irrelevant is daar het beroep niet strekt tot de vernietiging van dat artikel. Ten slotte merkt hij op dat in de eerste regeling van het « Diamant Stelsel » geen enkele mogelijkheid bestond om gebruik te maken van belastingaftrekken. De bestreden wet, die het stelsel wijzigt, voorziet wel in aftrekken, maar koppelt die aan een voorwaarde. Hij is van oordeel dat die wijziging in het voordeel van de diamanthandelaar onmogelijk een excessieve last kan uitmaken.

A.4. De verzoekende partij betwist dat persartikels of informatiesessies enige duidelijkheid omtrent de (retroactieve) inwerkingtreding van het « Diamant Stelsel » hebben verschaft. Zij betwist ook dat het eerste « Diamant Stelsel » ooit van toepassing is geweest zodat de Ministerraad onterecht beweert dat de bestreden wet een voordeel is ten opzichte van de vroegere regeling.

Ten aanzien van het tweede middel

A.5.1. De verzoekende partij vordert in een tweede middel de vernietiging van artikel 97, 5°, van de bestreden wet wegens schending van de artikelen 10, 11 en 16 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het bestreden artikel een onverantwoord verschil in behandeling instelt tussen, enerzijds, een geregistreerde diamanthandelaar wiens boekhoudkundig vastgestelde nettowinst van het belastbaar tijdperk om redenen van diefstal, faillissement van een klant of een eigen faillissement minder dan 0,55 pct. van de omzet van de diamanthandel bedraagt en, anderzijds, een geregistreerde diamanthandelaar wiens boekhoudkundig vastgestelde nettowinst van het belastbaar tijdperk om andere redenen onverwacht minder bedraagt dan 0,55 pct. van de omzet van de diamanthandel.

A.5.2. Zij stelt dat beide categorieën van personen zich in een situatie bevinden waarbij de bedrijfsvoering wordt verstoord door onverwachte omstandigheden die niet onder de normale bedrijfsvoering ressorteren. Zij wijst erop dat er nog andere omstandigheden zijn die leiden tot een onverwacht lagere boekhoudkundig vastgestelde nettowinst dan de forfaitaire 0,55 pct. van de omzet, zoals een brand of een toeleveringsprobleem als gevolg van een extern conflict.

Zij erkent dat de parlementaire voorbereiding wel een verantwoording biedt voor het bestaan van de uitzondering op de toepassing van het forfaitair vastgestelde minimum netto belastbaar beroepsinkomen, maar stelt dat daarentegen geen verantwoording wordt gegeven voor de limitatieve beperking tot drie uitzonderingen.

Zij stelt dat de limitatieve beperking tot drie uitzonderingen leidt tot een excessieve last of ernstige schade voor de geregistreerde diamanthandelaars die worden geconfronteerd met andere onverwachte omstandigheden die hun nettowinst nadelig beïnvloeden doordat ze in die gevallen toch worden onderworpen aan het forfaitair bedrag van 0,55 pct. van de omzet van de diamanthandel terwijl dat bedrag in zulk een geval veel hoger ligt dan de werkelijk gegeneerde nettowinst, hetgeen ertoe leidt dat inkomstenbelastingen worden betaald op inkomsten die de geregistreerde diamanthandelaar onverwacht niet eens heeft ontvangen.

A.6.1. De Ministerraad voert aan dat de forfaitregeling van 0,55 pct. van de omzet van de diamanthandel steunt op, enerzijds, het niveau van de kostprijs van de goederen en, anderzijds, een minimaal nagestreefd budgettair rendement van de taks waarbij voor de geregistreerde diamanthandelaars die in het kader van de normale bedrijfsuitoefening een omzet behalen, een ondergrens inzake de minimale belastbare basis wordt ingesteld. Die ondergrens is volgens hem redelijk, passend en marktconform en ligt in het verlengde van een sinds 1996 voor de sector bestaande fiscale aanpak. Hij voegt er nog aan toe dat die regeling door de Commissie werd goedgekeurd.

Aangezien de forfaitregeling enkel de normale bedrijfsuitoefening viseert, is hij overigens van oordeel dat het logisch is dat situaties die daarbuiten vallen, niet aan het forfait zijn onderworpen. Hij is van oordeel dat de situaties van de aangevoerde categorieën dermate verschillend zijn dat ze niet vergelijkbaar zijn. Hij merkt immers op dat het gaat om, enerzijds, een categorie die zich binnen de normale bedrijfsvoering begeeft en, anderzijds, een categorie die zich buiten die normale bedrijfsvoering begeeft.

Hij voert aan dat de forfaitregeling ertoe strekt de inkomstenbelastingen voor de diamant eenvoudiger te maken waarbij voor de belastbare basis gewerkt wordt met gemiddelden voor de sector in normale bedrijfsomstandigheden. Hij merkt vervolgens op dat de drie limitatieve uitzonderingen niet kunnen worden beschouwd als vallend binnen de normale bedrijfsvoering waarvoor de sectorgemiddelden gedurende het specifiek belastbaar tijdperk relevant zijn.

A.6.2. In ondergeschikte orde is hij van oordeel dat het onderscheid redelijk verantwoord is. Hij merkt op dat de drie uitsluitingsgronden een veruitwendiging zijn van continuïteit in de sector daar die omstandigheden voorheen werden aanvaard door de fiscale administratie. Hij erkent dat een normaal zorgvuldig ondernemer zich ook verzekert tegen mogelijke risico's. Hij wijst er echter op dat het gaat om drie omstandigheden waarvoor men zich niet of moeilijk kan verzekeren.

Volgens de Ministerraad kan een diamanthandelaar zich niet verzekeren tegen zijn eigen faillissement of dat van zijn klant. Hij erkent dat men zich wel kan verzekeren tegen diefstal, maar dat is volgens hem zeer duur en gaat gepaard met dure veiligheidsmaatregelen. Hij merkt op dat die hoge kosten de wetgever ertoe hebben aangezet diefstal als uitzondering aan te nemen. Evenwel blijken de goederen niet steeds in het bezit van de handelaar, maar van derden die niet altijd even goed verzekerd zijn. Om die reden achtte de wetgever het eveneens nodig om diefstal als uitzondering aan te nemen. Hij wijst er daarbij wel op dat, indien de geregistreerde handelaar of een derde wel verzekerd is en er een schadeloosstelling is van de handelaar door een verzekeraar, de toepassing van het forfait niet langer wordt uitgesloten.

Hij merkt op, wat de omstandigheid van een brand betreft, dat dit een courant verzekerd risico is en dat zelfs bij een brand de goederen waarschijnlijk niet verloren gaan daar in de sector vaak brandbestendige kluizen worden gebruikt. Om die reden diende de wetgever een brand niet als een uitzondering voor het forfait vast te stellen. Ten slotte stelt hij dat een conflict bij de toelevering van diamanten niet relevant is daar dit geen invloed heeft op de boekhoudkundig vastgestelde nettowinst. Immers, een diamanttransactie gaat volgens hem in beginsel samen met een bezichtiging ervan door de koper. Als de diamant niet voorradig is, dan is er ook geen verkoop. Bij gebreke van een verkoop is er ook geen omzet uit de diamanthandel, waardoor het « Diamant Stelsel » niet van toepassing is.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen en de context ervan

B.1. Bij de programmawet van 10 augustus 2015 heeft de wetgever voor het eerst het zogenaamde « Diamant Stelsel » vastgesteld.

B.2.1. De wetgever beoogde met dat bijzondere fiscale stelsel ten eerste een werkbaar en eenvoudig controleerbaar fiscaal kader voor de diamantsector uit te werken dat de correcte belastingheffing moet waarborgen (*Parl. St., Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 69-70*).

Hoewel de fiscale administratie reeds bijzondere controlenormen hanteerde, die sinds 1996 algemeen werden toegepast in de diamantsector (het zogenaamde « Fiscaal Plan »), oordeelde de wetgever dat een eenvoudiger forfaitair stelsel voor de diamantsector toch aangewezen was (*Parl. St., Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 72*). Hij achtte dat

stelsel noodzakelijk om de controleproblemen en discussies met betrekking tot de inkomstenbelastingen in de diamantsector, in het bijzonder wat het bepalen van het belastbaar resultaat betreft, te verhelpen (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 69-70). Die moeilijkheden houden verband met de aard van de ruwe diamant en de werkwijzen binnen de sector. Enerzijds, is het moeilijk de voorraad fysiek steen per steen op te volgen en, anderzijds, is de voorraadwaardering, ten gevolge van de uniciteit van elke diamant en het ontbreken van « spotprijzen », moeilijk en delicaat (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p 69).

B.2.2. Ten tweede beoogde de wetgever een helder en rechtszeker kader tot stand te brengen dat uitgaat van het principe dat elke diamanthandelaar zijn « *fair share of taxes* » dient te betalen (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 70), en ten derde wenste hij met het stelsel een voor de overheid gunstig budgettair effect te verkrijgen (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 69-70).

B.2.3.1. Artikel 68 van de programmawet van 10 augustus 2015, vóór de wijziging ervan bij artikel 95 van de bestreden wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën, bepaalde :

« § 1. Onder voorbehoud van de in dit hoofdstuk omschreven afwijkingen zijn de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van toepassing op de geregistreerde diamanthandelaars.

In afwijking van de artikelen 23, § 2, 24 tot 26, 41 tot 80, 185, 190*bis*, 193*bis* tot 201, 205/1 tot 207, 228, 233, eerste lid, 235 tot 240*bis* en 536 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, wordt het belastbaar resultaat van de diamanthandel van de geregistreerde diamanthandelaars, uitsluitend voor de vaststelling van de nettowinst voortkomend uit de diamanthandel, forfaitair vastgesteld op basis van de omzet uit die diamanthandel.

Het stelsel dat het forfaitair belastbaar resultaat voor de diamanthandel bepaalt, wordt het ‘ Diamant Stelsel ’ genoemd.

§ 2. Wat een geregistreerd diamanthandelaar betreft die ruwe diamanten verhandelt die voortkomen uit de eigen uitbating van een diamantmijn of eigen winning van alluviale diamant, of die als verbonden vennootschap in de zin van artikel 11 van het Wetboek Vennootschappen deel uitmaakt van een vennootschapsgroep waarbinnen zich de uitbating van een diamantmijn of de winning van alluviale diamant situeert en die tussenkomt bij de verhandeling naar de markt toe van deze gewonnen diamant door middel van diamantverkopen in eigen naam, geldt de toepassing van het Diamant Stelsel met betrekking

tot de verkopen van deze zelf, of binnen de vennootschapsgroep, gewonnen diamant, enkel indien deze geregistreerde diamanthandelaar voor dit stelsel opteert bij het indienen van zijn fiscale aangifte.

Een dergelijke optie geldt voor een vaste termijn van drie opeenvolgende aanslagjaren.

§ 3. Indien de boekhoudkundig vastgestelde nettowinst van het belastbaar tijdperk om redenen van diefstal, faillissement van een klant of faillissement van de betrokken diamanthandelaar minder bedraagt dan de forfaitair vastgestelde nettowinst in toepassing van artikel 70, zal het belastbaar resultaat voor het betreffende belastbare tijdperk vastgesteld worden met toepassing van de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zonder toepassing van het Diamant Stelsel ».

B.2.3.2. Artikel 70 van de programmawet van 10 augustus 2015, vóór de wijziging ervan bij artikel 97 van de bestreden wet, bepaalde :

« § 1. Voor de geregistreerde diamanthandelaar houdt de toepassing van het Diamant Stelsel in dat het belastbaar resultaat behaald uit de diamanthandel vastgesteld wordt op 0,55 pct. van de omzet uit de diamanthandel.

§ 2. Wat de vaststelling van het belastbaar resultaat van een vennootschap betreft, of van een Belgische inrichting, wordt het aldus vastgestelde bedrag desgevallend verhoogd met het positieve verschil tussen de in deze paragraaf voor een bedrijfsleider vooropgestelde referentiebezoldiging en de ten laste van het belastbaar tijdperk genomen hoogste bedrijfsleidersbezoldiging van de vennootschap of van de Belgische inrichting.

Deze vooropgestelde referentiebezoldiging wordt vastgesteld in functie van de omzet uit de diamanthandel en bedraagt :

- 19.645 EUR voor een omzet tot maximaal 1.620.720 EUR;
- 32.745 EUR voor een omzet van meer dan 1.620.720 tot maximaal 8.103.595 EUR;
- 49.110 EUR voor een omzet van meer dan 8.103.595 EUR tot maximaal 16.207.190 EUR;
- 65.485 EUR voor een omzet van meer dan 16.207.190 EUR tot maximaal 32.414.380 EUR;
- 81.855 EUR voor een omzet van meer dan 32.414.380 EUR tot maximaal 48.621.570 EUR;
- 98.225 EUR voor een omzet van meer dan 48.621.570 EUR.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder de term ‘bedrijfsleider’ verstaan de natuurlijke persoon die een functie uitoefent als vermeld in artikel 32, eerste lid, 1° of 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Elke geregistreerde diamanthandelaar, vennootschap of Belgische inrichting, wordt geacht een bedrijfsleider te hebben zodat bij elke geregistreerde diamanthandelaar eenmaal het positieve verschil tussen de referentiebezoldiging en de ten laste van het belastbaar tijdperk genomen bezoldiging wordt toegevoegd.

De bepalingen van artikel 178, § 3, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zijn van toepassing op de in deze paragraaf vermelde bedragen.

§ 3. Indien het omzetcijfer is uitgedrukt in een andere munt dan de euro, wordt deze voor de toepassing van §§ 1 en 2 omgerekend tegen de gemiddelde wisselkoers vastgesteld voor het betreffende belastbare tijdperk.

§ 4. Voor de toepassing van de personenbelasting, geldt het overeenkomstig §§ 1 en 2 vastgestelde netto resultaat als het netto beroepsinkomen uit de diamanthandel. Voor de toepassing van de vennootschapsbelasting, wordt [het] overeenkomstig §§ 1 en 2 vastgestelde netto resultaat opgenomen in de belastingberekening als de netto winst die voortkomt uit de diamanthandel.

Voor de toepassing van de belasting van niet-inwoners geldt het overeenkomstig §§ 1 en 2 vastgestelde netto resultaat als het netto bedrag van de samen te voegen inkomsten voor wat betreft de netto winst uit de diamanthandel.

Vennootschappen en Belgische inrichtingen die onderworpen zijn aan het Diamant Stelsel, worden uitgesloten van de toepassing van de aftrek voor risicokapitaal en van de aftrek van overgedragen aftrek voor risicokapitaal. Zij kunnen tevens geen overdraagbare verliezen in mindering brengen van het belastbaar resultaat, tenzij zij aantonen dat deze verliezen voortkomen uit andere verrichtingen dan de diamanthandel en deze uitsluitend in mindering worden gebracht van het gedeelte van het belastbaar resultaat dat niet voortkomt uit de diamanthandel.

§ 5. Wat de in artikel 69, § 1, eerste lid, 2°, a) en b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, vermelde vaste activa betreft die worden gebruikt voor de diamanthandel, kan, in afwijking van artikel 292*bis* van hetzelfde Wetboek, geen belastingkrediet als bedoeld in de artikelen 289*quater* tot 289*novies* van dat Wetboek worden verrekend met de vennootschapsbelasting of met de belasting van niet-inwoners waaraan de diamanthandelaar is onderworpen met betrekking tot enig aanslagjaar waarvoor het Diamant Stelsel van toepassing is ».

B.2.4. Het « Diamant Stelsel » strekte ertoe een forfaitaire vaststelling van het belastbaar resultaat dat uit de verhandeling van diamant voortvloeit, op basis van de gerealiseerde omzet in te stellen, zonder dat de toepassing van de overige regels met betrekking tot de inkomstenbelastingen werd uitgesloten of aangepast. Daarbij werd een marktconform algemeen marktgemiddelde, na aftrek van kosten en rekening houdend met de gebruikelijke boekhoudkundige en fiscale aftrekken die voor de toepassing van het « Diamant Stelsel » werden uitgesloten, gehanteerd als de belastbare basis voor de diamanthandelaars (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 82).

B.2.5. Voor de geregistreerde diamanthandelaar werd initieel het belastbaar resultaat vastgesteld op 0,55 pct. van de omzet uit diamanthandel. De wetgever beoogde evenwel ook onbillijke fiscale gevolgen te vermijden. Zo werd de toepassing van het forfaitair stelsel uitgesloten indien de boekhoudkundig vastgestelde nettowinst om redenen van diefstal, faillissement van een klant of faillissement van de diamanthandelaar zelf, lager zou zijn dan de forfaitair vastgestelde belastbare basis.

Die uitzondering werd als volgt toegelicht in de parlementaire voorbereiding :

« Paragraaf 3 houdt rekening met een aantal buitengewone omstandigheden die een invloed kunnen hebben op de bepaling van de nettowinst van de diamanthandelaar. Het gaat om de gevallen waarin de boekhoudkundige nettowinst minder zou bedragen dan het op basis van de diamantomzet berekende forfait en dit ten gevolge van één van de volgende limitatief opgesomde gevallen : diefstal bij de diamanthandelaar, faillissement van een klant van de diamanthandelaar of faillissement van de betrokken handelaar in eigen persoon. In dergelijke gevallen is het gerechtvaardigd om de betrokken handelaar op basis van zijn lagere boekhoudkundige winst te belasten en niet op basis van een hoger forfait dat enkel rekening houdt met de omzet. Sectorgemiddelden zijn immers wat betreft een dergelijk specifiek belastbaar tijdperk niet relevant voor deze ondernemingen. Deze paragraaf is evenwel enkel van toepassing indien de limitatief opgesomde omstandigheden de oorzaak zijn van het mindere resultaat, wat, bijvoorbeeld, niet het geval is indien het verlies ten gevolge van een diefstal van diamanten passend vergoed werd door een verzekeraar. Indien ten gevolge van deze paragraaf het Diamant Stelsel niet wordt toegepast, dan impliceert dit dat voor het betreffende belastbare tijdperk het belastbaar inkomen wordt vastgesteld met toepassing van de gewone regels van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992, ook wat de netto winst uit de diamanthandel betreft » (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 80).

In dat bijzondere geval zou het belastbaar resultaat voor het desbetreffende belastbaar tijdperk dus worden vastgesteld overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 zonder toepassing van het « Diamant Stelsel ».

B.2.6. Met betrekking tot de inwerkingtreding van het aldus vastgestelde « Diamant Stelsel » bepaalde artikel 72, eerste en tweede lid, van de programmawet van 10 augustus 2015, vóór de wijziging ervan bij artikel 98 van de bestreden wet :

« De bepalingen van dit hoofdstuk treden in werking vanaf aanslagjaar 2016 op voorwaarde dat uit een beslissing genomen door de Europese Commissie blijkt dat het in dit hoofdstuk bedoelde Diamant Stelsel geen onverenigbare staatssteun is als bedoeld in artikel 107 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

De minister van Financiën maakt de vervulling van deze voorwaarde bekend door een bericht in het *Belgisch Staatsblad* ».

B.3. Zonder de in B.2.1 en B.2.2 vermelde doelstellingen te hebben verlaten, wijzigt de bestreden wet het « Diamant Stelsel » op verschillende punten, onder meer met het oog op de verenigbaarheid ervan met de regels inzake staatssteun (*Parl. St.*, Kamer, 2016-2017, DOC 54-2072/004, p. 2).

Artikel 68, § 1, van de programmawet van 10 augustus 2015, zoals gewijzigd bij artikel 95, 1° en 2°, van de bestreden wet, bepaalt :

« Onder voorbehoud van de in dit hoofdstuk omschreven afwijkingen zijn de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 van toepassing op de geregistreeerde diamanthandelaars.

Met betrekking tot de geregistreeerde diamanthandelaars wordt het belastbaar resultaat van de diamanthandel, uitsluitend wat de omzet uit de diamanthandel betreft, in afwijking van de artikelen 23, § 2, 1°, 183 en 235 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, berekend met in aanmerking neming van een kostprijs van de verkochte diamant die forfaitair wordt vastgesteld op basis van de omzet uit die diamanthandel.

Het stelsel dat het belastbaar resultaat voor de diamanthandel bepaalt op basis van de forfaitair vastgestelde kostprijs van de verkochte diamant, wordt het ‘ Diamant Stelsel ’ genoemd ».

Artikel 70, § 1, van de programmawet van 10 augustus 2015, zoals gewijzigd bij artikel 97, 1°, van de bestreden wet, bepaalt :

« Voor de geregistreeerde diamanthandelaar houdt de toepassing van het Diamant Stelsel in dat het belastbaar resultaat behaald uit de diamanthandel vastgesteld wordt met in aanmerking neming van een kostprijs van de verkochte diamant gelijk aan 97,9 pct. van de omzet uit de diamanthandel ».

In plaats van de forfaitaire bepaling van het netto belastbaar inkomen heeft de wetgever een forfaitair bepaalde brutomarge ingevoerd die eveneens wordt uitgedrukt op grond van de omzet uit de diamanthandel. Zo wordt bij de gewijzigde regeling op basis van een benchmarkstudie een forfaitaire brutomarge van 2,1 pct. ingesteld om voor de geregistreeerde diamanthandelaars het bruto belastbaar resultaat uit de omzet vast te stellen. De wetgever heeft het bovendien noodzakelijk geacht een ondergrens in te bouwen (*Parl. St.*, Kamer, 2016-2017, DOC 54-2072/004, p. 6). Meer bepaald wordt aanvullend voorzien in een ondergrens, namelijk een minimum netto belastbaar resultaat dat forfaitair wordt vastgesteld

op 0,55 pct. van de gerealiseerde omzet (artikel 70, § 6, van de programmawet van 10 augustus 2015, ingevoegd bij het bestreden artikel 97, 5°). De wetgever beoogde zo de systematiek van het oorspronkelijke « Diamant Stelsel » als een additionele (budgettaire) bescherming te behouden, hetgeen volgens hem ook noopte tot het behoud van de bestaande uitzonderingen op de toepassing van het stelsel bij buitengewone omstandigheden (*Parl. St.*, Kamer, 2016-2017, DOC 54-2072/004, p. 6).

B.4.1. Artikel 97, 5°, van de bestreden wet voegt in artikel 70 van de programmawet van 10 augustus 2015 een paragraaf 6 in, die bepaalt :

« Het netto belastbaar beroepsinkomen inzake de diamanthandel vastgesteld met toepassing van dit artikel bedraagt steeds minimaal 0,55 pct. van de omzet uit de diamanthandel, desgevallend verhoogd met het positieve verschil bepaald in § 5, eerste lid van dit artikel.

Dit minimumbedrag aan netto belastbaar inkomen kan niet worden verminderd door de aftrek voor risicokapitaal, de aftrek van overgedragen aftrek voor risicokapitaal of de aftrek van vorige verliezen.

De vereiste gesteld in deze paragraaf is niet van toepassing indien de boekhoudkundig vastgestelde nettowinst van het belastbaar tijdperk om redenen van diefstal, faillissement van een klant of faillissement van de betrokken geregistreerde diamanthandelaar minder bedraagt dan 0,55 pct. van de omzet uit de diamanthandel ».

B.4.2. Artikel 98, 1°, van de bestreden wet wijzigt artikel 72, eerste lid, van de programmawet van 10 augustus 2015 als volgt :

« De bepalingen van dit hoofdstuk treden in werking vanaf aanslagjaar 2017 ».

Ten aanzien van het eerste middel

B.5. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met het beginsel van niet-retroactiviteit. De verzoekende partij vordert de vernietiging van artikel 98, 1°, van de bestreden wet omdat het tot gevolg zou hebben dat het « Diamant Stelsel » met terugwerkende kracht wordt ingesteld.

B.6.1. Artikel 16 van de Grondwet bepaalt :

« Niemand kan van zijn eigendom worden ontzet dan ten algemenen nutte, in de gevallen en op de wijze bij de wet bepaald en tegen billijke en voorafgaande schadeloosstelling ».

Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

« Alle natuurlijke of rechtspersonen hebben recht op het ongestoord genot van hun eigendom. Niemand zal van zijn eigendom worden beroofd behalve in het algemeen belang en met inachtneming van de voorwaarden neergelegd in de wet en in de algemene beginselen van het internationaal recht.

De voorgaande bepalingen zullen echter op geen enkele wijze het recht aantasten dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren ».

Aangezien die internationaalrechtelijke bepaling een draagwijdte heeft die analoog is met die van artikel 16 van de Grondwet, vormen de erin vervatte waarborgen een onlosmakelijk geheel met diegene die zijn ingeschreven in die grondwetsbepaling, zodat het Hof, bij zijn toetsing van de bestreden bepalingen, rekening houdt met de eerstgenoemde.

B.6.2. Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol biedt niet alleen bescherming tegen een onteigening of een eigendomsberoving (eerste alinea, tweede zin), maar ook tegen elke verstoring van het genot van eigendom (eerste alinea, eerste zin). Een belasting of een andere heffing houdt in beginsel een inmenging in het recht op ongestoord genot van de eigendom in.

Bovendien vermeldt artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol dat de bescherming van het eigendomsrecht « echter op geen enkele wijze het recht [aantast] dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren ».

De inmenging in het recht op het ongestoord genot van de eigendom is enkel verenigbaar met dat recht indien ze een redelijk verband van evenredigheid heeft tot het nagestreefde doel, dit wil zeggen indien ze het billijke evenwicht tussen de vereisten van het algemeen belang en

die van de bescherming van dat recht niet verbreekt. Ofschoon de fiscale wetgever over een ruime beoordelingsmarge beschikt, schendt een belasting bijgevolg dat recht, indien ze op de belastingplichtige een overdreven last doet wegen of fundamenteel afbreuk doet aan zijn financiële situatie (EHRM, 31 januari 2006, *Dukmedjian* t. Frankrijk, §§ 52-58; beslissing, 15 december 2009, *Tardieu de Maleissye e.a.* t. Frankrijk; 16 maart 2010, *Di Belmonte* t. Italië, §§ 38-40).

B.7. Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

Inzake inkomstenbelastingen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten verworven zijn die de belastingbasis uitmaken.

Bijgevolg kunnen alle wijzigingen die vóór het einde van het belastbare tijdperk in de inkomstenbelastingen werden ingevoerd worden toegepast zonder dat zij geacht kunnen worden een retroactief karakter te hebben.

B.8. De verworven inkomsten van geregistreerde diamanthandelaars zijn onderworpen aan de wettelijke bepalingen inzake de inkomstenbelastingen, hetzij de personenbelasting, hetzij de vennootschapsbelasting, maar die respectieve belastingen worden voor die handelaars, wat de vaststelling van het belastbaar resultaat voor een belastbaar tijdperk betreft, echter beheerst door een bijzondere regeling, het « Diamant Stelsel ».

De maatregelen van dat bijzonder forfaitair stelsel zijn opgenomen in de programmawet van 10 augustus 2015 en de bestreden wet van 18 december 2016.

Die maatregelen werden bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van respectievelijk 18 augustus 2015 en 20 december 2016. Zij zijn, gelet op het feit dat het « Diamant Stelsel » in werking is getreden vanaf het aanslagjaar 2017, van toepassing op de inkomsten verkregen tijdens het belastbare tijdperk dat verbonden is met het aanslagjaar 2017.

Voor de personenbelasting valt het normale belastbare tijdperk samen met het jaar dat voorafgaat aan het jaar dat verwijst naar het aanslagjaar. Voor de vennootschapsbelasting is

dat niet altijd het geval. Het belastbare tijdperk valt samen met ofwel het jaar dat voorafgaat aan het jaar waarnaar het aanslagjaar is genoemd, als er geen boekhouding is, of als de boekhouding volgens het burgerlijk jaar wordt gehouden, ofwel het boekjaar – wat ook de duur ervan is – dat afgesloten werd tijdens het jaar waarnaar het aanslagjaar is genoemd, als de boekhouding niet werd afgesloten op 31 december, ofwel het boekjaar dat voorafgaat aan het jaar waarnaar het aanslagjaar is genoemd, als dat boekjaar – van minder of meer dan 12 maanden – wordt beëindigd op 31 december.

B.9. Uit het voorgaande volgt dat het « Diamant Stelsel » niet met terugwerkende kracht lasten oplegt aan de geregistreerde diamanthandelaars. De bestreden bepaling schendt bijgevolg niet artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met het beginsel van niet-retroactiviteit.

Het eerste middel is niet gegrond.

Ten aanzien van het tweede middel

B.10. De verzoekende partij leidt een tweede middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat artikel 97, 5°, van de bestreden wet niet voorziet in de uitsluiting van de toepassing van het forfaitair vastgesteld minimum netto belastbaar inkomen in geval van brand of leveringsproblemen.

B.11.1. Uit hetgeen in B.2.1 en B.2.2 is vermeld, blijkt dat het « Diamant Stelsel » legitieme doelstellingen nastreeft die onder het algemeen belang vallen.

B.11.2. Rekening houdend met de door de wetgever nagestreefde doelstelling om de in B.2.1 vermelde waarderings- en controleproblematiek te verhelpen en met zijn in B.2.2 vermelde streven naar een eerlijke belastingbijdrage van diamanthandelaars, vermocht de wetgever redelijkerwijs het zogenaamde « Diamant Stelsel » in te stellen waarbij de opzet en

de uitwerking ervan gericht zijn op de forfaitaire vaststelling van het belastbaar resultaat uit de diamanthandel in afwijking van de boekhoudkundige bepaling van de winst.

B.11.3. De wetgever vermocht daarbij ervan uit te gaan dat een forfaitair in aanmerking te nemen brutomarge van 2,1 pct. van de omzet uit de diamanthandel passend is daar die regel steunt op redelijke gronden, namelijk sectorgemiddelden.

Gelet op de in B.3 vermelde budgettaire doelstelling en het in B.2.2 vermelde streven naar een eerlijke belastingbijdrage van diamanthandelaars, vermocht hij bovendien de impact van aftrekbare kosten op die bruto winstmarge te beperken en dus in beginsel een minimum netto belastbaar resultaat van 0,55 pct. van de omzet uit de diamanthandel als een ondergrens in te stellen. Die ondergrens steunt op sectorgemiddelden en de wetgever heeft bij buitengewone omstandigheden in een verzachting van die regel voorzien.

B.11.4. Uit hetgeen voorafgaat, blijkt dat het « Diamant Stelsel », in het bijzonder de forfaitaire vaststelling van het minimaal netto belastbaar resultaat, een billijk evenwicht tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van het in het geding zijnde recht behoudt en derhalve geen overdreven financiële lasten aan de geregistreerde diamanthandelaars oplegt.

B.12. Bij artikel 97, 5°, van de bestreden wet heeft de wetgever bepaald dat die ondergrens van het « Diamant Stelsel » niet wordt toegepast indien de boekhoudkundig vastgestelde nettowinst lager is dan het op basis van de diamantomzet berekende forfait ten gevolge van een diefstal van de diamantvoorraad bij de diamanthandelaar, het faillissement van een klant van de handelaar of diens eigen faillissement, behoudens indien een verzekeraar een vergoeding aan de handelaar toekent. Die niet-toepassing geldt echter niet in geval van brand of leveringsproblemen.

B.13.1. Gelet op de specifieke eigenheden van de internationale handel in ruwe diamant zoals bijvoorbeeld de sociaaleconomische toestand in de landen van oorsprong, is het niet zonder redelijke verantwoording dat de sectorgemiddelden waarop de ondergrens van het forfaitair stelsel steunt, relevant blijven bij leveringsproblemen.

B.13.2. In het licht van de fysische kenmerken van diamant, in het bijzonder het brand- en smeltpunt ervan, en het gegeven dat een normaal voorzichtig en vooruitziend geregistreerd diamanthandelaar zijn gebouwen behoorlijk uitrust, en alle andere maatregelen neemt met het oog op de bescherming van zijn goederen tegen brand, kon de wetgever redelijkerwijs oordelen dat een diamantvoorraad bij een brand niet noodzakelijk verloren is gegaan, zodat de sectorgemiddelden waarop de ondergrens steunt relevant blijven.

B.13.3. Bijgevolg schendt de bestreden bepaling de aangevoerde normen niet.

B.14. Het tweede middel is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 17 mei 2018.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen