



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 66/2023
van 20 april 2023
Rolnummer : 7827**

In zake : het beroep tot vernietiging van titel 2, hoofdstuk 1, afdeling 2 (artikelen 13 tot 19) van de programmawet van 27 december 2021 (onder meer invoeging van de artikelen 32/1, 32/2, 240ter en 240quater van het WIB 1992), ingesteld door de stichting van openbaar nut « Prins Leopold Instituut voor Tropische Geneeskunde » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters Y. Kherbache, T. Detienne, E. Bribosia, W. Verrijdt en K. Jadin, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 29 juni 2022 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 4 juli 2022, is beroep tot vernietiging ingesteld van titel 2, hoofdstuk 1, afdeling 2 (artikelen 13 tot 19) van de programmawet van 27 december 2021 (onder meer invoeging van de artikelen 32/1, 32/2, 240ter en 240quater van het WIB 1992), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2021, door de stichting van openbaar nut « Prins Leopold Instituut voor Tropische Geneeskunde », de stichting van openbaar nut « Antwerp Management School » en de stichting van openbaar nut « Vlerick Business School », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Vandingenen, advocaat bij de balie van Antwerpen, door Mr. K. Bollen en Mr. M. Vera, advocaten bij de balie te Brussel, en door Mr. B. De Cock, advocaat bij de balie te Gent.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door A. Lauwens en J. De Vleeschouwer, adviseurs bij de rechtskundige dienst van de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend, de verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 18 januari 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers W. Verrijdt en T. Detienne te hebben gehoord, beslist :

- dat de zaak in staat van wijzen is,
- de partijen uit te nodigen, in een uiterlijk op 15 februari 2023 in te dienen aanvullende memorie, waarvan ze binnen dezelfde termijn een kopie laten toekomen aan de andere partijen, hun standpunt mee te delen over de impact van de artikelen 2 tot 4, 39 en 64 van de wet van 21 december 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » op het beroep tot vernietiging en meer bepaald over de vraag in welk opzicht die vernietiging hun nog een voordeel kan opleveren, rekening houdend met de voormelde artikelen;
- 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 1 maart 2023 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aanvullende memories zijn ingediend door :

- de verzoekende partijen;
- de Ministerraad.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 1 maart 2023 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

A.1. De verzoekende partijen voeren ter staving van hun belang aan dat zij allen stichtingen van openbaar nut zijn in de zin van artikel 1:7 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (hierna : het WVV). De eerste en de tweede verzoekende partij werven geregeld werknemers en bedrijfsleiders uit het buitenland aan. De derde verzoekende partij wenst dat in de toekomst te doen.

De bestreden bepalingen beperken het personele toepassingsgebied van de nieuwe belastingstelsels voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers tot binnenlandse vennootschappen, Belgische inrichtingen van een buitenlandse vennootschap en de verenigingen met rechtspersoonlijkheid (hierna : de vzw's) en de internationale verenigingen zonder winstoogmerk (hierna : de ivzw's) in de zin van artikel 1:6 van het WVV, met uitsluiting van de stichtingen van openbaar nut. Hierdoor lijden de verzoekende partijen een financieel en strategisch nadeel ten opzichte van de vennootschappen en de verenigingen die wel eronder vallen. De door de bestreden bepalingen toegekende tenlastenemingen hebben immers tot gevolg dat aan een werknemer of een bedrijfsleider een hoger nettoloon kan worden aangeboden. Bovendien zijn op die tenlastenemingen geen socialezekerheidsbijdragen verschuldigd. Aangezien de verzoekende partijen geen aanspraak maken op die voordelen, is het voor hen minder interessant om een werknemer of een bedrijfsleider uit het buitenland aan te werven.

A.2.1. Op verzoek van het Hof hebben de verzoekende partijen en de Ministerraad in een aanvullende memorie hun standpunt meegedeeld over de impact van de artikelen 3, 4, 41 en 46 van de wet van 21 december 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » op het beroep tot vernietiging en meer bepaald over de vraag in welk opzicht die vernietiging de verzoekende partijen nog een voordeel kan opleveren, rekening houdend met de voormelde artikelen.

A.2.2. De Ministerraad is van mening dat de verzoekende partijen geen belang meer hebben bij de vernietiging van de bestreden bepalingen, aangezien de wet van 21 december 2022 het personele toepassingsgebied van het bijzondere belastingstelsel voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers retroactief heeft uitgebreid tot stichtingen en instellingen van openbaar nut, alsook voor die rechtspersonen heeft voorzien in een bijkomende termijn om een aanvraag in te dienen om dat bijzondere belastingstelsel te kunnen genieten.

A.2.3. De verzoekende partijen erkennen dat zij ingevolge de wijziging van de bestreden bepalingen door de artikelen 3, 4, 41 en 46 van de wet van 21 december 2022 geen voordeel of belang meer hebben bij hun beroep tot vernietiging.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van titel 2, hoofdstuk 1, afdeling 2, van de programmawet van 27 december 2021, die de artikelen 13 tot 19 omvat.

De bestreden bepalingen voegen in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: het WIB 1992) bijzondere belastingstelsels in voor, enerzijds, ingekomen belastingplichtigen en, anderzijds, ingekomen onderzoekers.

B.1.2. De artikelen 32/1, 32/2, 240^{ter} en 240^{quater} van het WIB 1992, zoals ingevoegd bij de bestreden artikelen 13 tot 16 van de programmawet van 27 december 2021, bepalen :

« Art. 32/1. § 1. In hoofde van ingekomen belastingplichtigen die in artikel 30, 1^o of 2^o, bedoelde bezoldigingen verkrijgen, wordt het ten laste nemen van bepaalde kosten door de werkgever of de vennootschap beschouwd als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever binnen de voorwaarden en binnen de grenzen voorzien in dit artikel.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‘ eigen kosten van de werkgever ’ verstaan, in het geval van een werknemer, de eigen kosten van de werkgever en, in het geval van een bedrijfsleider, de eigen kosten van de vennootschap waarbinnen een mandaat of soortgelijke functies worden uitgeoefend.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‘ bedrijfsleider ’ een natuurlijke persoon verstaan, die een mandaat of soortgelijke functies zoals bedoeld in artikel 32, eerste lid, 1^o,

uitoefent en belast is met het dagelijks bestuur van de onderneming of in de onderneming een functie of werkzaamheid als bedoeld in artikel 32, eerste lid, 2° uitoefent, uitgezonderd een natuurlijke persoon die een dergelijk mandaat, functie of werkzaamheid uitoefent in de eigen onderneming waarvan hij oprichter of medeoprichter is of waarin hij aandelen bezit die 30 pct. of meer van het kapitaal van die vennootschap vertegenwoordigen.

§ 2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‘ ingekomen belastingplichtige ’, verstaan :

1° de werknemer of bedrijfsleider die rechtstreeks wordt aangeworven in het buitenland door een binnenlandse vennootschap, door een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap of door een in artikel 1:6, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bedoelde vereniging met rechtspersoonlijkheid, met het doel er een in België belastbare bezoldigde activiteit uit te oefenen;

2° de werknemer of bedrijfsleider die door een buitenlandse onderneming die deel uitmaakt van een multinationale groep ter beschikking wordt gesteld van één of meer binnenlandse vennootschappen, van één of meer Belgische inrichtingen van een buitenlandse vennootschap die tot dezelfde multinationale groep behoren, of van een in artikel 1:6, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bedoelde vereniging met rechtspersoonlijkheid, teneinde een bezoldigde activiteit in België uit te oefenen.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‘ multinationale groep ’, elke groep verstaan die twee of meer ondernemingen omvat die inwoner zijn van verschillende rechtsgebieden, of die een onderneming omvat die inwoner is van het ene rechtsgebied en in een ander rechtsgebied aan belasting onderworpen is ter zake van de werkzaamheden die met behulp van een Belgische of buitenlandse inrichting worden uitgeoefend.

§ 3. De volgende voorwaarden moeten bovendien cumulatief worden vervuld in hoofde van de in paragraaf 2 bedoelde belastingplichtige :

1° in de loop van de 60 maanden voorafgaand aan de indiensttreding in België, geen rijksinwoner zijn geweest, noch gewoond hebben binnen een afstand van 150 kilometer van de grens, noch onderworpen zijn geweest aan de belasting van niet-inwoners voor beroepsinkomsten in België;

2° van de in paragraaf 2, eerste lid, 1° of 2°, bedoelde werkgever of vennootschap, een bezoldiging ontvangen voor de in België geleverde prestaties die meer bedraagt dan 75 000 euro per kalenderjaar;

3° het akkoord verkrijgen van de administratie in het kader van de bij paragraaf 8 bepaalde procedure.

De in het eerste lid, 2°, bedoelde bezoldiging omvat de brutobezoldiging, vóór aftrek van sociale zekerheidsbijdragen, met uitsluiting van de opzeggingsvergoedingen, de vergoedingen tot herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen en de bij toepassing van artikel 38 vrijgestelde bezoldigingen en met uitsluiting van de terugbetalingen van de in paragraaf 5 bedoelde terugkerende uitgaven.

Voor het jaar van aankomst in België, alsook voor het jaar van vertrek uit België of het jaar waarin dit stelsel overeenkomstig paragraaf 7 een einde neemt, wordt het in het eerste lid, 2°, bedoelde bedrag pro rata berekend op basis van het aantal dagen dat de arbeidsverhouding in België dat jaar heeft bestaan en aan de voorwaarden van dit artikel is voldaan.

In het geval dat de ingekomen belastingplichtige zijn werkzaamheid moet onderbreken en zijn bezoldiging niet wordt doorbetaald, wordt het in het eerste lid, 2°, bedoelde bedrag pro rata berekend op basis van het aantal dagen waarop de ingekomen belastingplichtige zijn beroepswerkzaamheid wel kon uitoefenen.

Onverminderd de toepassing van paragraaf 4, wordt het voldoen aan de in het eerste lid, 2°, bedoelde voorwaarde beoordeeld op het moment van de indiening van de in paragraaf 8 bedoelde aanvraag.

De Koning kan het in het eerste lid, 2°, vermelde bedrag om de drie jaar en voor het eerst voor het inkomstenjaar 2024 aanpassen aan de stijging van de afgevlakte gezondheidsindex bedoeld in artikel 2, § 2, van het koninklijk besluit van 24 december 1993 ter uitvoering van de wet van 6 januari 1989 tot vrijwaring van 's lands concurrentievermogen, bekrachtigd bij de wet van 30 maart 1994 houdende sociale bepalingen. Hiertoe wordt het in het eerste lid, 2°, vermelde bedrag vermenigvuldigd met het cijfer van de afgevlakte gezondheidsindex voor de maand september van het jaar voorafgaand aan het jaar waarvoor het nieuwe bedrag voor het eerst van toepassing zal zijn en gedeeld door het cijfer van de afgevlakte gezondheidsindex voor de maand september 2020 (107,85). Het aldus bekomen bedrag wordt afgerond tot het hogere of lagere honderdtal naargelang het cijfer van de tientallen al dan niet 5 bereikt.

Ten laatste op 31 januari van elk kalenderjaar deelt de werkgever of de vennootschap een nominatieve lijst van de werknemers en bedrijfsleiders, die in de loop van het voorafgaande jaar dit stelsel genoten, mee aan de administratie die belast is met de vestiging van de belasting. De Koning bepaalt de vorm waarin deze mededeling aan de bevoegde administratie wordt gedaan.

§ 4. Wanneer in de loop van de in paragraaf 7 bedoelde periode niet langer voldaan is aan de in paragraaf 2 of paragraaf 3, eerste lid, 2°, bedoelde voorwaarden, wordt de toepassing van dit stelsel beëindigd.

§ 5. Het ten laste nemen, bovenop de bezoldiging, door de werkgever of de vennootschap, hetzij rechtstreeks, hetzij onder de vorm van specifieke terugbetalingen, van terugkerende uitgaven die rechtstreeks voortkomen uit de ter beschikking stelling of de tewerkstelling in België, wordt aangemerkt als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever tot een bedrag van 30 pct. van de in paragraaf 3, tweede lid, omschreven bezoldiging.

Het in het eerste lid bedoelde bedrag dat als eigen kosten van de werkgever wordt aanvaard, is beperkt tot 90 000 euro per jaar.

De Koning kan het in het tweede lid vermelde bedrag om de drie jaar en voor het eerst voor het inkomstenjaar 2024 aanpassen aan de stijging van de afgevlakte gezondheidsindex overeenkomstig de regels vastgelegd in paragraaf 3, zesde lid.

Voor het jaar van aankomst in België, alsook voor het jaar van vertrek uit België of het jaar waarin dit stelsel overeenkomstig paragraaf 7 een einde neemt, wordt het in het tweede lid

bedoelde maximumbedrag pro rata bepaald op basis van het aantal dagen dat de arbeidsverhouding in België dat jaar heeft bestaan en aan de voorwaarden van dit artikel is voldaan.

Wanneer de ingekomen belastingplichtige zijn werkzaamheid moet onderbreken en zijn bezoldiging niet wordt doorbetaald, maar de in het eerste lid bedoelde kosten ingevolge een contractuele verplichting toch verder ten laste worden genomen door de werkgever of de vennootschap, wordt de bezoldiging waarop het 30 pct.-plafond wordt berekend, bepaald alsof de werkzaamheid niet werd onderbroken.

§ 6. Worden eveneens aangemerkt als terugbetalingen van eigen kosten van de werkgever, de kosten die door de werkgever of de vennootschap, hetzij rechtstreeks, hetzij onder de vorm van specifieke terugbetalingen, zijn gedragen in de mate dat deze kosten tot doel hebben om het volgende te dekken :

1° de kosten die voortvloeien uit de verhuis van de ingekomen belastingplichtige naar België;

2° de kosten die verband houden met de inrichting van de woning in België gedaan in de eerste zes maanden na aankomst in België;

3° het schoolgeld voor de kinderen van de ingekomen belastingplichtige of zijn partner die met hun ouders of een van hen verhuizen, wanneer ze volgens de Belgische wetgeving de leerplichtige leeftijd hebben en als dusdanig kleuteronderwijs, lager onderwijs of secundair onderwijs volgen in België in een privéschool of een internationale school.

De in het eerste lid, 1°, bedoelde kosten omvatten enkel de kosten van één reis om een nieuwe verblijfplaats in België te zoeken, de reiskosten van de ingekomen belastingplichtige zelf, van zijn partner en de kinderen die tot zijn gezin behoren, alsook de kosten voor het demonteren, verpakken, laden, vervoeren, ontladen, uitpakken en monteren van het meubilair dat toebehoort aan de ingekomen belastingplichtige. In voorkomend geval, worden ook de hotelkosten van de ingekomen belastingplichtige, zijn partner en van de kinderen die tot zijn gezin behoren gedurende de eerste drie maanden na de indiensttreding in België beoogd.

De in het eerste lid, 2°, bedoelde kosten, omvatten enkel de kosten die zijn gemaakt voor de aankoop van materiaal dat bestemd is om in de woning in België te blijven of voor de aankoop van huishoudtoestellen volgens de geldende normen in België.

De kosten die als in het eerste lid, 2°, bedoelde eigen kosten van de werkgever worden aanvaard, zijn beperkt tot het bedrag van 1 500 euro. De Koning kan dit bedrag om de drie jaar en voor het eerst voor het inkomstenjaar 2024 aanpassen aan de stijging van de afgevlakte gezondheidsindex overeenkomstig de regels vastgelegd in paragraaf 3, zesde lid.

Het komt aan de belastingplichtige toe om de werkelijkheid en het bedrag van deze kosten te bewijzen aan de hand van bewijskrachtige stukken of, indien dit niet mogelijk is, op basis van alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

§ 7. De paragrafen 5 en 6 zijn van toepassing gedurende de periode van de opdracht van de belastingplichtige in België, met een maximum van 5 jaar.

Indien het verblijf van belastingplichtige in België de in het eerste lid vermelde duur overschrijdt, wordt de toepassing van de paragrafen 5 en 6 verlengd met 3 jaar voor zover dat :

1° de werkgever of de vennootschap aan de in paragraaf 2 vermelde voorwaarden blijft voldoen;

en dat

2° de in paragraaf 3, eerste lid, 2°, bedoelde drempel bereikt blijft.

§ 8. Om te kunnen genieten van het in dit artikel bedoelde stelsel, moet de werkgever of de vennootschap via elektronische weg een aanvraag indienen bij de door de administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit aangeduide dienst. De aanvraag moet worden ingediend binnen een termijn van drie maanden vanaf de indienstreding van de belastingplichtige in België. De Koning bepaalt de vorm en inhoud van het formulier dat hiertoe moet worden ingevuld.

De aanvraag voor de in paragraaf 7, tweede lid, bedoelde verlenging van het stelsel wordt via elektronische weg gedaan door de werkgever of de vennootschap bij de door de administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit aangeduide dienst uiterlijk 3 maanden na het verstrijken van de eerste termijn van 5 jaar. De Koning bepaalt de vorm en de inhoud van het formulier dat hiertoe moet worden ingevuld.

In bijlage bij de in het eerste en tweede lid bedoelde aanvraag moet een door de betrokken werknemer of bedrijfsleider ondertekend attest worden gevoegd, dat zijn akkoord met de aanvraag voor de toepassing van het stelsel bevestigt.

De administratie spreekt zich uit binnen een termijn van drie maanden, te rekenen vanaf de ontvangst van de aanvraag. De belastingplichtige en de werkgever of de vennootschap worden schriftelijk in kennis gesteld van de beslissing van de administratie.

In geval van een positief antwoord, is het in dit artikel beoogde stelsel van toepassing op de bezoldigingen die door de ingekomen belastingplichtige worden verkregen vanaf zijn indienstreding in België.

§ 9. In het geval van een wijziging van werkgever of vennootschap in de loop van de in paragraaf 7 bedoelde periode, kan een nieuwe aanvraag voor de toepassing van dit stelsel worden ingediend door de nieuwe werkgever of de nieuwe vennootschap, zoals omschreven in paragraaf 8.

In dat geval kan dit stelsel opnieuw worden toegekend aan de ingekomen belastingplichtige voor zover dat :

1° de werkgever of de vennootschap aan de in paragraaf 2 vermelde voorwaarden blijft voldoen;

en dat

2° de in paragraaf 3, eerste lid, 2°, bedoelde drempel wordt bereikt;

en dat

3° overeenkomstig paragraaf 7, de totale duur van de toepassing van dit stelsel in hoofde van de belastingplichtige niet meer bedraagt dan 5 jaar, in voorkomend geval te verlengen met 3 jaar, te rekenen vanaf de eerste tewerkstelling in België.

In het in deze paragraaf bedoelde geval, moeten de in paragraaf 3, eerste lid, 2°, bedoelde voorwaarde inzake de drempel en het in paragraaf 5, tweede lid, vermelde maximumbedrag worden beoordeeld in verhouding tot de tewerkstelling van de belastingplichtige bij de respectievelijke werkgevers of de respectievelijke vennootschappen in de loop van het jaar.

Art. 32/2. § 1. In hoofde van ingekomen onderzoekers die in artikel 30, 1°, bedoelde bezoldigingen verkrijgen, wordt het ten laste nemen van bepaalde kosten door de werkgever beschouwd als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever binnen de voorwaarden en binnen de grenzen voorzien in dit artikel.

§ 2. Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‘ ingekomen onderzoeker ’, verstaan :

1° de onderzoeker die rechtstreeks in het buitenland aangeworven wordt door een binnenlandse vennootschap, door een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap of door een in artikel 1:6, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bedoelde vereniging met rechtspersoonlijkheid, teneinde er een in België belastbare bezoldigde activiteit uit te oefenen;

2° de onderzoeker die door een buitenlandse onderneming die deel uitmaakt van een multinationale groep, ter beschikking wordt gesteld van één of meerdere binnenlandse vennootschappen, van één of meerdere Belgische inrichtingen van een buitenlandse vennootschap die tot dezelfde multinationale groep behoren, of van een in artikel 1:6, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bedoelde vereniging met rechtspersoonlijkheid, teneinde een in België belastbare bezoldigde activiteit uit te oefenen.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‘ multinationale groep ’ verstaan, elke groep die twee of meer ondernemingen omvat die inwoner zijn van verschillende rechtsgebieden of die een onderneming omvat die inwoner is van het ene rechtsgebied en in een ander rechtsgebied aan belasting onderworpen is ter zake van de werkzaamheden die met behulp van een Belgische of buitenlandse inrichting worden uitgeoefend.

Voor de toepassing van dit artikel wordt onder ‘ onderzoeker ’, elke werknemer verstaan die :

1° alleen of in groep, uitsluitend of hoofdzakelijk onderzoeksactiviteiten verricht met wetenschappelijk, fundamenteel, industrieel of technisch karakter, binnen een laboratorium dat of een onderneming die een of meerdere programma's inzake onderzoek en ontwikkeling voert;

en die

2° in het bezit is van een in het vijfde lid bedoeld diploma of een relevante beroepservaring van minstens 10 jaar kan aantonen.

Met een uitsluitende of hoofdzakelijke activiteit wordt in dit geval een tijdsbesteding bedoeld van minstens 80 pct. van de werktijd.

Het in het derde lid, 2°, bedoelde diploma is een diploma van doctor of master in de studiegebieden van de exacte of toegepaste wetenschappen, de burgerlijke ingenieurswetenschappen, de medische wetenschappen, de dierengeneeskunde, de farmaceutische wetenschappen, de architectuurwetenschappen of de landbouwwetenschappen.

§ 3. In hoofde van de in paragraaf 2 bedoelde ingekomen onderzoeker moeten bovendien de onderstaande voorwaarden cumulatief zijn vervuld :

1° in de loop van de 60 maanden voorafgaand aan de indiensttreding in België, geen rijksinwoner zijn geweest, noch gewoond hebben binnen een afstand van 150 kilometer van de grens, noch onderworpen zijn geweest aan de belasting van niet-inwoners voor beroepsinkomsten in België;

2° het akkoord verkrijgen van de administratie in het kader van de bij paragraaf 8 bepaalde procedure.

Ten laatste op 31 januari van elk kalenderjaar deelt de werkgever een nominatieve lijst van de onderzoekers die in de loop van het voorafgaande jaar dit stelsel genoten mee aan de administratie die belast is met de vestiging van de belasting. De Koning bepaalt de vorm waarin deze mededeling aan de bevoegde administratie wordt gedaan.

§ 4. Wanneer in de loop van de in paragraaf 7 bedoelde periode niet langer voldaan is aan de in paragraaf 2 bedoelde voorwaarden, wordt de toepassing van dit stelsel beëindigd.

§ 5. Het ten laste nemen, naast de bezoldiging, door de werkgever, hetzij rechtstreeks, hetzij onder de vorm van specifieke terugbetalingen, van terugkerende uitgaven die rechtstreeks voortkomen uit de ter beschikking stelling of de tewerkstelling in België, wordt aangemerkt als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever tot een bedrag van 30 pct. van de bezoldiging.

Voor de toepassing van deze paragraaf wordt onder ‘ bezoldiging ’ verstaan, de jaarlijkse brutobezoldiging vóór aftrek van sociale zekerheidsbijdragen, met uitsluiting van de opzeggingsvergoedingen, vergoedingen tot herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen en de bij toepassing van artikel 38 vrijgestelde bezoldigingen en met uitsluiting van de terugbetalingen van de in deze paragraaf bedoelde terugkerende uitgaven.

Het in het eerste lid bedoelde bedrag dat als eigen kosten van de werkgever wordt aanvaard, is beperkt tot 90 000 euro per jaar. De Koning kan dit bedrag om de drie jaar en voor het eerst voor het inkomstenjaar 2024 aanpassen aan de stijging van de afgevlakte gezondheidsindex overeenkomstig de regels vastgelegd in artikel 32/1, § 3, zesde lid.

Voor het jaar van aankomst in België, alsook voor het jaar van vertrek uit België of het jaar waarin dit stelsel overeenkomstig paragraaf 7 een einde neemt, wordt het in het derde lid bedoelde maximumbedrag pro rata bepaald op basis van het aantal dagen dat de arbeidsverhouding in België dat jaar heeft bestaan en aan de voorwaarden van dit artikel is voldaan.

Wanneer de ingekomen onderzoeker zijn werkzaamheid moet onderbreken en zijn bezoldiging niet wordt doorbetaald, maar de in het eerste lid bedoelde kosten ingevolge een contractuele verplichting toch verder ten laste worden genomen door de werkgever, wordt de bezoldiging waarop het 30 pct.-plafond wordt berekend, bepaald alsof de werkzaamheid niet werd onderbroken.

§ 6. Worden eveneens aangemerkt als terugbetalingen van eigen kosten van de werkgever, de kosten die door de werkgever, hetzij rechtstreeks, hetzij onder de vorm van specifieke terugbetalingen, zijn gedragen in de mate dat deze kosten tot doel hebben om het volgende te dekken :

1° de kosten die voortvloeien uit de verhuis van de ingekomen onderzoeker naar België;

2° de kosten die verband houden met de inrichting van de woning in België gedaan in de eerste zes maanden na aankomst in België;

3° het schoolgeld voor de kinderen van de ingekomen onderzoeker of zijn partner die met hun ouders of een van hen verhuizen, wanneer ze volgens de Belgische wetgeving de leerplichtige leeftijd hebben en als dusdanig kleuteronderwijs, lager onderwijs of secundair onderwijs volgen in België in een privéschool of een internationale school.

De in het eerste lid, 1°, bedoelde kosten omvatten enkel de kosten van één reis om een nieuwe verblijfplaats in België te zoeken, de reiskosten van de ingekomen onderzoeker zelf, van zijn partner en de kinderen die tot zijn gezin behoren, alsook de kosten voor het demonteren, verpakken, laden, vervoeren, ontladen, uitpakken en monteren van het meubilair dat toebehoort aan de ingekomen onderzoeker. In voorkomend geval, worden ook de hotelkosten van de ingekomen onderzoeker, zijn partner en van de kinderen die tot zijn gezin behoren gedurende de eerste drie maanden na de indiensttreding in België beoogd.

De in het eerste lid, 2°, bedoelde kosten, omvatten enkel de kosten die zijn gemaakt voor de aankoop van materiaal dat bestemd is om in de woning in België te blijven of voor de aankoop van huishoudtoestellen volgens de geldende normen in België.

De kosten die als in het eerste lid, 2°, bedoelde eigen kosten van de werkgever worden aanvaard, zijn beperkt tot het bedrag van 1 500 euro. De Koning kan dit bedrag om de drie jaar en voor het eerst voor het inkomstenjaar 2024 aanpassen aan de stijging van de afgevlakte gezondheidsindex overeenkomstig de regels vastgelegd in artikel 32/1, § 3, zesde lid.

Het komt aan de ingekomen onderzoeker toe om de werkelijkheid en het bedrag van deze kosten te bewijzen aan de hand van bewijskrachtige stukken of, indien dit niet mogelijk is, op basis van alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

§ 7. De paragrafen 5 en 6 zijn van toepassing gedurende de periode van de opdracht van de ingekomen onderzoeker in België, met een maximum van 5 jaar.

Indien het verblijf van de onderzoeker de in het eerste lid vermelde duur overschrijdt, wordt de toepassing van de paragrafen 5 en 6 met 3 jaar verlengd, voor zover voldaan blijft aan de bij paragraaf 2 bepaalde voorwaarden met betrekking tot de werkgever.

§ 8. Om te kunnen genieten van het in dit artikel bedoelde stelsel, moet de werkgever via elektronische weg een aanvraag indienen bij de door de administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit aangeduide dienst. De aanvraag moet worden ingediend binnen een termijn van drie maanden vanaf de indienstreding van de ingekomen onderzoeker in België. De Koning bepaalt de vorm en inhoud van het formulier dat hiertoe moet worden ingevuld.

De aanvraag voor de in paragraaf 7, tweede lid, bedoelde verlenging van het stelsel wordt via elektronische weg door de werkgever gedaan bij de door de administrateur-generaal van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit aangeduide dienst ten laatste 3 maanden na het aflopen van de eerste termijn van 5 jaar. De Koning bepaalt de vorm en de inhoud van het formulier dat hiertoe moet worden ingevuld.

In bijlage bij de in het eerste en tweede lid bedoelde aanvraag moet een door de betrokken onderzoeker ondertekend attest worden gevoegd, dat zijn akkoord met de aanvraag voor de toepassing van het stelsel bevestigt.

De administratie spreekt zich uit binnen een termijn van drie maanden, te rekenen vanaf de ontvangst van de aanvraag. De onderzoeker en de werkgever worden schriftelijk in kennis gesteld van de beslissing van de administratie.

In geval van een positief antwoord, is het in dit artikel beoogde stelsel van toepassing op de bezoldigingen die door de ingekomen onderzoeker worden verkregen vanaf zijn indienstreding in België.

§ 9. In het geval van een wijziging van werkgever in de loop van de in paragraaf 7 bedoelde periode, kan een nieuwe aanvraag voor de toepassing van dit stelsel worden ingediend door de nieuwe werkgever, zoals omschreven in paragraaf 8.

In dat geval kan de regeling opnieuw toegekend worden aan de onderzoeker voor zover :

1° aan de in paragraaf 2 vermelde voorwaarden met betrekking tot de werkgever voldaan blijft;

en

2° overeenkomstig paragraaf 7, de totale duur van de toepassing van dit stelsel in hoofde van de ingekomen onderzoeker niet meer bedraagt dan 5 jaar, in voorkomend geval verlengd met 3 jaar, te rekenen vanaf de eerste tewerkstelling in België.

In het in deze paragraaf bedoelde geval, moet het in paragraaf 5, derde lid, vermelde maximumbedrag worden beoordeeld in verhouding tot de tewerkstelling van de onderzoeker bij de respectievelijke werkgevers in de loop van het jaar ».

« Art. 240ter. Indien een in artikel 32/1, § 2, bedoelde ingekomen belastingplichtige moet worden aangemerkt als een niet-rijksinwoner, wordt de toepassing van het in artikel 32/1 omschreven bijzonder stelsel voor ingekomen belastingplichtigen afhankelijk gesteld van de voorwaarde dat hij jaarlijks een door de fiscale administratie van zijn woonstaat afgeleverd attest ter beschikking houdt van de Belgische belastingadministratie, waarin wordt bevestigd

dat hij in die Staat als fiscaal inwoner onderworpen is aan een inkomstenbelasting. Een dergelijk attest moet ook gevoegd worden bij de in artikel 32/1, § 8, bedoelde aanvraag.

In dit geval zijn de in artikel 32/1, § 3, eerste lid, 2^o, bedoelde bezoldigingen, de soortgelijke bezoldigingen die effectief aan de belasting van niet-inwoners worden onderworpen.

Art. 240^{quater}. Indien een in artikel 32/2, § 2, bedoelde ingekomen onderzoeker moet worden aangemerkt als een niet-rijksinwoner, wordt de toepassing van het in artikel 32/2 omschreven bijzonder stelsel voor ingekomen onderzoekers afhankelijk gesteld van de voorwaarde dat hij jaarlijks een door de fiscale administratie van zijn woonstaat afgeleverd attest ter beschikking houdt van de Belgische belastingadministratie, waarin wordt bevestigd dat hij in die Staat als fiscaal inwoner onderworpen is aan een inkomstenbelasting. Een dergelijk attest moet ook worden gevoegd bij de in artikel 32/2, § 8, bedoelde aanvraag.

In dat geval zijn de in artikel 32/2, § 5, tweede lid, bedoelde bezoldigingen, de soortgelijke bezoldigingen die effectief aan de belasting van niet-inwoners worden onderworpen ».

Krachtens het bestreden artikel 17 van de programmawet van 27 december 2021 zijn de artikelen 13 tot 16 van die wet in werking getreden op 1 januari 2022 en zijn zij van toepassing op de in aanmerking komende belastingplichtigen en onderzoekers die in dienst treden in België vanaf 1 januari 2022.

B.1.3. Met de invoering van die twee belastingstelsels beoogt de wetgever « het voor Belgische ondernemingen mogelijk te maken personeel met specifieke competenties, dat soms moeilijk te vinden is binnen de interne arbeidsmarkt, aan te trekken » (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2349/001, pp. 12-13), waardoor zij « hun competitiviteit zowel op nationaal als op internationaal vlak [kunnen] versterken » (*ibid.*).

Vóór de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen gold er een bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden of specialisten, dat was geregeld in een administratieve circulaire (Ci.RH.624/325.294 van 8 augustus 1983). Die oude regeling was volgens de wetgever evenwel op diverse punten aanvechtbaar (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2349/001, p. 12), zodat een nieuwe regeling noodzakelijk was. Het doel van de bestreden bepalingen bestaat er volgens de wetgever evenwel « niet enkel [...] het oude stelsel te verbeteren, maar een nieuw fiscaal statuut in te voeren voor ingekomen personeel, op basis van nieuwe parameters » (*ibid.*). Als gevolg van de nieuwe regeling werd die administratieve circulaire met ingang van 1 januari 2022 opgeheven (circulaire 2022/C/9 van 21 januari 2022).

De bestreden artikelen 18 en 19 van de programmawet van 27 december 2021 bevatten overgangsregelingen om belastingplichtigen die onder het oude stelsel vallen, de mogelijkheid te bieden om, onder bepaalde voorwaarden, te opteren voor de nieuwe stelsels voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers.

B.2. Bij de wet van 5 juli 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » werden diverse wijzigingen aangebracht in de artikelen 32/1 en 32/2 van het WIB 1992 evenals in de bestreden bepalingen, maar die wijzigingen hebben geen invloed op het voorliggende beroep tot vernietiging.

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

B.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 doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt.

Het belang dient te bestaan op het ogenblik van de indiening van het verzoekschrift en dient te blijven bestaan tot de uitspraak van het arrest.

B.4. Om hun belang bij het beroep tot vernietiging te staven, voeren de verzoekende partijen aan dat zij allen stichtingen van openbaar nut in de zin van artikel 1:7 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen zijn, die op regelmatige basis werknemers en bedrijfsleiders uit het buitenland aanwerven of die dat wensen te doen. Doordat de bestreden bepalingen stichtingen van openbaar nut uitsluiten van het toepassingsgebied van de nieuwe belastingstelsels voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers, menen de verzoekende partijen dat zij een financieel nadeel lijden ten opzichte van de vennootschappen en de verenigingen die wel onder het toepassingsgebied vallen.

B.5.1. Tijdens de rechtspleging voor het Hof is de wet van 21 december 2022 « houdende diverse fiscale bepalingen » aangenomen.

Artikel 3 van die wet bepaalt :

« In artikel 32/1 van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij de wet van 27 december 2021 en gewijzigd bij de wet van 5 juli 2022, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° in paragraaf 2, eerste lid, 1°, worden de woorden ‘ een binnenlandse vennootschap, door een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap of door een in artikel 1:6, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bedoelde vereniging met rechtspersoonlijkheid ’ vervangen door de woorden ‘ een onderneming of vestiging van een onderneming ingeschreven in de Kruispuntbank van Ondernemingen ’;

2° in paragraaf 2, eerste lid, 2°, worden de woorden ‘ van één of meer binnenlandse vennootschappen, van één of meer Belgische inrichtingen van een buitenlandse vennootschap die tot dezelfde multinationale groep behoren, of van een in artikel 1:6, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bedoelde vereniging met rechtspersoonlijkheid ’ vervangen door de woorden ‘ aan één of meer ondernemingen of vestigingen van een onderneming ingeschreven in de Kruispuntbank van Ondernemingen ’;

[...] ».

Artikel 4 van de voormelde wet bepaalt :

« In artikel 32/2 van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij de wet van 27 december 2021 en gewijzigd bij de wet van 5 juli 2022, worden de volgende wijzigingen aangebracht :

1° in paragraaf 2, eerste lid, 1°, worden de woorden ‘ binnenlandse vennootschap, door een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap of door een in artikel 1:6, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bedoelde vereniging met rechtspersoonlijkheid ’ vervangen door de woorden ‘ onderneming of vestiging van een onderneming ingeschreven in de Kruispuntbank van Ondernemingen ’;

2° in paragraaf 2, eerste lid, 2°, worden de woorden ‘ van één of meerdere binnenlandse vennootschappen, van één of meerdere Belgische inrichtingen van een buitenlandse vennootschap die tot dezelfde multinationale groep behoren of van een in artikel 1:6, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bedoelde vereniging met rechtspersoonlijkheid ’ vervangen door de woorden ‘ aan één of meerdere ondernemingen of vestigingen van een onderneming ingeschreven in de Kruispuntbank van Ondernemingen ’;

[...] ».

Artikel 41 van de voormelde wet bepaalt :

« In de programmawet van 27 december 2021, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 12 juli 2022, wordt een artikel 17/2 ingevoegd, luidende :

‘ Art. 17/2. § 1. Ingekomen belastingplichtigen aangeworven door of ter beschikking gesteld aan een onderneming of een vestiging van een onderneming ingeschreven in de Kruispuntbank van Ondernemingen die niet reeds door artikel 32/1, § 2, eerste lid, van het

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het bestond voordat het werd gewijzigd door artikel 3 van de wet van 21 december 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, werd beoogd en die aan alle andere voorwaarden van artikel 32/1 van hetzelfde Wetboek beantwoordde tussen 1 januari 2022 en 10 dagen na de publicatie van de Wet van 21 december 2022 houdende diverse fiscale bepalingen in het *Belgisch Staatsblad*, kunnen alsnog een aanvraag tot het verkrijgen van het stelsel indienen binnen een periode van drie maanden te rekenen vanaf 10 dagen na de publicatie van de voormelde wet in het *Belgisch Staatsblad*.

De toepassing van het stelsel zoals omschreven in artikel 32/1, § 7, van hetzelfde Wetboek, start retroactief op de datum van aankomst, ten vroegste op 1 januari 2022.

§ 2. Ingekomen onderzoekers aangeworven door of ter beschikking gesteld aan een onderneming ingeschreven in de Kruispuntbank van Ondernemingen die niet reeds door artikel 32/2 § 2, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals het bestond voordat het werd gewijzigd door artikel 4 van de wet van 21 december 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, werd beoogd en die aan alle andere voorwaarden van artikel 32/2 van hetzelfde Wetboek beantwoordde tussen 1 januari 2022 en 10 dagen na de publicatie van de Wet van 21 december 2022 houdende diverse fiscale bepalingen in het *Belgisch Staatsblad*, kunnen alsnog een aanvraag tot het verkrijgen van het stelsel indienen binnen een periode van drie maanden te rekenen vanaf 10 dagen na de publicatie van de voormelde wet in het *Belgisch Staatsblad*.

De termijn van het stelsel zoals omschreven in artikel 32/2, § 7 van hetzelfde Wetboek, start retroactief op de datum van aankomst, ten vroegste op 1 januari 2022. ' ».

Krachtens artikel 46 van de wet van 21 december 2022 hebben de artikelen 3, 4 en 41 van die wet uitwerking met ingang van 1 januari 2022.

B.5.2. De memorie van toelichting licht die bepalingen als volgt toe :

« Het stelsel van ingekomen belastingplichtigen dat in werking trad op 1 januari 2022 staat open voor een werknemer of bedrijfsleider die rechtstreeks wordt aangeworven in het buitenland of ter beschikking wordt gesteld aan een binnenlandse vennootschap, een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap of een in artikel 1:6, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bedoelde vereniging met rechtspersoonlijkheid, met het doel er een in België belastbare bezoldigde activiteit uit te oefenen.

Het stelsel van ingekomen onderzoekers, dat samen met het stelsel van ingekomen belastingplichtigen in werking trad, staat open voor de onderzoeker die rechtstreeks in het buitenland aangeworven wordt of ter beschikking wordt gesteld aan een binnenlandse vennootschap, een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap of een in artikel 1:6, § 2, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bedoelde vereniging met rechtspersoonlijkheid, teneinde er een in België belastbare bezoldigde activiteit uit te oefenen.

Er werd een vernietigingsberoep ingediend tegen de nieuwe belastingstelsels voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers die werden ingevoerd met de programmawet van 27 december 2021.

Verzoekers vragen de vernietiging van de artikelen 13 tot 19 van de programmawet van 27 december 2021 in de mate dat stichtingen/instellingen van openbaar nut niet in het personele toepassingsgebied van deze artikelen zijn opgenomen. Op basis van een diepgaander onderzoek blijkt dat er geen redenen zijn om een tewerkstelling bij stichtingen in de zin van artikel 1:7 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, rechtspersonen *sui generis* en publieke instellingen met rechtspersoonlijkheid uit te sluiten van het personele toepassingsgebied van deze nieuwe stelsels.

Om de ongelijke behandeling weg te werken van een tewerkstelling bij deze laatsten vergeleken met een tewerkstelling bij een vereniging met rechtspersoonlijkheid, werd vooropgesteld om de stichtingen in de zin van artikel 1:7 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, rechtspersonen *sui generis* en publieke instellingen retroactief vanaf 1 januari 2022 toe te voegen aan de artikelen 32/1 en 32/2, WIB 92. Ingekomen belastingplichtigen en onderzoekers die werken voor deze stichtingen, rechtspersonen *sui generis* en publieke instellingen voor wie de voorziene aanvraagtermijnen inmiddels verstreken zijn, krijgen een nieuwe termijn van drie maanden te rekenen vanaf 10 dagen na de publicatie van deze wet in het *Belgisch Staatsblad* om een aanvraag in te dienen op voorwaarde dat zij vanaf de datum van indiensttreding aan de voorwaarden van het stelsel voldoen (zie hoofdstuk 8).

Naar aanleiding van het advies van de Raad van State, die voorstelde om het toepassingsgebied verder uit te breiden naar buitenlandse stichtingen met rechtspersoonlijkheid, werd tot het besluit gekomen dat het meest aangewezen onderscheidend criterium de tewerkstelling betreft bij een onderneming ingeschreven in de Kruispuntbank van Ondernemingen. Stichtingen, vzw's, IVZW, publieke instellingen met rechtspersoonlijkheid en dergelijke meer vallen onder dit bedoelde begrip van onderneming.

Op deze manier wordt grondwettelijke zekerheid gewaarborgd en het advies van de Raad van State gevolgd » (*Parl. St.*, Kamer, 2022-2023, DOC 55-3012/001, pp. 6-7).

B.6. De wetgever heeft derhalve met terugwerkende kracht tot 1 januari 2022, zijnde de datum van inwerkingtreding van de bestreden bepalingen, het toepassingsgebied van de belastingstelsels voor ingekomen belastingplichtigen en ingekomen onderzoekers uitgebreid tot ondernemingen of vestigingen van ondernemingen die zijn ingeschreven in de Kruispuntbank van ondernemingen, waaronder ook stichtingen van openbaar nut worden begrepen. Tevens heeft hij voor die ondernemingen voorzien in een nieuwe termijn om een aanvraag in te dienen om die bijzondere belastingstelsels te kunnen genieten.

B.7. Hieruit volgt dat de verzoekende partijen niet langer een voordeel kunnen halen uit de vernietiging van de bestreden bepalingen, zodat zij geen actueel belang hebben bij hun beroep, zoals zij overigens zelf erkennen in hun aanvullende memorie.

B.8. Het beroep tot vernietiging is onontvankelijk.

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 20 april 2023.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

L. Lavrysen