

Rolnummer 6968
Arrest nr. 12/2021 van 28 januari 2021

## A R R E S T

---

*In zake* : het beroep tot vernietiging van artikel 89 van de programmawet van 25 december 2017 (wijziging van artikel 18, eerste lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), ingesteld door Florence Lebel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters F. Daoût en L. Lavrysen, en de rechters J.-P. Moerman, R. Leysen, M. Pâques, Y. Kherbache en T. Detienne, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter F. Daoût,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

## I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 28 juni 2018 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 29 juni 2018, heeft Florence Lebel, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. T. Afschrift, advocaat bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 89 van de programmawet van 25 december 2017 (wijziging van artikel 18, eerste lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 29 december 2017.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Delanote, 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 25 november 2020 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers M. Pâques en Y. Kherbache 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 9 december 2020 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 9 december 2020 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 de ontvankelijkheid van het beroep*

A.1.1. De Ministerraad is van mening dat het beroep onontvankelijk is omdat het niet tijdig is ingesteld, in zoverre daarin een discriminatie wordt aangeklaagd die haar oorsprong vindt in de programmawet van 10 augustus 2015 en niet in de bestreden bepaling.

A.1.2. De verzoekende partij antwoordt dat de betwiste discriminatie haar oorsprong vindt in de bestreden bepaling, aangezien het die laatste bepaling is die de fiscale regeling van de uitkeringen van trusts afstemt op die van de entiteiten met rechtspersoonlijkheid.

A.1.3. De Ministerraad repliceert dat de door de verzoekende partij geformuleerde kritiek volgens welke de betwiste discriminatie voortvloeit uit de ontstentenis van een belastingdrempel van 15 % in de definitie van trusts en daarmee gelijkgestelde, betrekking heeft op het begrip « juridische constructie » dat is gedefinieerd in artikel 2, § 1, 13°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals gewijzigd bij de programmawet van 10 augustus 2015. Daarenboven wordt het feit dat de wetgever niet in een identieke belastingregeling heeft voorzien met betrekking tot de uitkeringen door de in het voormelde artikel 2, § 1, 13°, van het WIB 1992 bedoelde twee categorieën van juridische constructies, verklaard door een lacune in de programmawet van 10 augustus 2015, en niet door de wil van de wetgever om een evenwicht tussen beide fiscale regelingen tot stand te brengen.

A.2.1. De verzoekende partij verantwoordt haar belang bij het beroep door haar hoedanigheid van oprichtster en begunstigde van een in 2014 opgerichte trust naar Canadees recht, waarvan de uitkeringen bij de bestreden bepaling worden aangemerkt als uitkeringen van dividenden die in België tegen het tarief van 30 % worden belast, terwijl de inkomsten van de trust in Canada aan een belasting van 53,31 % worden onderworpen.

A.2.2. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partij bij het beroep. Hij voert aan dat, indien de verzoekende partij zich had gehouden aan de in artikel 307, § 1, vierde lid, van het WIB 1992 bedoelde aangifteverplichting, de inkomsten die door de trust van de verzoekende partij vanaf 1 januari 2015 werden verkregen, zouden zijn onderworpen aan de doorkijkbelasting ten aanzien van de verzoekende partij, overeenkomstig artikel 5/1 van het WIB 1992. Bijgevolg zouden de vanaf 17 september 2017 uitgevoerde uitkeringen van die inkomsten zijn vrijgesteld van de belasting bij uitkeringen, overeenkomstig artikel 21, eerste lid, 12°, van hetzelfde Wetboek. Daarenboven, rekening houdend met het in artikel 21, tweede lid, van het WIB 1992 bedoelde vermoeden, zou het weinig waarschijnlijk zijn dat de trust op 17 september 2017 nog reserves bezit die waren samengesteld uit inkomsten die vóór 1 januari 2015 zijn verkregen. De verzoekende partij zou hoe dan ook niet het bewijs van het bestaan van dergelijke reserves leveren. Bovendien zou de verzoekende partij haar belastingaangifte voor het aanslagjaar 2016 of 2017 kunnen rechtzetten, opdat de door de trust verkregen inkomsten worden onderworpen aan hun belastingregime in België overeenkomstig artikel 5/1 van het WIB 1992.

A.2.3. De verzoekende partij merkt op dat de trust inkomsten heeft verkregen voor een bedrag van 19 641 Canadese dollar, sedert de oprichting ervan in maart 2014 tot 31 december 2014. Die inkomsten werden niet uitgekeerd aan de verzoekende partij. Zij hebben hun belastingregime evenwel ondergaan in Canada, hoewel de belastbare grondslag werd teruggebracht tot nul voor het jaar 2014, ingevolge de aftrek van toelaatbare uitgaven voor een bedrag van 24 880 Canadese dollar. Aangezien in het Belgische recht geen rekening wordt gehouden met de in Canada toelaatbare uitgaven voor de berekening van de belasting bij uitkeringen, belooft het bedrag van de reserves die zijn samengesteld uit vroegere inkomsten die het voorwerp van een nieuwe belasting in België kunnen uitmaken, krachtens de bestreden bepaling, 19 641 Canadese dollar.

De verzoekende partij is daarenboven van mening dat de redenering volgens welke de trust geen vroegere reserves meer zou bezitten, gelet op het in artikel 21, tweede lid, van het WIB 1992 vervatte vermoeden, niet van toepassing is op een trust naar Canadees recht. De verzoekende partij besluit dat zij doet blijken van het vereiste belang.

A.2.4. Volgens de Ministerraad zou de verzoekende partij niet het bewijs leveren dat zij de begunstigde van de trust zou zijn. Wat betreft de inkomsten die door de trust werden verkregen vóór 1 januari 2015, heeft die trust geen netto-inkomsten voortgebracht die kunnen worden uitgekeerd onder de belastingregeling die is bedoeld in artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij de bestreden bepaling. Aangezien de verzoekende partij geen inkomsten vermeldt die door de trust werden verkregen na 1 januari 2015, zou daaruit moeten worden afgeleid dat die inkomsten door de verzoekende partij werden aangegeven en dat, overeenkomstig artikel 21, eerste lid, 12°, van het WIB 1992, de uitkering van eventuele reserves niet zou kunnen worden belast.

### *Ten gronde*

A.3.1. Het enige middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet door artikel 89 van de programmawet van 25 december 2017.

A.3.2. De verzoekende partij voert aan dat de bestreden bepaling de regeling van de uitkeringen door de eerste categorie van juridische constructies, bedoeld in artikel 2, § 1, 13°, a), van het WIB 1992, afstemt op die van de uitkeringen door de tweede categorie van juridische constructies, bedoeld in artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 1992 : die uitkeringen zijn voortaan belastbaar als uitkeringen van dividenden. Door beide fiscale regelingen aldus op elkaar af te stemmen, zonder voor trusts en daarmee gelijkgestelde in een drempel van 15 % te voorzien die analoog is aan die waarin voor entiteiten met rechtspersoonlijkheid is voorzien, behandelt de bestreden bepaling categorieën van personen die zich in verschillende situaties bevinden, op dezelfde wijze, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

A.3.3. De verzoekende partij zet uiteen dat de bestreden bepaling inhoudt dat de begunstigde van een uitkering zal worden onderworpen aan een belasting tegen een tarief van 30 % voor alles wat de inbreng door de oprichter overschrijdt. De begunstigde zal enkel aan de belasting kunnen ontsnappen indien hij aantoont dat de uitkeringen zijn samengesteld uit door de juridische constructie verkregen inkomsten die reeds in België hun belastingregime hebben ondergaan (artikel 21, eerste lid, 12°, van het WIB 1992). De inkomsten die vóór de invoering van de Kaaimantaks binnen een trust zijn bijeengebracht, zouden aldus belastbaar zijn, krachtens artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992, zoals het is gewijzigd bij de bestreden bepaling, ook al werden zij reeds belast in de Staat waar de trust is gevestigd, zonder mogelijkheid tot verrekening.

De verzoekende partij is van mening dat de ontstentenis van een drempel van 15 % voor de trusts kon worden verantwoord toen de uitkeringen door de trusts niet belastbaar waren, in tegenstelling tot de uitkeringen door de entiteiten met rechtspersoonlijkheid, maar dat zij daarentegen niet te verantwoorden is indien de wetgever de fiscale regeling van de trusts afstemt op die van de entiteiten met rechtspersoonlijkheid.

Volgens de verzoekende partij bestaat het bij de programmawet van 25 december 2017 nagestreefde doel, net zoals dat van de programmawet van 10 augustus 2015, erin niet-belaste zwevende vermogens tegen te gaan. De programmawet van 25 december 2017 strekt bovendien ertoe het verschil in behandeling af te schaffen dat bestaat tussen beide categorieën van juridische constructies met betrekking tot de op hun uitkeringen van toepassing zijnde belastingregeling. Indien de trusts en daarmee gelijkgestelde de drempel van 15 %, bedoeld voor de tweede categorie van juridische constructies met rechtspersoonlijkheid, niet genieten, is het criterium dat in aanmerking is genomen om het toepassingsgebied van de bestreden maatregel te bepalen, niet relevant ten opzichte van die doelstellingen. De bestreden maatregel is immers van toepassing op de uitkeringen met betrekking tot inkomsten die in Canada reeds zijn belast tegen een tarief van 53,31 %. Niets verantwoordt dat de uitkeringen van een trust die tegen meer dan 15 % wordt belast, op dezelfde manier moeten worden behandeld als die van een offshorevennootschap of van een stichting die in haar Staat van herkomst niet aan enige belasting is onderworpen. In de parlementaire voorbereiding wordt geen uitleg gegeven over de reden waarom de afstemming tussen beide belastingregelingen niet volledig is doorgevoerd.

Volgens de verzoekende partij had de wetgever het nagestreefde doel optimaal kunnen bereiken door de aan een belasting van meer dan 15 % onderworpen trusts en daarmee gelijkgestelde de mogelijkheid te bieden om niet als juridische constructies te worden beschouwd.

Ten slotte houdt de bestreden maatregel, die betrekking heeft op de uitkeringen door alle trusts, ongeacht hun ligging en ongeacht de mate waarin zij worden belast, een onevenredige dubbele belasting in.

A.4. De Ministerraad voert aan dat de wetgever, bij de bestreden bepaling, geen bestaand evenwicht heeft verbroken, aangezien hij steeds de bedoeling heeft gehad om de uitkeringen van inkomsten die hun belastingregime ten aanzien van hun begunstigde nog niet hadden ondergaan, te belasten. Hij geeft aan dat het begrip « juridische constructie » in het WIB 1992 is ingevoerd bij de wet van 30 juli 2013 « houdende diverse bepalingen », en vervolgens is gewijzigd bij de programmawet van 10 augustus 2015, enkel wat betreft de juridische constructies met rechtspersoonlijkheid. Artikel 2, § 1, 13°, van het WIB 1992 is niet gewijzigd bij de programmawet van 25 december 2017, zodat de betwiste discriminatie niet haar oorsprong in de bestreden bepaling vindt.

De Ministerraad voert bovendien aan dat de bestreden bepaling ertoe strekt de derden-begunstigden uniformer te behandelen en het verschil in behandeling, op fiscaal vlak, tussen de uitkeringen door beide categorieën van juridische constructies af te schaffen. Bijgevolg behandelt de bestreden bepaling personen die zich in soortgelijke situaties bevinden, op dezelfde wijze : de derden-begunstigden van de uitkeringen door een juridische constructie van de eerste categorie en de derden-begunstigden van de uitkeringen door een juridische constructie van de tweede categorie.

De Ministerraad geeft aan dat de dubbele belasting van de inkomsten van de trust voortvloeit uit de uitoefening, door Canada en door België, van hun respectieve fiscale soevereiniteit en dat zij in een internationale context noch buitensporig, noch onverantwoord is. Net zoals de inkomsten die door een buitenlandse vennootschap zijn verkregen en die later worden uitgekeerd aan een Belgische ingezetene aandeelhouder, zijn alle inkomsten van een trust belastbaar in het land van vestiging van de trust, alsook in België, wanneer de daadwerkelijke begunstigde van die inkomsten aldaar verblijft. Krachtens artikel 21 van de Overeenkomst van 23 mei 2002 tussen de Regering van het Koninkrijk België en de Regering van Canada « tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen » kan de in Canada geheven belasting, indien een Belgische ingezetene inkomsten van een trust naar Canadees recht verkrijgt, niet hoger zijn dan 15 % van het brutobedrag van de inkomsten wanneer die ook in België belastbaar zijn.

De Ministerraad besluit dat de bestreden bepaling een identieke behandeling invoert die evenredig is met het nagestreefde doel.

A.5. De verzoekende partij beklemtoont dat het standpunt van de Ministerraad erop neerkomt elk beroep tot vernietiging te verhinderen tegen een wetsbepaling waarbij de fiscale regeling van een juridische entiteit die het voorwerp van een reeds bestaande wettelijke definitie uitmaakt, wordt gewijzigd. De verzoekende partij blijft erbij dat de betwiste discriminatie bestaat in een gelijke behandeling van personen die zich in verschillende situaties bevinden. Volgens de verzoekende partij is de wetgever uitgegaan van het verkeerde postulaat dat trusts steeds worden gebruikt met het oog op belastingontduiking. Zij voegt eraan toe dat het niet coherent is om de begunstigde van een trust naar Canadees recht die aan een hoge belasting is onderworpen, en de begunstigde van een stichting die niet aan enige belasting is onderworpen, op dezelfde wijze te behandelen. Verwijzend naar het advies van een Canadese deskundige inzake internationale fiscaliteit, beklemtoont de verzoekende partij dat het bedrag van de belasting van de inkomsten van een trust naar Canadees recht veel hoger is dan die van de inkomsten die door een buitenlandse vennootschap werden verkregen en aan een Belgische ingezetene aandeelhouder zijn uitgekeerd.

A.6. De Ministerraad voert aan dat, wanneer de wetgever twee categorieën van juridische constructies op verschillende wijze definieert door enkel voor de juridische constructies van de tweede categorie in een drempel van 15 % te voorzien, het bestaan van een discriminatie niet kan worden afgeleid uit het feit dat de wetgever een verschil in behandeling rechtzet dat later is vastgesteld in de belastingregeling van die twee categorieën. Hij beklemtoont dat de bestreden maatregel is ingegeven door de zorg om een lacune in de programmawet van 10 augustus 2015 te herstellen die bestond in de ontstentenis van een regeling waarbij uitkeringen door trusts en daarmee gelijkgestelde als dividenden worden belast.

De Ministerraad is van mening dat er te dezen geen dubbele belasting voor het jaar 2014 bestaat, aangezien de in Canada belastbare inkomsten van de trust werden teruggebracht tot nul. Een eventuele dubbele belasting kan worden weggewerkt of verzacht op grond van het voormelde tussen België en Canada gesloten dubbelbelastingverdrag. Daarenboven bestaat er geen internationale regel die bepaalt welk land voorrang heeft om de in het geding zijnde inkomsten te belasten. De manier waarop België zijn belastingen heft, mag niet afhangen van het Canadese belastingtarief. Bovendien blijkt uit de onderlinge samenhang van de artikelen 5/1, 18, eerste lid, 3°, en 21, eerste lid, 12°, van het WIB 1992 dat, indien de bestreden maatregel onevenredig zou worden geacht, de doorrijkbelasting eveneens onevenredig zou moeten worden geacht. Ten slotte zou de dubbele belasting die sedert de oprichting van de trust zou zijn ontstaan, kunnen worden vermeden door terug te keren naar de situatie ervoor, namelijk een rechtstreeks bezit, door de verzoekende partij, van de in 2014 in de trust ondergebrachte effectenportefeuille.

- B -

### *Ten aanzien van de bestreden bepaling en de context ervan*

B.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van artikel 89 van de programmawet van 25 december 2017, dat artikel 18, eerste lid, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) heeft gewijzigd.

Die bepaling betreft de belasting van de uitkeringen door juridische constructies, in verband met de verplichting tot aangifte van die juridische constructies en in verband met de zogenaamde « doorkijkbelasting » van de door die juridische constructies verkregen inkomsten.

Het in artikel 2, § 1, 13°, van het WIB 1992 gedefinieerde begrip « juridische constructie » wordt onderzocht in B.9.2 en in B.11.

B.2.1. Vóór de wijziging ervan bij het bestreden artikel 89 van de programmawet van 25 december 2017 bepaalde artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992 :

« Dividenden omvatten :

[...]

3° uitkeringen andere dan deze bedoeld in 1°, 2°, 2°*bis* en 2°*ter*, toegekend of betaalbaar gesteld door een in artikel 2, § 1, 13°, b), bedoelde juridische constructie, ten gevolge van haar ontbinding of van de totale of gedeeltelijke overdracht van haar activa, die niet op vergeldende wijze is tot stand gekomen, voor het gedeelte dat de door de oprichter ingebrachte activa overschrijdt ».

B.2.2. Krachtens die bepaling waren enkel als dividenden belastbaar het gedeelte dat de ingebrachte activa overschrijdt : de uitkeringen door de in artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 1992 bedoelde juridische constructies (hierna : juridische constructies van categorie b)), ten gevolge van hun ontbinding of van de totale of gedeeltelijke overdracht van hun activa « die niet op vergeldende wijze is tot stand gekomen », met andere woorden waarvoor in ruil geen gelijkwaardige tegenprestatie werd verkregen.

Bijgevolg waren de uitkeringen door de in artikel 2, § 1, 13°, a), van het WIB 1992 bedoelde juridische constructies (hierna : juridische constructies van categorie a)) niet belastbaar als dividenden op grond van die bepaling.

B.3.1. Het bestreden artikel 89 van de programmawet van 25 december 2017 bepaalt :

« In artikel 18, eerste lid, 3°, van [het WIB 1992], hersteld bij de wet van 26 december 2015, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° de woorden ‘ in artikel 2, § 1, 13°, b), bedoelde ’ worden opgeheven;

2° de woorden ‘ ten gevolge van haar ontbinding of van de totale of gedeeltelijke overdracht van haar activa, die niet op vergeldende wijze is tot stand gekomen ’ worden vervangen door de woorden ‘ met inbegrip van de inkomsten die worden geacht te zijn toegekend of betaalbaar gesteld overeenkomstig artikel 5/1, § 2 ’;

3° de woorden ‘ voor het gedeelte dat de door de oprichter ingebrachte activa overschrijdt ’ worden vervangen door de woorden ‘ in de mate dat de belastingplichtige niet heeft aangetoond dat deze toekenning of betaalbaarstelling, het vermogen van de juridische constructie doet dalen beneden het door de oprichter ingebrachte vermogen ’ ».

B.3.2. Sedert de wijziging ervan bij de bestreden bepaling bepaalt artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992 :

« Dividenden omvatten :

[...]

3° uitkeringen andere dan deze bedoeld in 1°, 2°, 2°*bis* en 2°*ter*, toegekend of betaalbaar gesteld door een juridische constructie, met inbegrip van de inkomsten die worden geacht te zijn toegekend of betaalbaar gesteld overeenkomstig artikel 5/1, § 2, in de mate dat de belastingplichtige niet heeft aangetoond dat deze toekenning of betaalbaarstelling, het vermogen van de juridische constructie doet dalen beneden het door de oprichter ingebrachte vermogen ».

Krachtens die bepaling worden, wegens de afschaffing van de verwijzing naar artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 1992, de uitkeringen door elke in artikel 2, § 1, 13°, van het WIB 1992 bedoelde juridische constructie - met inbegrip van de juridische constructies van categorie a) - voortaan belast als dividenden, in zoverre de belastingplichtige niet heeft aangetoond dat die uitkeringen de terugbetaling van het ingebrachte vermogen vormen.

Overeenkomstig de artikelen 17, § 1, 1°, en 171, 3°, van het WIB 1992 worden die dividenden als inkomsten uit roerende goederen en kapitalen onderworpen aan een belasting tegen de afzonderlijke aanslagvoet van 30 %.

B.3.3. De parlementaire voorbereiding van de bestreden bepaling vermeldt :

« De wijzigingen die door dit ontwerp worden aangebracht aan artikel 18, eerste lid, 3°, WIB 92, hebben tot doel om voortaan ook uitkeringen van de in artikel 2, § 1, 13°, a), WIB 92, bedoelde juridische constructies als dividend aan te merken.

Het artikel wordt vervolgens aangepast zodat beter wordt gereflecteerd dat elke uitkering van een juridische constructie, die geen terugbetaling is van het ingebrachte vermogen, als een dividend wordt aangemerkt.

De uitkering van het ingebrachte vermogen wordt wel pas geacht plaats te vinden nadat alle gereserveerde winsten en inkomsten werden uitgekeerd. Het is in voorkomend geval aan de belastingplichtige om de grootte van het oorspronkelijk ingebrachte vermogen te bewijzen » (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, p. 39).

« Uitkeringen van juridische constructies type 1 en type 2 zullen voortaan op dezelfde wijze behandeld worden en beiden belastbaar zijn » (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-2746/016, p. 6).

B.4. Krachtens artikel 100, eerste lid, van de programmawet van 25 december 2017 is de bestreden bepaling van toepassing « op de inkomsten die vanaf 17 september 2017 werden verkregen, toegekend of betaalbaar gesteld door een juridische constructie en, wat de toepassing van de roerende voorheffing betreft, op de inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf de eerste dag van de maand na die waarin [de] wet in het *Belgisch Staatsblad* wordt bekendgemaakt », zijnde vanaf 1 januari 2018.

#### *Ten aanzien van de ontvankelijkheid*

B.5.1. De Ministerraad doet gelden dat het beroep niet tijdig is ingesteld, in zoverre in het enige middel een discriminatie wordt aangeklaagd die haar oorsprong zou vinden in de programmawet van 10 augustus 2015 en niet in de bestreden bepaling.

B.5.2. In een enig middel doet de verzoekende partij gelden dat het bestreden artikel 89 van de programmawet van 25 december 2017 een identieke behandeling zonder redelijke verantwoording invoert tussen, enerzijds, de juridische constructies van categorie a) en, anderzijds, de juridische constructies van categorie b), in zoverre de uitkeringen door de juridische constructies van categorie a) voortaan worden belast als dividenden, zonder dat die belasting wordt beperkt tot de uitkeringen door de juridische constructies van categorie a) die, krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd zijn, worden onderworpen aan een inkomstenbelasting die minder dan 15 % bedraagt, zoals dat het geval is voor de belasting van de uitkeringen door de juridische constructies van categorie b).



B.5.3. De betwiste gelijke behandeling vindt haar oorsprong in de bestreden bepaling, aangezien het, zoals in B.3.2 is vermeld, ingevolge de bij die bepaling in artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992 ingevoerde wijziging is dat de uitkeringen van de juridische constructies van categorie a) voortaan als dividenden belastbaar zijn.

De omstandigheid dat de grief van de verzoekende partij in het bijzonder betrekking heeft op het niet-afstemmen van het toepassingsgebied van de bestreden maatregel op dat van de belasting van de uitkeringen door de juridische constructies van categorie b) die voortvloeit uit de artikelen 2, § 1, 13°, b), en 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992, zoals zij bij de artikelen 38 en 40 van de programmawet van 10 augustus 2015 zijn gewijzigd, is niet van dien aard dat zij die vaststelling wijzigt. Door de bestreden bepaling aan te nemen, is de wetgever opnieuw wetgevend opgetreden in de in die bepalingen vervatte aangelegenheid. Hij heeft immers uitdrukkelijk ervoor gekozen om, enerzijds, de belastingregeling te behouden van de uitkeringen door de entiteiten met rechtspersoonlijkheid die krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd zijn, zijn onderworpen aan een inkomstenbelasting die minder dan 15 % van het belastbaar inkomen bedraagt en, anderzijds, de uitkeringen door de juridische constructies van categorie a), ongeacht het tarief in de inkomstenbelasting waaraan die juridische constructies worden onderworpen krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd zijn, voortaan eveneens als dividenden te belasten.

B.5.4. Het beroep is bijgevolg ontvankelijk *ratione temporis*.

B.6.1. De Ministerraad betwist daarenboven de ontvankelijkheid van het beroep, aangezien de verzoekende partij niet doet blijken van het vereiste belang. Hij voert aan dat, indien de verzoekende partij zich had gehouden aan de in artikel 307, § 1, vierde lid, van het WIB 1992 bedoelde aangifteverplichting, die in B.9.1 wordt onderzocht, de inkomsten die vanaf 1 januari 2015 door de trust van de verzoekende partij werden verkregen, zouden zijn onderworpen aan de doorkijkbelasting ten aanzien van de verzoekende partij, overeenkomstig artikel 5/1 van het WIB 1992, dat in B.10.2 wordt onderzocht. Bijgevolg zouden de vanaf 17 september 2017 uitgevoerde uitkeringen van die inkomsten zijn vrijgesteld van de belasting bij uitkeringen, overeenkomstig artikel 21, eerste lid, 12°, van hetzelfde Wetboek. Daarenboven, rekening houdend met het in artikel 21, tweede lid, van het WIB 1992 bedoelde vermoeden, zou het weinig waarschijnlijk zijn dat de trust op 17 september 2017 nog reserves bezit die zijn samengesteld uit inkomsten die vóór 1 januari 2015 waren verkregen. De

verzoekende partij zou hoe dan ook niet het bewijs van het bestaan van dergelijke reserves leveren. Zij zou evenmin het bewijs van haar hoedanigheid van begunstigde van de trust leveren.

B.6.2. De verzoekende partij doet gelden dat de trust inkomsten heeft verkregen vóór 1 januari 2015, dat die inkomsten per definitie niet aan de doorkijkbelasting werden onderworpen, dat zij in de toekomst kunnen worden uitgekeerd en in dat opzicht kunnen worden onderworpen aan de belasting bij de uitkeringen door de juridische constructies van categorie a), krachtens artikel 18, eerste lid, 3<sup>o</sup>, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij de bestreden bepaling.

B.6.3. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doet slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

B.6.4. De verzoekende partij treedt in rechte als oprichtster en begunstigde, die in België is gedomicilieerd, van een trust naar Canadees recht.

In die hoedanigheden doet de verzoekende partij blijken van het vereiste belang om de vernietiging te vorderen van een bepaling waarbij de uitkeringen die vanaf 17 september 2017 zijn uitgevoerd door de juridische constructies van categorie a), waarvan de Ministerraad niet betwist dat de trust van de verzoekende partij deel kan uitmaken, worden gedefinieerd als inkomsten die, ten aanzien van « gelijk welke belastingplichtige » (*Parl. St., Kamer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, p. 30*), als dividenden belastbaar zijn.

B.6.5. De exceptie wordt verworpen.

*Ten gronde*

B.7. Het enige middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet door artikel 89 van de programmawet van 25 december 2017. Volgens de verzoekende partij behandelt artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij de bestreden bepaling, de juridische constructies van categorie a) en de juridische constructies van categorie b) op dezelfde manier, zonder dat zulks redelijk verantwoord is, door de door die twee categorieën van juridische constructies uitgekeerde bedragen als dividenden aan te merken zonder, voor de juridische constructies van categorie a), te voorzien in een voorwaarde met betrekking tot het belastingtarief dat van toepassing is krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd zijn, die analoog zou zijn aan de voorwaarde die voortvloeit uit artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 1992, met betrekking tot de juridische constructies van categorie b).

De grief van de verzoekende partij is aldus enkel gericht tegen de afschaffing van de verwijzing, bij artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992, naar artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 1992, ingevolge de bij artikel 89, 1°, van de programmawet van 25 december 2017 ingevoerde wijziging. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die bepaling.

B.8. De programmawet van 25 december 2017 ligt in het verlengde van verschillende wetten die, sedert 2013, ertoe strekken de inkomsten uit « vermogens die door middel van verschillende soorten juridische constructies kunstmatig worden afgescheiden van het vermogen van een rijksinwoner of rechtspersoon onderworpen aan de rechtspersonenbelasting » (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, DOC 54-2746/016, p. 5; zie ook DOC 54-2476/001, p. 28), eveneens « zwevende vermogens » genoemd (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 26), te belasten.

*Wat betreft de verplichting tot aangifte en de oorspronkelijke definitie van de juridische constructie*

B.9.1. Bij de wet van 30 juli 2013 « houdende diverse bepalingen » (hierna : de wet van 30 juli 2013) werd aan de belastingplichtigen, vanaf het aanslagjaar 2014, de verplichting opgelegd om aangifte te doen van de juridische constructies waarvan zij de oprichter of de begunstigde zijn (artikel 307, § 1, vierde lid, van het WIB 1992, ingevoegd bij artikel 36, 1°, van de wet van 30 juli 2013 en artikel 37 van dezelfde wet).

B.9.2. Teneinde het toepassingsgebied van die aangifteverplichting te omschrijven, werd bij artikel 35 van de wet van 30 juli 2013 een definitie van het begrip « juridische constructie » ingevoerd in artikel 2, § 1, 13°, van het WIB 1992, dat bepaalde :

« § 1. Voor de toepassing van dit Wetboek, van de bijzondere wetsbepalingen op het stuk van de inkomstenbelastingen en van de tot uitvoering ervan genomen besluiten hebben de volgende termen de betekenis die is bepaald in dit artikel.

[...]

13° Onder een juridische constructie wordt verstaan :

a) een rechtsverhouding, die door een rechtshandeling van de oprichter of door een rechterlijke beslissing in het leven wordt geroepen, waarbij goederen of rechten onder de macht van een beheerder worden gebracht om ze te besturen ten behoeve van een of meerdere begunstigten of voor een bepaald doel. Die rechtsverhouding heeft de volgende kenmerken :

- de eigendomstitel betreffende de goederen of rechten van de juridische constructie is opgesteld op naam van een beheerder of op naam van een andere persoon voor rekening van de beheerder;

- de goederen van de juridische constructie vormen een afzonderlijk vermogen en maken geen deel uit van het vermogen van de beheerder;

- de beheerder heeft de bevoegdheid en de plicht, ter zake waarvan hij verantwoording verschuldigd is, om in overeenstemming met de bepalingen van de juridische constructie en de bijzondere verplichtingen waaraan hij door de wet is onderworpen, de goederen van de juridische constructie te besturen, te beheren of erover te beschikken.

b) een niet-inwoner bedoeld in artikel 227, 2° of 3° die, krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land of rechtsgebied waar hij gevestigd is, aldaar niet aan een inkomstenbelasting is onderworpen of aldaar, wat de inkomsten van kapitalen en roerende goederen betreft, aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling is onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen en waarvan de juridische rechten van de aandelen of deelbewijzen geheel of gedeeltelijk door een rijksinwoner zijn gehouden of waarvan de begunstigde van de economische rechten van de goederen en kapitalen een rijksinwoner is.

Een koninklijk besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad bepaalt met betrekking tot de in het vorige lid bedoelde niet-inwoners de voor welbepaalde landen of rechtsgebieden beoogde rechtsvormen. Deze lijst wordt regelmatig herzien bij een koninklijk besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad ».

Met de juridische constructie werden toen de volgende twee soorten van constructies aangeduid: enerzijds, de in artikel 2, § 1, 13°, a), bedoelde « rechtsverhoudingen » en, anderzijds, de in artikel 2, § 1, 13°, b), bedoelde niet-inwoners die, krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land of rechtsgebied waar zij gevestigd zijn, aldaar niet aan een inkomstenbelasting waren onderworpen of aldaar aan « een aanzienlijk gunstigere belastingregeling » waren onderworpen.

*Wat betreft de doorkijkbelasting, de belasting bij uitkeringen en de nieuwe definitie van de juridische constructie van categorie b)*

B.10.1. De programmawet van 10 augustus 2015 heeft de voormelde aangifteverplichting aangevuld met « een mechanisme van belastingheffing van de inkomsten die worden ontvangen en/of uitgekeerd door een juridische constructie » (*Parl. St., Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 31*).

B.10.2. Enerzijds hebben de nieuwe artikelen 5/1 en 220/1 van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij de artikelen 39 en 42 van de programmawet van 10 augustus 2015, een doorkijkbelasting op de door de juridische constructies verkregen inkomsten ingevoerd. Krachtens die bepalingen waren de door de juridische constructies van categorie a) verkregen inkomsten en de door de juridische constructies van categorie b) verkregen inkomsten belastbaar ten aanzien van de aan de personenbelasting of aan de rechtspersonenbelasting onderworpen belastingplichtigen, alsof zij die inkomsten rechtstreeks hadden verkregen (*Parl. St., Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 41*).

Krachtens de voormelde bepalingen waren die inkomsten belastbaar ten aanzien van de oprichter of oprichters van de juridische constructie, tenzij die inkomsten waren betaald of toegekend aan een derde-begunstigde. In dat geval waren zij belastbaar ten aanzien van die laatste (*ibid.*).

B.10.3. Anderzijds heeft artikel 18, eerste lid, 2<sup>o</sup>ter, b), van het WIB 1992, zoals vervangen bij artikel 40 van de programmawet van 10 augustus 2015, een belasting bij de uitkeringen door juridische constructies van categorie b) ingevoerd. Artikel 18, eerste lid, 2<sup>o</sup>ter, van het WIB 1992 bepaalde :

« Dividenden omvatten :

[...]

*a)* uitkeringen die worden aangemerkt als dividenden in de artikelen 186, 187 en 209 in geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van een binnenlandse of buitenlandse vennootschap of van verkrijging van eigen aandelen door een dergelijke vennootschap;

*b)* in afwijking van de bepaling onder *a)*, uitkeringen toegekend of betaalbaar gesteld door een in artikel 2, § 1, 13<sup>o</sup>, *b)*, bedoelde juridische constructie, ten gevolge van haar ontbinding of van de totale of gedeeltelijke overdracht van haar activa waarvoor in ruil geen gelijkwaardig[e] tegenprestatie werd verkregen, voor het gedeelte dat het bedrag van de ingebrachte activa die reeds in België hun belastingregime hebben ondergaan, overschrijdt ».

Krachtens die bepaling werden de uitkeringen door de juridische constructies van categorie b) bij hun ontbinding of bij de overdracht van hun activa waarvoor in ruil geen tegenprestatie werd verkregen, « voor het gedeelte dat het bedrag van de ingebrachte activa die reeds in België hun belastingregime hebben ondergaan, overschrijdt », belast als dividenden, ten aanzien van de oprichter of een andere begunstigde.

B.11. Bij dezelfde programmawet van 10 augustus 2015 heeft de wetgever de definitie van de juridische constructie van categorie b) eveneens gewijzigd. De in B.9.2 aangehaalde definitie van de juridische constructie van categorie a) is ongewijzigd gebleven.

Artikel 2, § 1, 13<sup>o</sup>, b), van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij artikel 38, 1<sup>o</sup>, van de programmawet van 10 augustus 2015, bepaalt :

« Onder een juridische constructie wordt verstaan :

[...]

b) enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting, instelling of entiteit, die rechtspersoonlijkheid bezit, en die, krachtens de bepalingen van de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar hij gevestigd is, aldaar ofwel niet aan een inkomstenbelasting is onderworpen ofwel onderworpen is aan een inkomstenbelasting die minder dan 15 pct. bedraagt van het belastbaar inkomen van deze juridische constructie dat wordt vastgesteld overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten.

Behoudens in de gevallen bepaald door de Koning bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, zijn de in het eerste lid bedoelde rechtsvormen die gevestigd zijn in een Staat of rechtsgebied dat behoort tot de Europese Economische Ruimte, geen juridische constructies.

De Koning bepaalt, met betrekking tot de in het eerste lid bedoelde rechtsvormen, die niet gevestigd zijn in een Staat of rechtsgebied dat behoort tot de Europese Economische Ruimte, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, op niet beperkende wijze, de voor welbepaalde Staten of rechtsgebieden beoogde rechtsvormen die vermoed worden te voldoen aan de omschrijving in het eerste lid.

De Koning zal bij de Kamer van volksvertegenwoordigers, onmiddellijk indien ze in zitting is, zo niet bij de opening van de eerstvolgende zitting, een ontwerp van wet indienen tot bekrachtiging van de ter uitvoering van het tweede lid genomen besluiten. Deze besluiten houden op uitwerking te hebben indien ze niet bij wet zijn bekrachtigd binnen twaalf maanden na de datum van hun bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*. De bekrachtiging heeft uitwerking vanaf die datum. Bij gebreke van deze bekrachtiging binnen de voormelde termijn wordt het besluit geacht nooit uitwerking te hebben gehad ».

Tijdens de parlementaire voorbereiding werd die nieuwe definitie van de juridische constructie van categorie b) verantwoord door de noodzaak om het begrip aan te passen aan de evolutie van de internationale fiscaliteit (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 32 en 34). Het criterium van onderscheid van het belastingtarief van 15 % werd rechtstreeks in de definitie van de juridische constructie van categorie b) ingevoerd, ingevolge het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State (*ibid.*, pp. 124, 160-161 en 199-200). Dat tarief werd vastgesteld naar analogie met het tarief dat van toepassing is in het stelsel van de definitief belaste inkomsten, bedoeld in artikel 203, § 1, van het WIB 1992 (*ibid.*, p. 161; DOC 54-1125/009, pp. 19-20).

B.12. Uit artikel 2, § 1, 13<sup>o</sup>, b), van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij de programmawet van 10 augustus 2015, vloeit voort dat de entiteiten met rechtspersoonlijkheid die, krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd zijn, zijn onderworpen aan een inkomstenbelasting tegen een tarief dat hoger is dan of gelijk is aan 15 %, geen juridische constructies van categorie b) uitmaken.

Bijgevolg zijn noch de doorkijkbelasting, noch de belasting bij uitkeringen van toepassing op de inkomsten die werden verkregen of uitgekeerd door die entiteiten die niet als juridische constructie van categorie b) worden aangemerkt. De eerste belasting is immers van toepassing op de inkomsten die werden verkregen door een « juridische constructie », en de tweede belasting was destijds enkel van toepassing op de bedragen die zijn uitgekeerd door « een in artikel 2, § 1, 13<sup>o</sup>, b), [van het WIB 1992] bedoelde juridische constructie ».

B.13. De voormelde bepalingen van de programmawet van 10 augustus 2015 zijn van toepassing « op de inkomsten die vanaf 1 januari 2015 werden verkregen, toegekend of betaalbaar gesteld door een juridische constructie en, wat de toepassing van de roerende of bedrijfsvoorheffing betreft, op de inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf de eerste dag van de maand na die waarin [de] wet in het *Belgisch Staatsblad* wordt bekend gemaakt », namelijk vanaf 1 september 2015 (artikel 47 van de programmawet van 10 augustus 2015).

*Wat betreft de bij de wet van 26 december 2015 ingevoerde wijzigingen van de belasting bij uitkeringen*

B.14. De wet van 26 december 2015 « houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht » heeft in de fiscale regeling van de juridische constructies verschillende wijzigingen aangebracht die in werking zijn getreden vanaf aanslagjaar 2016 (artikel 109 van de wet van 26 december 2015). Krachtens artikel 104, b), van die wet is de fiscale regeling van de uitkeringen door de juridische constructies van categorie b), vroeger bedoeld in artikel 18, eerste lid, 2<sup>o</sup>ter, b), van het WIB 1992, dat is aangehaald in B.10.3, gewijzigd en verplaatst naar artikel 18, eerste lid, 3<sup>o</sup>, van het WIB 1992, dat is aangehaald in B.2.1.



*Wat betreft de bij de bestreden bepaling ingevoerde wijziging van de belasting bij uitkeringen*

B.15.1. Zoals in B.3.2 is vermeld, worden bij artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij de bestreden bepaling, de bedragen als « dividenden » aangemerkt die zijn uitgekeerd door elke juridische constructie, met inbegrip van de juridische constructies van categorie a), die niet de terugbetaling van het ingebrachte vermogen vormen en die niet reeds in België hun belastingregime hebben ondergaan (artikel 21, eerste lid, 12°, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij artikel 90, a), van de programmawet van 25 december 2017).

B.15.2. Bij de bestreden programmawet van 25 december 2017 heeft de wetgever het verschil in behandeling willen afschaffen dat bestond tussen de juridische constructies van categorie a) en de juridische constructies van categorie b) met betrekking tot de fiscale regeling die van toepassing is op de uitkeringen die zij uitvoeren. Hij heeft eveneens de fiscale regeling van de juridische constructies op algemene wijze willen vereenvoudigen, door de doorkijkbelasting ten aanzien van de derden-begunstigden af te schaffen.

Aldus, wegens de maatregelen die bij de programmawet van 25 december 2017 zijn ingevoerd, is de doorkijkbelasting voortaan enkel van toepassing ten aanzien van de oprichter, terwijl alle inkomsten die niet worden belast via de doorkijkbelasting en die worden uitgekeerd door een juridische constructie, als dividenden worden belast ten aanzien van « gelijk welke belastingplichtige » :

« Dit ontwerp voorziet [...] [erin] de uitkeringen van de in artikel 2, § 1, 13°, a), WIB 92, bedoelde juridische constructies fiscaal op dezelfde wijze te behandelen als de uitkeringen van de in artikel 2, § 1, 13°, b), WIB 92, bedoelde juridische constructies.

Gelet op het doel om ook uitkeringen van de in artikel 2, § 1, 13°, a), WIB 92, bedoelde juridische constructies te belasten, is het niet meer nodig om de derde begunstigde van een juridische constructie door middel van de doorkijkbelasting te belasten aangezien de natuurlijke persoon of de in artikel 220 bedoelde rechtspersoon slechts kwalificeert als derde begunstigde op het ogenblik dat deze enig voordeel verkrijgt dat is toegekend door de juridische constructie. Hierdoor ontstaat er de mogelijkheid om het aanslagstelsel drastisch te vereenvoudigen door voortaan te voorzien dat de doorkijkbelasting enkel op de oprichters van toepassing is. Alle inkomsten die niet via de doorkijkbelasting werden belast en toch door een juridische constructie op één of andere wijze aan de oprichters of aan andere rijksinwoners of aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen worden uitgekeerd zullen met

uitzondering van de in de juridische constructie ingebrachte activa als dividend worden aangemerkt en overeenkomstig worden belast.

Het voordeel van deze benadering bestaat er in dat de doorkijkbenadering bij derde begunstigden niet meer hoeft gevolgd te worden, wat tot gevolg heeft dat de administratie of de derde begunstigde van de taak wordt ontheven om de door de belastingplichtige verkregen inkomsten te gaan verbinden met inkomsten die door de juridische constructie werden verkregen.

De doorkijkbenadering bij derde begunstigden kon bovendien ook enkel succesvol worden toegepast indien de inkomsten die door de juridische constructie werden verkregen in hetzelfde belastbaar tijdperk werden uitgekeerd aan de derde begunstigde. Dit had tot gevolg dat derde begunstigden, afhankelijk van het type juridische constructie, fiscaal anders werden behandeld al naar gelang de juridische constructie al dan niet de verkregen inkomsten in hetzelfde belastbaar tijdperk aan deze begunstigde had uitgekeerd.

Het verschil in behandeling tussen enerzijds derde begunstigden aan wie inkomsten werden uitgekeerd van een juridische constructie die deze inkomsten in hetzelfde belastbaar tijdperk hadden verkregen en anderzijds derde begunstigden aan wie inkomsten werden uitgekeerd van een juridische constructie die deze inkomsten in een ander belastbaar tijdperk hadden ontvangen, kan moeilijk worden gerechtvaardigd.

Dit ontwerp heeft dan ook tot doel om tot een meer uniforme behandeling van de derde begunstigden te komen.

Ten gevolge hiervan is het niet meer nodig om in het WIB 92 een afzonderlijke definitie voor een derde begunstigde te voorzien. Deze definitie wordt dan ook uit het Wetboek verwijderd en de bepalingen waarin een verwijzing naar deze derde begunstigde was opgenomen worden ook op een neutrale wijze aangepast.

De verwijdering van deze definitie heeft geenszins tot gevolg dat deze derde begunstigden niet meer zullen worden belast op de inkomsten die zij verkrijgen uit de juridische constructie. De wijzigingen die in dit ontwerp worden voorgesteld hebben immers niet alleen tot doel om de doorkijkbenadering enkel in hoofde van de oprichter van de juridische constructie toe te passen, maar beogen eveneens de kwalificatie van uitkeringen van juridische constructies aan gelijk welke belastingplichtige als roerende [inkomsten] mogelijk te maken » (*Parl. St., Kamer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, pp. 29-30*).

« Sommige juridische constructies kunnen tot op heden perfect belastingvrij kapitalen uitkeren, terwijl andere constructies dat niet kunnen. Dit lijkt arbitrair en strookt ook niet met de doelstellingen van de Kaaimantaks. [...] Dit ontwerp [...] kan *en passant* ook de figuur van de derde-begunstigde afschaffen, door uitkeringen als dividend te beschouwen. Op die manier wordt het systeem eenvoudiger gemaakt en kan de ongelijke behandeling tussen derde-begunstigden worden opgeheven. Ten slotte worden ook de historische reserves geacht eerst te zijn uitgekeerd, wat dus impliceert dat de toepassing van de Kaaimantaks een gevoelige uitbreiding krijgt. Een enorme vooruitgang dus ! » (*Parl. St., Kamer, 2017-2018, DOC 54-2746/016, pp. 17-18*).

Tijdens de parlementaire voorbereiding heeft de gemachtigde van de Regering de afdeling wetgeving van de Raad van State erop gewezen dat de Regering, enerzijds, de verkrijging van inkomsten door een juridische constructie en, anderzijds, de uitkering van inkomsten door een juridische constructie als twee afzonderlijke fiscale gebeurtenissen wenste te behandelen :

« [...] het is de bedoeling om de doorkijkbelasting toe te passen op de inkomsten die werden verkregen door de juridische constructie. Op de inkomsten die worden uitgekeerd of toegekend door de juridische constructie aan de oprichter of een andere begunstigde hoeft geen doorkijkbenadering te worden toegepast, aangezien dit daadwerkelijk door de belastingplichtigen verkregen opbrengsten betreft.

Verkort schema :

- inkomsten die werden verkregen door de juridische constructie : doorkijkbenadering (art. 5/1 WIB 92);

- inkomsten die worden uitgekeerd door de juridische constructie : kwalificatie als dividend (art. 18) en geen doorkijkbenadering (art. 5/1, § 1, laatste lid, WIB 92);

- inkomsten die werden verkregen door de juridische constructie, waarop de doorkijkbenadering werd toegepast en die vervolgens worden uitgekeerd aan een rijksinwoner : vrijgesteld (art. 21 WIB 92).

[...]

Wij zien de verkrijging van inkomsten door een juridische constructie en de uitkering van inkomsten door een juridische constructie als twee afzonderlijke fiscale gebeurtenissen. Het doorkijkprincipe geldt dus voor alle door de juridische constructie verkregen inkomsten. Wij willen met deze bepaling [bedoeld wordt art. 63, 5° van het ontwerp] enkel bekomen dat de fiscaal transparante behandeling van de verkregen inkomsten van de juridische constructie niet kan worden gebruikt als argument om de kwalificatie van de uitgekeerde inkomsten [als dividend tegen te gaan]. De juridische constructie is dus transparant wat betreft de verkregen inkomsten en niet transparant wat betreft de uitgekeerde inkomsten. Dit is overigens geen nieuwigheid. Het fiscaal regime van de oprichter voor wat betreft de verkregen en uitgekeerde inkomsten van een in artikel 2, § 1, 13°, b) WIB 92 bedoelde juridische constructie is op dit vlak sinds de invoering van de kaaimantaks ongewijzigd gebleven » (*Parl. St.*, Kamer, 2017-2018, nr. 54-2746/001, p. 182).

B.16. Krachtens de artikelen 5/1 en 220/1 en artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij de bestreden bepaling, in samenhang gelezen met artikel 2, § 1, 13°, a), van hetzelfde Wetboek, worden de door een juridische constructie van categorie a) verkregen of uitgekeerde inkomsten voortaan onderworpen aan de doorkijkbelasting of aan de belasting bij uitkeringen, ongeacht het tarief in de inkomstenbelasting waaraan die juridische constructie is onderworpen krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd is.

B.17. Door het toepassingsgebied van de in artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992 bedoelde belasting op uitkeringen uit te breiden tot de uitkeringen door de juridische constructies van categorie a), heeft de wetgever een maatregel genomen die relevant is gelet op het in B.15.2 aangehaalde doel dat erin bestaat een einde te maken aan het verschil in behandeling tussen de juridische constructies van categorie a) en de juridische constructies van categorie b) wat betreft de fiscale regeling die op hun uitkeringen van toepassing is. De uitkeringen door beide categorieën van juridische constructies worden voortaan immers aan de belasting bij uitkeringen onderworpen.

Het Hof dient evenwel nog te onderzoeken of de wetgever, door een einde te maken aan het voormelde verschil in behandeling, geen verschil in behandeling zonder redelijke verantwoording in het leven heeft geroepen tussen, enerzijds, de begunstigden van inkomsten die zijn uitgekeerd door een juridische constructie van categorie a) die, krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd is, wordt onderworpen aan een inkomstenbelasting tegen een tarief dat hoger is dan of gelijk is aan 15 % en, anderzijds, de begunstigden van inkomsten die zijn uitgekeerd door een entiteit met rechtspersoonlijkheid die, krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd is, wordt onderworpen aan een inkomstenbelasting tegen een tarief dat hoger is dan of gelijk is aan 15 %. Terwijl de eerste categorie van begunstigden aan de belasting bij uitkeringen wordt onderworpen, wordt de tweede categorie van begunstigden niet eraan onderworpen.

B.18.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.18.2. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.18.3. Het komt de wetgever toe de personen te bepalen die de door hem ingevoerde belasting verschuldigd zijn. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsmarge.

Wanneer de wetgever de belastingschuldigen bepaalt, moet hij gebruik kunnen maken van categorieën die, noodzakelijkerwijs, de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen. Het gebruik van dat procedé is niet onredelijk op zich. Het komt het Hof niettemin toe te onderzoeken of hetzelfde geldt voor de wijze waarop het procedé in werking werd gesteld.

B.19. De redenen waarom, enerzijds, de door elke juridische constructie van categorie a) uitgekeerde inkomsten en, anderzijds, de inkomsten die enkel zijn uitgekeerd door de entiteiten met rechtspersoonlijkheid die, krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd zijn, zijn onderworpen aan een inkomstenbelasting tegen een tarief van minder dan 15 %, aan de belasting bij uitkeringen worden onderworpen, blijken niet uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepaling.

B.20. Zoals in B.11 is vermeld, werd het criterium van onderscheid van het belastingtarief van 15 % bij de programmawet van 10 augustus 2015 ingevoerd in de definitie van de juridische constructie van categorie b), bedoeld in artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 1992. De parlementaire voorbereiding van die wet maakt het niet mogelijk de redenen vast te stellen waarom destijds geen analoog criterium is ingevoerd in de definitie van de juridische constructie van categorie a), bedoeld in artikel 2, § 1, 13°, a), van het WIB 1992.

B.21. Zoals de Ministerraad beklemtoont, vloeit uit de parlementaire voorbereiding van de programmawet van 10 augustus 2015 voort dat een rechtsvorm wordt beschouwd als een juridische constructie van categorie b) of als een juridische constructie van categorie a), in de zin van artikel 2, § 1, 13°, b) of a), van het WIB 1992, naargelang hij al dan niet over rechtspersoonlijkheid beschikt krachtens de wetgeving van de Staat waar hij gevestigd is (*Parl. St.*, Kamer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 25, 34-35. Zie eveneens : *Parl. St.*, Kamer, 2016-2017, CRIV 54 COM 636, pp. 9-10).

B.22. Rekening houdend met het doel van de wetgever dat erin bestaat belastingontwijking tegen te gaan, is het moeilijk denkbaar dat de wetgever de begunstigen van inkomsten die zijn uitgekeerd door entiteiten met rechtspersoonlijkheid, gunstiger heeft willen behandelen, zonder dat de redenen daarvoor blijken.

De overweging volgens welke een entiteit al dan niet rechtspersoonlijkheid bezit, is niet pertinent om op zich alleen het betwiste verschil in behandeling te verantwoorden, in het licht van het doel van bestrijding van belastingontwijking. Er kan immers niet ingezien worden waarom de begunstigen van inkomsten die zijn uitgekeerd door een juridische constructie van categorie a), worden onderworpen aan de belasting bij uitkeringen wanneer wordt vastgesteld dat het tarief in de inkomstenbelastingen waaraan de entiteit is onderworpen krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd is, gelijk is aan of hoger is dan 15 %.

Aangezien het bij de bestreden bepaling ingevoerde verschil in behandeling berust op een criterium dat zonder verantwoording is, is het niet bestaanbaar met de in het middel bedoelde normen.

B.23. Het enige middel is gegrond in die mate. Artikel 89, 1°, van de programmawet van 25 december 2017 dient te worden vernietigd, maar enkel in zoverre het niet erin voorziet dat de belasting bij uitkeringen niet van toepassing is op de begunstigen van inkomsten die zijn uitgekeerd door een in artikel 2, § 1, 13°, a), van het WIB 1992 bedoelde juridische constructie die, krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd is, is onderworpen aan een inkomstenbelasting die gelijk is aan of hoger is dan 15 % van het belastbaar inkomen van die juridische constructie dat wordt vastgesteld overeenkomstig de

regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten.

B.24.1. De vastgestelde ongrondwettigheid doet geen afbreuk aan de toepassing van de belasting bij uitkeringen, op grond van artikel 18, eerste lid, 3°, van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij de bestreden bepaling, op de begunstigten van inkomsten die zijn uitgekeerd door een in artikel 2, § 1, 13°, a), van het WIB 1992 bedoelde juridische constructie die, krachtens de bepalingen van de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd is, aldaar ofwel niet aan een inkomstenbelasting is onderworpen, ofwel is onderworpen aan een inkomstenbelasting die minder dan 15 % bedraagt.

B.24.2. Uit de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet volgt dat geen enkele belasting kan worden geheven en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers. De fiscale aangelegenheid is een bevoegdheid die door de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden, waarbij het aan de wetgever staat de essentiële elementen ervan vast te stellen. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.

Rekening houdend met hetgeen voorafgaat, staat het aan de wetgever om, met inachtneming van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, een regelgeving aan te nemen die ertoe strekt de vastgestelde ongrondwettigheid te verhelpen.

Om die ongrondwettigheid te verhelpen, zijn er inderdaad verschillende mogelijkheden, waaronder een aanwijzing van de aan de belasting bij uitkeringen onderworpen belastingplichtigen in identieke bewoordingen voor de juridische constructies van categorie a) en voor de juridische constructies van categorie b), maar ook het behoud van het in B.17 beschreven verschil in behandeling door middel van een in de parlementaire voorbereiding geëxpliciteerde redelijke verantwoording.

Om die redenen,

het Hof

vernietigt artikel 89, 1°, van de programmawet van 25 december 2017, in zoverre het niet erin voorziet dat de belasting bij uitkeringen niet van toepassing is op de begunstigden van inkomsten die zijn uitgekeerd door een in artikel 2, § 1, 13°, a), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 bedoelde juridische constructie die, krachtens de wetgeving van de Staat of het rechtsgebied waar zij gevestigd is, is onderworpen aan een inkomstenbelasting die gelijk is aan of hoger is dan 15 % van het belastbaar inkomen van die juridische constructie dat wordt vastgesteld overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten.

Aldus gewezen in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 28 januari 2021.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

F. Daoût