

LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN

COUR CONSTITUTIONNELLE

[2021/200534]

Extrait de l'arrêt n° 12/2021 du 28 janvier 2021

Numéro du rôle : 6968

En cause : le recours en annulation de l'article 89 de la loi-programme du 25 décembre 2017 (modification de l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du Code des impôts sur les revenus 1992), introduit par Florence Lebel.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et L. Lavrysen, et des juges J.-P. Moerman, R. Leysen, M. Pâques, Y. Kherbache et T. Detienne, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 28 juin 2018 et parvenue au greffe le 29 juin 2018, Florence Lebel, assistée et représentée par Me T. Afschrift, avocat au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation de l'article 89 de la loi-programme du 25 décembre 2017 (modification de l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du Code des impôts sur les revenus 1992), publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 2017.

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant à la disposition attaquée et à son contexte

B.1. La partie requérante demande l'annulation de l'article 89 de la loi-programme du 25 décembre 2017, qui a modifié l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992).

Cette disposition concerne la taxation des distributions effectuées par les constructions juridiques, en lien avec l'obligation de déclaration de ces constructions juridiques et en lien avec la taxation dite « de/par transparence » des revenus perçus par ces constructions juridiques.

La notion de « construction juridique », définie à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, du CIR 1992, est examinée en B.9.2 et en B.11.

B.2.1. Avant sa modification par l'article 89, attaqué, de la loi-programme du 25 décembre 2017, l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992 disposait :

« Les dividendes comprennent :

[...]

3^o les sommes, autres que celles visées au 1^o, 2^o, 2^o*bis* et 2^o*ter*, attribuées ou mises en paiement par une construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *b*), à la suite de sa dissolution ou du transfert total ou partiel qui n'a pas été conclu de manière [commutative], de ses actifs pour la partie qui excède le montant des avoirs apportés ».

B.2.2. En vertu de cette disposition, étaient uniquement imposables, au titre de dividendes, sur la partie excédant le montant des avoirs apportés : les distributions effectuées par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *b*), du CIR 1992 (ci-après : les constructions juridiques de catégorie *b*)), à la suite de leur dissolution ou du transfert total ou partiel de leurs actifs « [non] conclu de manière [commutative] », c'est-à-dire conclu sans contrepartie équivalente.

En conséquence, les distributions effectuées par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *a*), du CIR 1992 (ci-après : les constructions juridiques de catégorie *a*)) n'étaient pas imposables, au titre de dividendes, sur la base de cette disposition.

B.3.1. L'article 89, attaqué, de la loi-programme du 25 décembre 2017 dispose :

« Dans l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du [CIR 1992], rétabli par la loi du 26 décembre 2015, les modifications suivantes sont apportées :

1^o les mots ' visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *b*) ' sont supprimés;

2^o les mots ' à la suite de sa dissolution ou du transfert total ou partiel qui n'a pas été conclu de manière commutatif, de ses actifs ' sont remplacés par les mots ' y compris les revenus qui sont censés être attribués ou mis en paiement conformément à l'article 5/1, § 2 ';

3^o les mots ' pour la partie qui excède le montant des avoirs apportés ' sont remplacés par les mots ' dans la mesure où le contribuable n'a pas établi que cette attribution ou mise en paiement entraînerait une diminution du patrimoine de la construction juridique jusqu'à un montant inférieur aux capitaux apportés par le fondateur ' ».

B.3.2. Depuis sa modification par la disposition attaquée, l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992 dispose :

« Les dividendes comprennent :

[...]

3^o les sommes, autres que celles visées au 1^o, 2^o, 2^o*bis* et 2^o*ter*, attribuées ou mises en paiement par une construction juridique y compris les revenus qui sont censés être attribués ou mis en paiement conformément à l'article 5/1, § 2, dans la mesure où le contribuable n'a pas établi que cette attribution ou mise en paiement entraînerait une diminution du patrimoine de la construction juridique jusqu'à un montant inférieur aux capitaux apportés par le fondateur ».

En vertu de cette disposition et du fait de la suppression du renvoi à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *b*), du CIR 1992, les distributions effectuées par toute construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, du CIR 1992 - y compris les constructions juridiques de catégorie *a*) - sont désormais taxées au titre de dividendes, dans la mesure où le contribuable n'a pas établi que ces distributions constituent le remboursement du patrimoine apporté.

Conformément aux articles 17, § 1^{er}, 1^o, et 171, 3^o, du CIR 1992, ces dividendes sont soumis, au titre de revenus de capitaux et biens mobiliers, à une imposition au taux distinct de 30 % .

B.3.3. Les travaux préparatoires de la disposition attaquée mentionnent :

« Les modifications qui sont apportées par le présent projet à l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, CIR 92, ont pour but de considérer désormais également les distributions des constructions juridiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *a*), CIR 92 comme des dividendes.

L'article est ensuite adapté de telle sorte qu'il ressorte mieux que chaque distribution d'une construction juridique, qui ne constitue pas le remboursement du patrimoine apporté, est considérée comme un dividende.

La distribution du patrimoine apporté n'est censée avoir lieu qu'après la distribution de tous les bénéfices et revenus réservés. Il appartient, le cas échéant, au contribuable de prouver l'importance du patrimoine apporté initialement » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/001, p. 39).

« Les distributions par des constructions juridiques de type 1 [et] de type 2 seront désormais traitées de la même manière et les deux seront imposables » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/016, p. 6).

B.4. En vertu de l'article 100, alinéa 1^{er}, de la loi-programme du 25 décembre 2017, la disposition attaquée s'applique « aux revenus recueillis, attribués ou mis en paiement par une construction juridique à partir du 17 septembre 2017 et, en ce qui concerne l'application du précompte mobilier, aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du premier jour du mois qui suit la publication [de la loi] au *Moniteur belge* », soit à partir du 1^{er} janvier 2018.

Quant à la recevabilité

B.5.1. Le Conseil des ministres fait valoir que le recours est tardif, en ce que le moyen unique dénonce une discrimination qui trouverait sa source non pas dans la disposition attaquée, mais dans la loi-programme du 10 août 2015.

B.5.2. Par un moyen unique, la partie requérante fait valoir que l'article 89, attaqué, de la loi-programme du 25 décembre 2017 fait naître une identité de traitement dépourvue de justification raisonnable entre, d'une part, les constructions juridiques de catégorie *a*) et, d'autre part, les constructions juridiques de catégorie *b*), en ce que les distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie *a*) sont désormais taxables au titre de dividendes, sans que cette taxation soit limitée aux distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie *a*) qui sont soumises, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies, à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 %, comme c'est le cas pour la taxation des distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie *b*).

B.5.3. L'identité de traitement contestée trouve son origine dans la disposition attaquée, dès lors que, comme il a été dit en B.3.2, c'est par l'effet de la modification introduite par cette disposition à l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992 que les distributions des constructions juridiques de catégorie *a*) sont désormais taxables au titre de dividendes.

La circonstance que le grief de la partie requérante porte, en particulier, sur l'absence d'alignement du champ d'application de la mesure attaquée sur celui de la taxation des distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie *b*) qui découle des articles 2, § 1^{er}, 13^o, *b*), et 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992, tels qu'ils ont été modifiés par les articles 38 et 40 de la loi-programme du 10 août 2015, n'est pas de nature à modifier ce constat. En adoptant la disposition attaquée, le législateur a de nouveau légiféré dans la matière contenue dans ces dispositions. Il a en effet expressément choisi, d'une part, de maintenir le régime de taxation des distributions effectuées par les entités dotées de la personnalité juridique soumises, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies, à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 % du revenu imposable et, d'autre part, de taxer désormais également, au titre de dividendes, les distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie *a*), quel que soit le taux à l'impôt sur les revenus auquel ces constructions juridiques sont soumises en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies.

B.5.4. Le recours est dès lors recevable *ratione temporis*.

B.6.1. Le Conseil des ministres conteste par ailleurs la recevabilité du recours, à défaut pour la partie requérante de justifier de l'intérêt requis. Il soulève que, si la partie requérante s'était conformée à l'obligation de déclaration visée à l'article 307, § 1^{er}, alinéa 4, du CIR 1992, examiné en B.9.1, les revenus perçus à partir du 1^{er} janvier 2015 par le trust de la partie requérante auraient été soumis à la taxe par transparence dans le chef de la partie requérante, conformément à l'article 5/1 du CIR 1992, examiné en B.10.2. Partant, les distributions de ces revenus effectuées à partir du 17 septembre 2017 auraient été exemptées de la taxation sur les distributions, conformément à l'article 21, alinéa 1^{er}, 12^o, du même Code. Par ailleurs, compte tenu de la présomption visée à l'article 21, alinéa 2, du CIR 1992, il serait peu probable que le trust possède encore, le 17 septembre 2017, des réserves constituées de revenus perçus avant le 1^{er} janvier 2015. La partie requérante n'apporterait en tout cas pas la preuve de l'existence de telles réserves. Elle n'apporterait pas non plus la preuve de sa qualité de bénéficiaire du trust.

B.6.2. La partie requérante fait valoir que le trust a perçu des revenus avant le 1^{er} janvier 2015, que, par hypothèse, ces revenus n'ont pas été soumis à la taxe par transparence, qu'ils sont susceptibles d'être distribués à l'avenir et d'être soumis, à ce titre, à la taxation sur les distributions effectuées par les constructions juridiques de la catégorie *a*), en vertu de l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée.

B.6.3. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Ne justifient de l'intérêt requis que les personnes dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée.

B.6.4. La partie requérante agit en tant que fondatrice et bénéficiaire, domiciliée en Belgique, d'un trust de droit canadien.

En ces qualités, la partie requérante justifie de l'intérêt requis pour demander l'annulation d'une disposition qui définit comme revenus imposables, « dans le chef de n'importe quel contribuable » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/001, p. 30), au titre de dividendes, les distributions effectuées à partir du 17 septembre 2017 par les constructions juridiques de catégorie *a*), dont le Conseil des ministres ne conteste pas que le trust de la partie requérante est susceptible de relever.

B.6.5. L'exception est rejetée.

Quant au fond

B.7. Le moyen unique est pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution par l'article 89 de la loi-programme du 25 décembre 2017. Selon la partie requérante, l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée, traite de la même manière, sans que cela soit raisonnablement justifié, les constructions juridiques de catégorie *a*) et les constructions juridiques de catégorie *b*), en qualifiant de dividendes les sommes distribuées par ces deux catégories de constructions juridiques, sans prévoir, pour les constructions juridiques de catégorie *a*), une condition relative au taux d'imposition applicable en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies, qui serait analogue à la condition résultant de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *b*), du CIR 1992, en ce qui concerne les constructions juridiques de catégorie *b*).

Le grief de la partie requérante est ainsi uniquement dirigé contre la suppression du renvoi, par l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992, à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *b*), du CIR 1992, à la suite de la modification introduite par l'article 89, 1^o, de la loi-programme du 25 décembre 2017. La Cour limite son examen à cette disposition.

B.8. La loi-programme du 25 décembre 2017 s'inscrit dans le prolongement de plusieurs lois qui, depuis 2013, visent à imposer les revenus des « patrimoines qui sont artificiellement séparés du patrimoine d'un habitant du Royaume ou d'une personne morale soumise à l'impôt des personnes morales au moyen de divers types de constructions juridiques » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/016, p. 5; voir aussi, DOC 54-2476/001, p. 28), également appelés « patrimoines flottants » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 26).

En ce qui concerne l'obligation de déclaration et la définition initiale de la construction juridique

B.9.1. La loi du 30 juillet 2013 « portant des dispositions diverses » (ci-après : la loi du 30 juillet 2013) a imposé aux contribuables, à partir de l'exercice d'imposition 2014, de déclarer les constructions juridiques dont ils sont fondateurs ou bénéficiaires (article 307, § 1^{er}, alinéa 4, du CIR 1992, inséré par l'article 36, 1^o, de la loi du 30 juillet 2013 et par l'article 37 de la même loi).

B.9.2. Afin de délimiter le champ d'application de cette obligation de déclaration, l'article 35 de la loi du 30 juillet 2013 a introduit une définition de la notion de « construction juridique » à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, du CIR 1992, qui disposait :

« § 1^{er}. Pour l'application du présent Code, des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus et des arrêtés pris pour leur exécution, les termes suivants ont le sens défini dans le présent article.

[...]

13^o Par construction juridique, on entend :

a) une relation juridique créée par un acte du fondateur ou par une décision judiciaire, par lequel ou laquelle des biens ou des droits sont placés sous le contrôle d'un administrateur afin de les administrer dans l'intérêt d'un ou plusieurs bénéficiaires ou dans un but déterminé. Cette relation juridique présente les caractéristiques suivantes :

- le titre de propriété relatif aux biens ou droits en question est établi au nom de l'administrateur ou d'une autre personne pour le compte de l'administrateur;

- les biens de la construction juridique constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine de l'administrateur;

- l'administrateur est investi du pouvoir et chargé de l'obligation, dont il doit rendre compte, d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes de la construction juridique et les règles particulières imposées à l'administrateur par la loi.

b) un non-résident visé à l'article 227, 2^o ou 3^o qui, en vertu des dispositions de la législation du pays ou de la juridiction où il est établi n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, sur les revenus de capitaux et biens mobiliers à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique et dont les droits juridiques des actions ou parts sont détenus en tout ou en partie par un habitant du Royaume ou dont le bénéficiaire des parts ou des droits économiques des biens et capitaux est un habitant du Royaume.

En ce qui concerne les non-résidents visés à l'alinéa précédent, un arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres détermine les formes juridiques visées pour des pays ou des juridictions déterminés. Cette liste est mise à jour régulièrement par arrêté royal délibéré en Conseil des Ministres ».

La construction juridique désignait alors les deux types de constructions suivants : d'une part, les « relations juridiques » visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, a), et, d'autre part, les non-résidents visés à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), qui, en vertu des dispositions de la législation du pays ou de la juridiction où ils sont établis, n'y étaient pas soumis à un impôt sur les revenus ou y étaient soumis à « un régime de taxation notablement plus avantageux ».

En ce qui concerne la taxe par transparence, la taxe sur les distributions et la nouvelle définition de la construction juridique de catégorie b)

B.10.1. La loi-programme du 10 août 2015 a complété l'obligation de déclaration précitée par « un mécanisme d'imposition des revenus perçus et/ou distribués par une construction juridique » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 31).

B.10.2. D'une part, les articles 5/1 et 220/1 nouveaux du CIR 1992, tels qu'il ont été insérés par les articles 39 et 42 de la loi-programme du 10 août 2015, ont introduit une taxe par transparence sur les revenus perçus par les constructions juridiques. En vertu de ces dispositions, les revenus perçus par les constructions juridiques de catégorie a) et les revenus perçus par les constructions juridiques de catégorie b) étaient imposables dans le chef des contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales, comme s'ils avaient perçu ces revenus directement (*Doc. parl.* Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, p. 41).

En vertu des dispositions précitées, ces revenus étaient imposables dans le chef du ou des fondateurs de la construction juridique, sauf si ces revenus avaient été payés ou attribués à un tiers bénéficiaire. Dans ce cas, ils étaient imposables dans le chef de ce dernier (*ibid.*).

B.10.3. D'autre part, l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, b), du CIR 1992, tel qu'il a été remplacé par l'article 40 de la loi-programme du 10 août 2015, a introduit une taxe sur les distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie b). L'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, du CIR 1992 prévoyait :

« Les dividendes comprennent :

[...]

a) les sommes définies comme dividendes par les articles 186, 187 et 209 en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société résidente ou étrangère ou d'acquisition d'actions ou parts propres par une telle société;

b) par dérogation au a), les sommes attribuées ou mises en paiement par une construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), à la suite de sa dissolution ou du transfert total ou partiel de ses actifs sans contrepartie équivalente, pour la partie qui excède le montant des avoirs apportés qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique ».

En vertu de cette disposition, les distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie b) à l'occasion de leur dissolution ou du transfert de leurs actifs sans contrepartie étaient taxées « pour la partie qui excède le montant des avoirs apportés qui ont déjà subi leur régime d'imposition en Belgique », au titre de dividendes, dans le chef du fondateur ou d'un autre bénéficiaire.

B.11. Par la même loi-programme du 10 août 2015, le législateur a également modifié la définition de la construction juridique de catégorie b). La définition de la construction juridique de catégorie a), citée en B.9.2, est restée inchangée.

L'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 38, 1^o, de la loi-programme du 10 août 2015, dispose :

« Par construction juridique, on entend :

[...]

b) toute société, association, établissement, organisme ou entité quelconque, qui possède la personnalité juridique et qui, en vertu des dispositions de la législation de l'Etat ou de la juridiction où il est établi, soit, n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus, soit, y est soumis à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 p.c. du revenu imposable de cette construction juridique déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants.

A l'exception des cas déterminés par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, les formes juridiques visées à l'alinéa 1^{er} qui sont établies dans un Etat ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen ne constituent pas des constructions juridiques.

En ce qui concerne les formes juridiques visées à l'alinéa 1^{er}, qui ne sont pas établies dans un Etat ou une juridiction qui fait partie de l'Espace économique européen, le Roi détermine par arrêté délibéré en Conseil des ministres, d'une manière non limitative, les formes juridiques visées pour des Etats ou des juridictions déterminés qui sont présumées répondre à la définition de l'alinéa 1^{er}.

Le Roi saisira la Chambre des représentants immédiatement si elle est réunie, sinon dès l'ouverture de sa plus prochaine session, d'un projet de loi de confirmation des arrêtés pris en exécution de l'alinéa 2. Lesdits arrêtés cessent de produire leurs effets s'ils n'ont pas été confirmés par la loi dans les douze mois qui suivent la date de leur publication au *Moniteur belge*. La confirmation produit ses effets à cette date. A défaut de cette confirmation endéans le délai précité, l'arrêté est censé n'avoir jamais produit ses effets ».

Lors des travaux préparatoires, cette nouvelle définition de la construction juridique de catégorie b) a été justifiée par la nécessité d'adapter la notion à l'évolution de la fiscalité internationale (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 32 et 34). Le critère distinctif du taux d'imposition de 15 % a été introduit directement dans la définition de la construction juridique de catégorie b), à la suite de l'avis de la section de législation du Conseil d'Etat (*ibid.*, pp. 124, 160-161 et 199-200). Ce taux a été fixé par analogie avec le taux applicable dans le régime des revenus définitivement taxés, visé à l'article 203, § 1^{er}, du CIR 1992 (*ibid.*, p. 161; DOC 54-1125/009, pp. 19-20).

B.12. Il découle de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la loi-programme du 10 août 2015, que les entités dotées de la personnalité juridique qui, en vertu de la législation de l'Etat ou de la juridiction où elles sont établies, sont soumises à un impôt sur les revenus d'un taux supérieur ou égal à 15 % ne constituent pas des constructions juridiques de catégorie b).

Par conséquent, ni la taxe par transparence, ni la taxe sur les distributions ne sont applicables aux revenus perçus ou distribués par ces entités qui ne sont pas qualifiées de constructions juridiques de catégorie b). En effet, la première taxe s'applique aux revenus perçus par une « construction juridique » et la seconde taxe s'appliquait uniquement, à l'époque, aux sommes distribuées par « une construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), [du CIR 1992] ».

B.13. Les dispositions précitées de la loi-programme du 10 août 2015 sont applicables « aux revenus perçus, attribués ou mis en paiement par une construction juridique à partir du 1^{er} janvier 2015 et en ce qui concerne l'application du précompte mobilier ou du précompte professionnel, aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du premier jour du mois qui suit la publication [de la loi] au *Moniteur belge* », soit à partir du 1^{er} septembre 2015 (article 47 de la loi-programme du 10 août 2015).

En ce qui concerne les modifications de la taxe sur les distributions, introduites par la loi du 26 décembre 2015

B.14. La loi du 26 décembre 2015 « relative aux mesures concernant le renforcement de la création d'emplois et du pouvoir d'achat » a apporté au régime fiscal des constructions juridiques plusieurs modifications qui sont entrées en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2016 (article 109 de la loi du 26 décembre 2015). En vertu de l'article 104, b), de cette loi, le régime fiscal des distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie b), anciennement visé à l'article 18, alinéa 1^{er}, 2^oter, b), du CIR 1992, cité en B.10.3, a été modifié et déplacé à l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992, cité en B.2.1.

En ce qui concerne la modification de la taxe sur les distributions introduite par la disposition attaquée

B.15.1. Comme il est dit en B.3.2, l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée, qualifie de « dividendes » les sommes distribuées par toute construction juridique, y compris par les constructions juridiques de catégorie a), qui ne constituent pas le remboursement du patrimoine apporté et qui n'ont pas déjà subi leur régime d'imposition en Belgique (article 21, alinéa 1^{er}, 12^o, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par l'article 90, a), de la loi-programme du 25 décembre 2017).

B.15.2. Par la loi-programme du 25 décembre 2017, attaquée, le législateur a voulu supprimer la différence de traitement qui existait entre les constructions juridiques de catégorie a) et les constructions juridiques de catégorie b) en ce qui concerne le régime fiscal applicable aux distributions qu'elles effectuent. Il a également voulu simplifier le régime fiscal des constructions juridiques de manière générale, en supprimant la taxe par transparence dans le chef des tiers bénéficiaires.

Ainsi, du fait des mesures introduites par la loi-programme du 25 décembre 2017, la taxe par transparence s'applique désormais uniquement dans le chef du fondateur, tandis que tous les revenus qui ne sont pas imposés dans le cadre de la taxe de transparence et qui sont distribués par une construction juridique sont taxés au titre de dividendes « dans le chef de n'importe quel contribuable » :

« Le présent projet prévoit [...] de traiter fiscalement de la même façon les distributions faites par des constructions juridiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, a), CIR 92, et les distributions faites par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), CIR 92.

Etant donné l'objectif de taxer également les distributions faites par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, a), CIR 92, il n'est plus nécessaire de taxer le tiers bénéficiaire d'une construction juridique par la taxe de transparence car une personne physique ou une personne morale visée à l'article 220, ne peut être qualifiée comme tiers bénéficiaire au moment où elle bénéficie de tout avantage octroyé par la construction juridique. Par conséquent, la possibilité est créée de simplifier drastiquement le régime de taxation en prévoyant désormais que la taxe de transparence n'est applicable qu'aux fondateurs. Tous les revenus qui ne sont pas imposés par la taxe de transparence et qui sont tout de même d'une façon ou d'une autre distribués par une construction juridique aux fondateurs ou à d'autres habitants du Royaume ou à des personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales seront, à l'exception de l'actif apporté à la construction juridique, considérés comme des dividendes et taxés en tant que tels.

L'avantage de cette approche réside dans le fait que l'approche sous l'angle de la transparence ne doit plus être suivie au niveau des tiers bénéficiaires, ce qui implique que l'administration ou le tiers bénéficiaire sont dispensés de la tâche consistant à établir la relation entre les revenus recueillis par le contribuable et les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique.

En outre, l'approche sous l'angle de la transparence auprès des tiers bénéficiaires ne peut également s'appliquer avec succès que si les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique ont été distribués au tiers bénéficiaire au cours de la même période imposable. Cela avait pour conséquence que les tiers bénéficiaires étaient traités différemment sur le plan fiscal en fonction du type de construction juridique, selon que [la] construction juridique avait ou non distribué les revenus perçus au cours de la même période imposable à ce tiers bénéficiaire.

La différence de traitement entre, d'une part, les tiers bénéficiaires auxquels ont été distribués des revenus d'une construction juridique qui avait recueilli ces revenus au cours de la même période imposable et, d'autre part, les tiers bénéficiaires auxquels ont été distribués des revenus d'une construction juridique qui avait recueilli ces revenus au cours d'une autre période imposable peut difficilement se justifier.

Le présent projet a donc aussi pour but d'aboutir à un traitement plus uniforme des tiers bénéficiaires.

Par conséquent, il n'est plus nécessaire de prévoir une définition distincte pour un tiers bénéficiaire au sein du CIR 92. Cette définition est dès lors supprimée du Code, et les dispositions dans lesquelles une référence à ce tiers bénéficiaire était faite sont également adaptées de façon neutre.

La suppression de cette définition ne signifie en aucun cas que ces tiers bénéficiaires ne seront plus taxés sur les revenus qu'ils recueillent en provenance de la construction juridique. Les modifications qui sont proposées dans le présent projet n'ont après tout pas seulement pour but d'appliquer la technique de la transparence uniquement dans le chef du fondateur de la construction juridique, mais vise également de rendre possible la qualification des distributions par des constructions juridiques comme des revenus mobiliers dans le chef de n'importe quel contribuable » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/001, pp. 29-30).

« Jusqu'à présent, [...] certaines constructions juridiques peuvent, contrairement à d'autres, distribuer des capitaux sans subir la moindre imposition. Cette distinction semble arbitraire et elle n'est pas conforme aux objectifs de la taxe Caïman. [...] Le projet de loi à l'examen [...] peut également, dans la foulée, supprimer la figure du tiers bénéficiaire en considérant les distributions comme des dividendes. Le système est ainsi simplifié et il est mis fin à l'inégalité de traitement entre tiers bénéficiaires. Enfin, les réserves historiques sont-elles aussi censées être les premières distribuées, si bien que l'application de la taxe Caïman est sensiblement élargie. C'est donc un progrès énorme ! » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, DOC 54-2746/016, pp. 17-18).

Lors des travaux préparatoires, le délégué du Gouvernement a indiqué à la section de législation du Conseil d'État que le Gouvernement souhaitait traiter comme deux événements fiscaux distincts, d'une part, l'acquisition de revenus par une construction juridique et, d'autre part, la distribution de revenus par une construction juridique :

« [l'objectif est d'appliquer l'impôt de transparence aux revenus acquis par la construction juridique. Les revenus distribués ou attribués par la construction juridique au fondateur ou à un autre bénéficiaire ne doivent pas faire l'objet d'une approche par transparence, étant donné qu'il s'agit de revenus effectivement acquis par les contribuables.

Schéma abrégé :

- revenus acquis par la construction juridique : approche par transparence (art. 5/1 CIR 92);
- revenus distribués par la construction juridique : qualification comme dividende (art. 18) et pas d'approche par transparence (art. 5/1, § 1^{er}, dernier alinéa, CIR 92);
- revenus acquis par la construction juridique, auxquels a été appliquée l'approche par transparence et qui sont ensuite distribués à un habitant du Royaume : exonérés (art. 21 CIR 92).

[...]

Nous concevons l'acquisition de revenus par une construction juridique et la distribution de revenus par une construction juridique comme constituant deux événements fiscaux distincts. Le principe de transparence s'applique donc à tous les revenus acquis par la construction juridique. Par cette disposition [à savoir l'article 63, 5^o, du projet], nous voulons uniquement faire en sorte que le traitement fiscalement transparent des revenus acquis de la construction juridique ne puisse être utilisé comme argument en vue de réfuter la qualification des revenus distribués comme « dividendes ». La construction juridique est donc transparente en ce qui concerne les revenus acquis et non transparente en ce qui concerne les revenus distribués. Ce n'est d'ailleurs pas une nouveauté. Le régime fiscal du fondateur, en ce qui concerne les revenus acquis et distribués d'une construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), du CIR 92, est resté inchangé sur ce plan depuis l'instauration de la taxe Caïman] » (*Doc. parl.*, Chambre, 2017-2018, n^o 54-2746/001, p. 182).

B.16. En vertu des articles 5/1 et 220/1 et de l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée, lus en combinaison avec l'article 2, § 1^{er}, 13^o, a), du même Code, les revenus perçus ou distribués par une construction juridique de catégorie a) sont désormais soumis à la taxe par transparence ou à la taxe sur les distributions, quel que soit le taux à l'impôt sur les revenus auquel cette construction juridique est soumise en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie.

B.17. En étendant le champ d'application de la taxe sur les distributions visée à l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992 aux distributions effectuées par les constructions juridiques de catégorie a), le législateur a pris une mesure pertinente eu égard à l'objectif, cité en B.15.2, de mettre fin à la différence de traitement entre les constructions juridiques de catégorie a) et les constructions juridiques de catégorie b) en ce qui concerne le régime fiscal applicable à leurs distributions. En effet, les distributions effectuées par les deux catégories de constructions juridiques sont désormais soumises à la taxe sur les distributions.

La Cour doit toutefois encore examiner si, en mettant fin à la différence de traitement précitée, le législateur n'a pas créé une différence de traitement dépourvue de justification raisonnable entre, d'une part, les bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique de catégorie a) qui est soumise, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, à un impôt sur les revenus d'un taux supérieur ou égal à 15 % et, d'autre part, les bénéficiaires de revenus distribués par une entité dotée de la personnalité juridique qui est soumise, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, à un impôt sur les revenus d'un taux supérieur ou égal à 15 %. Alors que la première catégorie de bénéficiaires est soumise à la taxe sur les distributions, la seconde catégorie de bénéficiaires ne l'est pas.

B.18.1. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure critiquée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.18.2. L'article 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination inscrit aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.18.3. Il appartient au législateur de déterminer les redevables de l'impôt qu'il instaure. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue.

Lorsqu'il détermine les redevables de l'impôt, le législateur doit pouvoir faire usage de catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité de situations qu'avec un certain degré d'approximation. Le recours à ce procédé n'est pas déraisonnable en soi. Il revient néanmoins à la Cour d'examiner s'il en va de même quant à la manière dont le procédé a été mis en œuvre.

B.19. Les motifs qui justifient de soumettre à la taxe sur les distributions, d'une part, les revenus distribués par toute construction juridique de catégorie *a*) et, d'autre part, les revenus distribués uniquement par les entités dotées de la personnalité juridique soumises, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elles sont établies, à un impôt sur les revenus d'un taux de moins de 15 %, ne ressortent pas des travaux préparatoires de la disposition attaquée.

B.20. Comme il est dit en B.11, le critère distinctif du taux d'imposition de 15 % a été introduit, par la loi-programme du 10 août 2015, dans la définition de la construction juridique de catégorie *b*) visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *b*), du CIR 1992. Les travaux préparatoires de cette loi ne permettent pas d'identifier les raisons pour lesquelles un critère analogue n'a pas été introduit, à l'époque, dans la définition de la construction juridique de catégorie *a*) visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *a*), du CIR 1992.

B.21. Comme le Conseil des ministres le souligne, il découle des travaux préparatoires de la loi-programme du 10 août 2015 qu'une forme juridique est considérée comme une construction juridique de catégorie *b*) ou comme une construction juridique de catégorie *a*), au sens de l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *b*) ou *a*), du CIR 1992, selon qu'elle dispose, ou non, de la personnalité juridique en vertu de la législation de l'État dans lequel elle est établie (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/001, pp. 25, 34-35. Voir aussi : *Doc. parl.*, Chambre, 2016-2017, CRIV 54 COM 636, pp. 9-10).

B.22. Compte tenu de l'objectif du législateur de lutter contre l'évasion fiscale, il est difficilement concevable que le législateur ait voulu traiter plus favorablement, sans qu'en apparaissent les raisons, les bénéficiaires de revenus distribués par les entités dotées de la personnalité juridique.

La considération selon laquelle une entité est dotée ou non de la personnalité juridique n'est pas pertinente pour justifier, à elle seule, la différence de traitement contestée, à la lumière de l'objectif de lutte contre l'évasion fiscale. En effet, l'on n'aperçoit pas pourquoi les bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique de catégorie *a*) sont soumis à la taxe sur les distributions lorsque le taux de l'impôt sur les revenus auquel l'entité a été soumise en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie est égal ou supérieur à 15 %.

Dès lors que la différence de traitement introduite par la disposition attaquée repose sur un critère dépourvu de justification, elle n'est pas compatible avec les normes visées au moyen.

B.23. Dans cette mesure, le moyen unique est fondé. Il y a lieu d'annuler l'article 89, 1^o, de la loi-programme du 25 décembre 2017, mais uniquement en ce qu'il ne prévoit pas que la taxe sur les distributions n'est pas applicable aux bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *a*), du CIR 1992 qui est soumise, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, à un impôt sur les revenus égal ou supérieur à 15 % du revenu imposable de cette construction juridique, déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants.

B.24.1. L'inconstitutionnalité constatée ne porte pas atteinte à l'application de la taxe sur les distributions, en vertu de l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la disposition attaquée, aux bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *a*), du CIR 1992 qui, en vertu des dispositions de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, soit n'y est pas soumise à un impôt sur les revenus, soit y est soumise à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 %.

B.24.2. Il découle des articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution qu'aucun impôt ne peut être levé et qu'aucune exemption d'impôt ne peut être accordée sans qu'ait été recueilli le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. La matière fiscale est une compétence que la Constitution réserve à la loi, le législateur étant tenu de déterminer les éléments essentiels de l'impôt. Font partie des éléments essentiels de l'impôt, la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

Compte tenu de ce qui précède, il appartient au législateur d'adopter, dans le respect des articles 10 et 11 de la Constitution, une réglementation visant à remédier à l'inconstitutionnalité constatée.

Pour remédier à cette inconstitutionnalité, il existe effectivement plusieurs possibilités, parmi lesquelles une désignation des contribuables soumis à la taxe sur les distributions en des termes identiques pour les constructions juridiques de catégorie *a*) et pour les constructions juridiques de catégorie *b*), mais également le maintien de la différence de traitement décrite en B.17 moyennant une justification raisonnable explicitée dans les travaux préparatoires.

Par ces motifs,

la Cour

annule l'article 89, 1^o, de la loi-programme du 25 décembre 2017, en ce qu'il ne prévoit pas que la taxe sur les distributions n'est pas applicable aux bénéficiaires de revenus distribués par une construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, *a*), du Code des impôts sur les revenus 1992 qui est soumise, en vertu de la législation de l'État ou de la juridiction où elle est établie, à un impôt sur les revenus égal ou supérieur à 15 % du revenu imposable de cette construction juridique, déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 28 janvier 2021.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux

Le président,

F. Daoût

GRONDWETTELIJK HOF

[2021/200534]

Uittreksel uit arrest nr. 12/2021 van 28 januari 2021

Rolnummer 6968

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.

(...)

II. *In rechte*

(...)

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 « doorbijkbelasting » 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 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^o, 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^o, *b*), en 18, eerste lid, 3^o, 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^o, 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^o, 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^o, 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^o, *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^o, van het WIB 1992, naar artikel 2, § 1, 13^o, *b*), van het WIB 1992, ingevolge de bij artikel 89, 1^o, 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^o, 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^o, 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^o 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^o of 3^o 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^o, *a)*, bedoelde « rechtsverhoudingen » en, anderzijds, de in artikel 2, § 1, 13^o, *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^o*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^o*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^o, *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°, *b*), van het WIB 1992, zoals gewijzigd bij artikel 38, 1°, 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°, *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°, *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^oter, *b*), van het WIB 1992, dat is aangehaald in B.10.3, gewijzigd en verplaatst naar artikel 18, eerste lid, 3^o, 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^o, 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^o, 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 rijkswoners 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 begunstigen 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 begunstigen 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 begunstigen, 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 begunstigen aan wie inkomsten werden uitgekeerd van een juridische constructie die deze inkomsten in hetzelfde belastbaar tijdperk hadden verkregen en anderzijds derde begunstigen 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 begunstigen 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 begunstigen 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-begunstigen 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 begunstigen 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 begunstigen 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 begunstigen aan de belasting bij uitkeringen wordt onderworpen, wordt de tweede categorie van begunstigen 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 begunstigden 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 begunstigden 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 begunstigden 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 begunstigden 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,
P.-Y. Dutilleux

De voorzitter,
F. Daoût

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[2021/200534]

Auszug aus dem Entscheid Nr. 12/2021 vom 28. Januar 2021

Geschäftsverzeichnisnummer 6968

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 (Abänderung von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), erhoben von Florence Lebel.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten F. Daoût und L. Lavrysen, und den Richtern J.-P. Moerman, R. Leysen, M. Pâques, Y. Kherbache und T. Detienne, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten F. Daoût,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 28. Juni 2018 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 29. Juni 2018 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob Florence Lebel, unterstützt und vertreten durch RA T. Afschrift, in Brüssel zugelassen, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 (Abänderung von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992), veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 29. Dezember 2017.

(...)

II. Rechtliche Würdigung

(...)

In Bezug auf die angefochtene Bestimmung und deren Kontext

B.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigerklärung von Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017, durch den Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: *ESTGB 1992*) abgeändert wurde.

Diese Bestimmung betrifft die Besteuerung der von Rechtsvereinbarungen vorgenommenen Ausschüttungen im Zusammenhang mit der Erklärungspflicht dieser Rechtsvereinbarungen und im Zusammenhang mit der sogenannten Besteuerung « durch Transparenz » der von diesen Rechtsvereinbarungen bezogenen Einkünfte.

Der in Artikel 2 § 1 Nr. 13 des *ESTGB 1992* definierte Begriff der Rechtsvereinbarung wird in B.9.2 und B.11 geprüft.

B.2.1. Vor seiner Abänderung durch den angefochtenen Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 bestimmte Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des *ESTGB 1992*:

« Dividenden umfassen:

[...]

3. andere als in Nr. 1, 2, *2bis* und *2ter* erwähnte Beträge, die von einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) erwähnten Rechtsvereinbarung infolge ihrer Auflösung oder der vollständigen Übertragung oder der Teilübertragung ihrer Aktiva, die nicht als Tauschgeschäft erfolgt ist, zuerkannt oder ausgeschüttet werden, für den Teil, der den Betrag der vom Gründer eingebrachten Aktiva übersteigt ».

B.2.2. Aufgrund dieser Bestimmung waren als Dividenden von dem Teil, der den Betrag der eingebrachten Aktiva übersteigt, nur steuerpflichtig: Ausschüttungen, die von den in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) des *ESTGB 1992* erwähnten Rechtsvereinbarungen (nachstehend: Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*)) infolge ihrer Auflösung oder der vollständigen Übertragung oder der Teilübertragung ihrer Aktiva, « die nicht als Tauschgeschäft erfolgt ist », das heißt die ohne gleichwertige Gegenleistung erfolgt ist, vorgenommen wurden.

Folglich waren die von den in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a*) des *ESTGB 1992* erwähnten Rechtsvereinbarungen (nachstehend: Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*)) vorgenommenen Ausschüttungen nicht auf der Grundlage dieser Bestimmung als Dividenden steuerpflichtig.

B.3.1. Der angefochtene Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 bestimmt:

« Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 [des *ESTGB*], wieder aufgenommen durch das Gesetz vom 26. Dezember 2015, wird wie folgt abgeändert:

1. Die Wörter ' in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) erwähnten ' werden aufgehoben.

2. Die Wörter ' infolge ihrer Auflösung oder der vollständigen Übertragung oder der Teilübertragung ihrer Aktiva, die nicht als Tauschgeschäft erfolgt ist, zuerkannt oder ausgeschüttet werden, ' werden durch die Wörter ' zuerkannt oder ausgeschüttet werden, einschließlich der Einkünfte, für die gemäß Artikel 5/1 § 2 davon ausgegangen wird, dass sie zuerkannt oder ausgeschüttet werden, ' ersetzt.

3. Die Wörter ' für den Teil, der den Betrag der vom Gründer eingebrachten Aktiva übersteigt, ' werden durch die Wörter ' in dem Maße, wie der Steuerpflichtige nicht nachgewiesen hat, dass diese Zuerkennung oder Ausschüttung zu einer Verringerung des Vermögens der Rechtsvereinbarung bis zu einem Betrag führen würde, der unter dem vom Gründer eingebrachten Kapitalvermögen liegt, ' ersetzt ».

B.3.2. Seit seiner Abänderung durch die angefochtene Bestimmung bestimmt Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des *ESTGB*:

« Dividenden umfassen:

[...]

3. andere als in Nr. 1, 2, *2bis* und *2ter* erwähnte Beträge, die von einer Rechtsvereinbarung zuerkannt oder ausgeschüttet werden, einschließlich der Einkünfte, für die gemäß Artikel 5/1 § 2 davon ausgegangen wird, dass sie zuerkannt oder ausgeschüttet werden, in dem Maße, wie der Steuerpflichtige nicht nachgewiesen hat, dass diese Zuerkennung oder Ausschüttung zu einer Verringerung des Vermögens der Rechtsvereinbarung bis zu einem Betrag führen würde, der unter dem vom Gründer eingebrachten Kapitalvermögen liegt ».

Aufgrund dieser Bestimmung werden wegen der Streichung des Verweises auf Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) des *ESTGB 1992* die von den in Artikel 2 § 1 Nr. 13 des *ESTGB 1992* erwähnten Rechtsvereinbarungen - einschließlich der Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) - vorgenommenen Ausschüttungen von nun an als Dividenden besteuert, insoweit der Steuerpflichtige nicht nachgewiesen hat, dass diese Ausschüttungen die Rückzahlung des eingebrachten Vermögens darstellen.

Nach den Artikeln 17 § 1 Nr. 1 und 171 Nr. 3 des *ESTGB 1992* unterliegen diese Dividenden als Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern einer Besteuerung zum separaten Satz von 30 %.

B.3.3. In den Vorarbeiten zu der angefochtenen Bestimmung heißt es:

« Les modifications qui sont apportées par le présent projet à l'article 18, alinéa 1^{er}, 3^o, CIR 92, ont pour but de considérer désormais également les distributions des constructions juridiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, a), CIR 92 comme des dividendes.

L'article est ensuite adapté de telle sorte qu'il ressorte mieux que chaque distribution d'une construction juridique, qui ne constitue pas le remboursement du patrimoine apporté, est considérée comme un dividende.

La distribution du patrimoine apporté n'est censée avoir lieu qu'après la distribution de tous les bénéfices et revenus réservés. Il appartient, le cas échéant, au contribuable de prouver l'importance du patrimoine apporté initialement » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, S. 39).

« Les distributions par des constructions juridiques de type 1 [et] de type 2 seront désormais traitées de la même manière et les deux seront imposables » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/016, S. 6).

B.4. Aufgrund von Artikel 100 Absatz 1 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 findet die angefochtene Bestimmung Anwendung « auf Einkünfte, die ab dem 17. September 2017 von einer Rechtsvereinbarung bezogen, zuerkannt oder ausgeschüttet werden, und - in Bezug auf die Anwendung des Mobiliensteuervorabzugs - auf Einkünfte, die ab dem ersten Tag des Monats nach Veröffentlichung [des Gesetzes] im *Belgischen Staatsblatt* zuerkannt oder ausgeschüttet werden », das heißt ab dem 1. Januar 2018.

In Bezug auf die Zulässigkeit

B.5.1. Der Ministerrat bringt vor, dass die Klage verspätet sei, insofern mit dem einzigen Klagegrund eine Diskriminierung bemängelt werde, die ihren Ursprung im Programmgesetz vom 10. August 2015 habe und nicht in der angefochtenen Bestimmung.

B.5.2. Mit einem einzigen Klagegrund macht die klagende Partei geltend, dass der angefochtene Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 eine Gleichbehandlung, die einer vernünftigen Rechtfertigung entbehre, einführe zwischen den Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) einerseits und den Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*) andererseits, insofern die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) vorgenommenen Ausschüttungen nunmehr als Dividenden zu versteuern seien, ohne dass diese Besteuerung auf Ausschüttungen beschränkt werde, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) vorgenommen werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, einer Einkommensteuer unterliegen, die sich auf weniger als 15 % beläuft, wie es bei der Besteuerung der von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*) vorgenommenen Ausschüttungen der Fall sei.

B.5.3. Die bemängelte Gleichbehandlung hat ihren Ursprung in der angefochtenen Bestimmung, da die Ausschüttungen der Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*), wie in B.3.2 erwähnt, durch die Abänderung, die von dieser Bestimmung an Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 vorgenommen wurde, nunmehr als Dividenden zu versteuern sind.

Der Umstand, dass sich der Beschwerdegrund der klagenden Partei insbesondere bezieht auf die fehlende Angleichung des Anwendungsbereichs der angefochtenen Maßnahme an den Anwendungsbereich der Besteuerung von Ausschüttungen, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*) vorgenommen werden, der sich aus den Artikeln 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) und 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992, wie sie durch die Artikel 38 und 40 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 abgeändert wurden, kann nichts an dieser Feststellung ändern. Durch die Annahme der angefochtenen Bestimmung ist der Gesetzgeber in der in diesen Bestimmungen enthaltenen Angelegenheit erneut gesetzgeberisch aufgetreten. Er hat sich nämlich ausdrücklich dafür entschieden, einerseits das Besteuerungssystem für Ausschüttungen, die von Einheiten mit Rechtspersönlichkeit vorgenommen werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, einer Einkommensteuer unterliegen, die sich auf weniger als 15 % des steuerpflichtigen Einkommens beläuft, aufrechtzuerhalten und andererseits von nun an Ausschüttungen, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) vorgenommen werden, ebenfalls als Dividenden zu besteuern, unabhängig von dem Einkommensteuersatz, dem diese Rechtsvereinbarungen aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, unterliegen.

B.5.4. Die Klage ist demzufolge zulässig *ratione temporis*.

B.6.1. Der Ministerrat bestreitet ferner die Zulässigkeit der Klage wegen des Fehlens des vorgeschriebenen Interesses auf Seiten der klagenden Partei. Er führt an, dass die ab dem 1. Januar 2015 von dem Trust der klagenden Partei bezogenen Einkünfte, wenn sich die klagende Partei an die in Artikel 307 § 1 Absatz 4 des EStGB 1992 erwähnte Erklärungspflicht, der in B.9.1 geprüft wird, gehalten hätte, bei der klagenden Partei gemäß Artikel 5/1 des EStGB 1992, der in B.10.2 geprüft wird, der Transparenzsteuer unterlegen hätten. Somit wären ab dem 17. September 2017 vorgenommene Ausschüttungen dieser Einkünfte gemäß Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 desselben Gesetzbuches von der Besteuerung von Ausschüttungen befreit gewesen. Außerdem sei es in Anbetracht der in Artikel 21 Absatz 2 des EStGB 1992 erwähnten Vermutung unwahrscheinlich, dass der Trust am 17. September 2017 noch Rücklagen besessen habe, die aus vor dem 1. Januar 2015 bezogenen Einkünften bestanden hätten. In jedem Fall erbringe die klagende Partei nicht den Nachweis, dass solche Rücklagen vorhanden seien. Sie erbringe auch nicht den Nachweis für ihre Eigenschaft der Begünstigten des Trusts.

B.6.2. Die klagende Partei macht geltend, dass der Trust vor dem 1. Januar 2015 Einkünfte bezogen hat, dass diese Einkünfte theoretisch nicht der Transparenzsteuer unterlagen, dass sie in der Zukunft ausgeschüttet werden könnten und in dieser Weise der Besteuerung von Ausschüttungen, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) vorgenommen werden, nach Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung unterliegen könnten.

B.6.3. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof erfordern, dass jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei jenen Personen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden könnte.

B.6.4. Die klagende Partei tritt als in Belgien ansässige Gründerin und Begünstigte eines Trusts nach kanadischem Recht auf.

In dieser Eigenschaft weist die klagende Partei das erforderliche Interesse nach, um die Nichtigkeitsklage einer Bestimmung zu beantragen, die als steuerpflichtige Einkünfte « bei jedem beliebigen Steuerpflichtigen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, S. 30) Ausschüttungen in Form von Dividenden definiert, die ab dem 17. September 2017 von den Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) vorgenommen werden, in Bezug auf die der Ministerrat nicht bestreitet, dass der Trust der klagenden Partei dazu gehören könnte.

B.6.5. Die Einrede wird abgewiesen.

Zur Hauptsache

B.7. Der einzige Klagegrund ist aus einem Verstoß durch Artikel 89 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung abgeleitet. Nach Auffassung der klagenden Partei werden in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung, ohne dass dies vernünftig gerechtfertigt wäre, die Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) und die Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*) gleich behandelt, indem die von diesen beiden Kategorien von Rechtsvereinbarungen ausgeschütteten Beträge als Dividenden eingestuft würden, ohne für die Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) eine Bedingung bezüglich des aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, anwendbaren Steuersatzes vorzusehen, die der Bedingung ähnlich sei, die sich aus Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 in Bezug auf die Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*) ergebe.

Der Beschwerdegrund der klagenden Partei richtet sich daher nur gegen die Streichung des Verweises in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 auf Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 infolge der durch Artikel 89 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 eingeführten Abänderung. Der Gerichtshof begrenzt seine Prüfung auf diese Bestimmung.

B.8. Das Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 schließt sich an mehrere Gesetze an, die seit 2013 bezwecken, Einkünfte aus « Vermögen, die künstlich vom Vermögen eines Einwohners des Königreichs oder einer juristischen Person, die der Steuer für juristische Personen unterliegt, mit Hilfe von verschiedenen Arten von Rechtsvereinbarungen getrennt werden » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/016, S. 5; siehe auch DOC 54-2476/001, S. 28), die ebenfalls « patrimoines flottants » (vagabundierende Vermögen) genannt werden (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 26).

In Bezug auf die Erklärungspflicht und die ursprüngliche Definition der Rechtsvereinbarung

B.9.1. Das Gesetz vom 30. Juli 2013 « zur Festlegung verschiedener Bestimmungen » (nachstehend: Gesetz vom 30. Juli 2013) hat es den Steuerpflichtigen auferlegt, ab dem Steuerjahr 2014 die Rechtsvereinbarungen anzugeben, deren Gründer oder Begünstigte sie sind (Artikel 307 § 1 Absatz 4 des EStGB 1992, eingefügt durch Artikel 36 Nr. 1 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 und Artikel 37 desselben Gesetzes).

B.9.2. Um den Anwendungsbereich dieser Erklärungspflicht festzulegen, wurde eine Definition des Begriffs der « Rechtsvereinbarung » durch Artikel 35 des Gesetzes vom 30. Juli 2013 in Artikel 2 § 1 Nr. 13 des EStGB 1992 eingefügt, der bestimmte:

« § 1. Für die Anwendung des vorliegenden Gesetzbuches, der besonderen Gesetzesbestimmungen über Einkommensteuern und ihrer Ausführungserlasse haben folgende Begriffe die in vorliegendem Artikel definierte Bedeutung.

[...]

13. Unter Rechtsvereinbarung versteht man:

a) ein Rechtsverhältnis, das durch eine Rechtshandlung des Gründers oder durch eine gerichtliche Entscheidung geschaffen wird, wobei Güter oder Rechte unter die Kontrolle eines Verwalters gestellt werden, damit sie im Interesse eines oder mehrerer Begünstigter oder mit einem bestimmten Ziel verwaltet werden. Dieses Rechtsverhältnis weist folgende Merkmale auf:

- Der Eigentumstitel mit Bezug auf die Güter oder Rechte der Rechtsvereinbarung wird auf den Namen des Verwalters oder auf den Namen einer anderen Person für Rechnung des Verwalters ausgestellt.

- Die Güter der Rechtsvereinbarung bilden ein getrenntes Vermögen und sind nicht Bestandteil des Vermögens des Verwalters.

- Der Verwalter hat die Befugnis und die Pflicht, in deren Rahmen er Bericht erstatten muss, in Übereinstimmung mit den Bestimmungen der Rechtsvereinbarung und den durch das Gesetz vorgeschriebenen besonderen Regeln die Güter der Rechtsvereinbarung zu verwalten oder darüber zu verfügen.

b) einen in Artikel 227 Nr. 2 oder 3 erwähnten Gebietsfremden, der aufgrund der Rechtsvorschriften des Landes oder der Rechtsordnung, in denen er ansässig ist, dort keiner Einkommensteuer oder für Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem unterliegt als dem, dem diese Einkünfte in Belgien unterliegen, und hinsichtlich dessen ein Einwohner des Königreichs die juristischen Rechte aus Aktien oder Anteilen ganz oder teilweise innehat oder der Begünstigte der wirtschaftlichen Rechte an Gütern und Kapitalvermögen ein Einwohner des Königreichs ist.

In Bezug auf die in vorhergehendem Absatz erwähnten Gebietsfremden werden die für bestimmte Länder oder Rechtsordnungen geltenden Rechtsformen in einem im Ministerrat beratenen Königlichen Erlass bestimmt. Diese Liste wird durch einen im Ministerrat beratenen Königlichen Erlass regelmäßig fortgeschrieben ».

Die Rechtsvereinbarung bezeichnete damals die zwei folgenden Arten von Vereinbarungen: einerseits das in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a*) erwähnte « Rechtsverhältnis » und andererseits die in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) erwähnten Gebietsfremden, die aufgrund der Bestimmungen der Rechtsvorschriften des Landes oder der Rechtsordnung, in denen sie ansässig sind, dort keiner Einkommensteuer oder « einem erheblich vorteilhafteren Besteuerungssystem » unterlagen.

In Bezug auf die Transparenzsteuer, die Steuer auf Ausschüttungen und die neue Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie b)

B.10.1. Das Programmgesetz vom 10. August 2015 hat die vorerwähnte Erklärungspflicht um « einen Mechanismus zur Besteuerung von Einkünften, die von einer Rechtsvereinbarung bezogen und/oder ausgeschüttet werden » ergänzt (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 31).

B.10.2. Einerseits wurde durch die neuen Artikel 5/1 und 220/1 des EStGB 1992 in der durch die Artikel 39 und 42 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 eingeführten Fassung eine Transparenzsteuer auf die von Rechtsvereinbarungen bezogenen Einkünfte eingeführt. Aufgrund dieser Bestimmungen waren die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) bezogenen Einkünfte und die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*) bezogenen Einkünfte bei den Steuerpflichtigen, die der Steuer der natürlichen Personen oder der Steuer der juristischen Personen unterlagen, so steuerpflichtig, als ob sie diese Einkünfte direkt bezogen hätten (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, S. 41).

Aufgrund der vorerwähnten Bestimmungen waren diese Einkünfte bei dem oder den Gründern der Rechtsvereinbarung steuerpflichtig, es sei denn, diese Einkünfte wurden an einen Drittbegünstigten gezahlt oder ihm zuerkannt. In diesem Fall waren sie bei diesem steuerpflichtig (ebenda).

B.10.3. Andererseits wurde durch Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2ter Buchstabe *b*) des EStGB 1992 in der durch Artikel 40 des Programmgesetzes vom 10. August 2015 ersetzten Fassung eine Steuer auf von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*) vorgenommene Ausschüttungen eingeführt. Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2ter des EStGB 1992 sah vor:

« Dividenden umfassen:

[...]

a) Beträge, die in den Artikeln 186, 187 und 209 im Falle der Gesamt- oder Teilverteilung des Gesellschaftsvermögens einer inländischen oder ausländischen Gesellschaft oder des Erwerbs eigener Aktien oder Anteile durch eine solche Gesellschaft als Dividenden definiert werden,

b) in Abweichung von Buchstabe a) Beträge, die von einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) erwähnten Rechtsvereinbarung infolge ihrer Auflösung oder der vollständigen Übertragung oder der Teilübertragung ihrer Aktiva ohne entsprechende Gegenleistung zuerkannt oder ausgeschüttet werden, für den Teil, der den Betrag der eingetragenen Aktiva übersteigt, die in Belgien bereits ihrem Besteuerungssystem unterworfen waren ».

Aufgrund dieser Bestimmung wurden Ausschüttungen, die von Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) vorgenommen wurden, bei ihrer Auflösung oder der Übertragung ihrer Aktiva ohne Gegenleistung « für den Teil, der den Betrag der eingetragenen Aktiva übersteigt, die in Belgien bereits ihrem Besteuerungssystem unterworfen waren » als Dividenden beim Gründer oder einem anderen Begünstigten besteuert.

B.11. Durch dasselbe Programmgesetz vom 10. August 2015 hat der Gesetzgeber ebenfalls die Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie b) abgeändert. Die Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie a), die in B.9.2 zitiert wurde, ist unverändert geblieben.

Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 38 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 10. August 2015, bestimmt:

« Unter Rechtsvereinbarung versteht man:

[...]

b) eine Gesellschaft, Vereinigung, Niederlassung, Einrichtung oder Körperschaft, die Rechtspersönlichkeit besitzt und aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, dort entweder keiner Einkommensteuer unterliegt oder einer Einkommensteuer unterliegt, die sich auf weniger als 15 Prozent des steuerpflichtigen Einkommens dieser Rechtsvereinbarung beläuft, das gemäß Regeln bestimmt wird, die für die Festlegung der belgischen Steuer auf entsprechende Einkünfte anwendbar sind.

Außer in den Fällen, die vom König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass bestimmt werden, sind in Absatz 1 erwähnte Rechtsformen, die in einem Staat oder einem Rechtssystem ansässig sind, der/das zum Europäischen Wirtschaftsraum gehört, keine Rechtsvereinbarungen.

In Bezug auf die in Absatz 1 erwähnten Rechtsformen, die nicht in einem Staat oder einem Rechtssystem ansässig sind, der/das zum Europäischen Wirtschaftsraum gehört, bestimmt der König durch einen im Ministerrat beratenen Erlass auf nicht einschränkende Weise die für bestimmte Staaten oder Rechtssysteme geltenden Rechtsformen, für die die Vermutung gilt, dass sie der in Absatz 1 erwähnten Begriffsbestimmung entsprechen.

Der König reicht bei der Abgeordnetenversammlung, wenn sie versammelt ist, unverzüglich und sonst, sobald die nächste Sitzungsperiode eröffnet ist, einen Gesetzentwurf ein zur Bestätigung der Erlasse zur Ausführung von Absatz 2. Diese Erlasse sind nicht länger wirksam, wenn sie nicht binnen zwölf Monaten nach dem Datum ihrer Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* durch Gesetz bestätigt worden sind. Die Bestätigung wird wirksam mit diesem Datum. Erfolgt diese Bestätigung nicht in vorerwählter Frist, wird davon ausgegangen, dass der betreffende Erlass nie wirksam geworden ist ».

Bei den Vorarbeiten wurde diese neue Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie b) mit der Notwendigkeit gerechtfertigt, den Begriff an die Entwicklung des internationalen Steuerwesens anzupassen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, SS. 32 und 34). Das Unterscheidungskriterium des Steuersatzes von 15 % wurde nach dem Gutachten der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates direkt in die Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie b) aufgenommen (ebenda, SS. 124, 160-161 und 199-200). Dieser Satz wurde entsprechend dem Satz festgelegt, der in der in Artikel 203 § 1 des EStGB 1992 erwähnten Regelung der definitiv besteuerten Einkünfte anwendbar ist (ebenda, S. 161; DOC 54-1125/009, SS. 19-20).

B.12. Aus Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) des EStGB 1992 in der durch das Programmgesetz vom 10. August 2015 abgeänderten Fassung geht hervor, dass Einheiten mit Rechtspersönlichkeit, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, einer Einkommensteuer zu einem Satz von mindestens 15 % unterliegen, keine Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) darstellen.

Folglich findet weder die Transparenzsteuer noch die Steuer auf Ausschüttungen auf die Einkünfte Anwendung, die von diesen Einheiten, die nicht als Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) eingestuft werden, bezogen oder ausgeschüttet werden. Die erste Steuer wird nämlich auf Einkünfte angewandt, die von einer « Rechtsvereinbarung » bezogen werden, und die zweite Steuer wurde seinerzeit nur auf Beträge angewandt, die von « einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe b) [des EStGB 1992] erwähnten Rechtsvereinbarung » ausgeschüttet wurden.

B.13. Die vorerwählten Bestimmungen des Programmgesetzes vom 10. August 2015 sind anwendbar « auf Einkünfte, die ab dem 1. Januar 2015 von einer Rechtsvereinbarung bezogen, zuerkannt oder ausgeschüttet werden, und - in Bezug auf die Anwendung des Mobiliensteuervorabzugs oder des Berufssteuervorabzugs - auf Einkünfte, die ab dem ersten Tag des Monats nach Veröffentlichung [des Gesetzes] im *Belgischen Staatsblatt* zuerkannt oder ausgeschüttet werden », das heißt ab dem 1. September 2015 (Artikel 47 des Programmgesetzes vom 10. August 2015).

In Bezug auf die durch das Gesetz vom 26. Dezember 2015 eingeführten Abänderungen der Steuer auf Ausschüttungen

B.14. Durch das Gesetz vom 26. Dezember 2015 « über Maßnahmen zur verstärkten Schaffung von Arbeitsplätzen und zur Stärkung der Kaufkraft » wurden an dem Besteuerungssystem der Rechtsvereinbarungen mehrere Abänderungen vorgenommen, die ab dem Steuerjahr 2016 in Kraft getreten sind (Artikel 109 des Gesetzes vom 26. Dezember 2015). Aufgrund von Artikel 104 Buchstabe b) dieses Gesetzes wurde das Besteuerungssystem für Ausschüttungen von Rechtsvereinbarungen der Kategorie b), das zuvor in dem in B.10.3 zitierten Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2ter Buchstabe b) des EStGB 1992 aufgeführt war, abgeändert und in den in B.2.1 zitierten Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 verschoben.

In Bezug auf die durch die angefochtene Bestimmung eingeführte Abänderung der Steuer auf Ausschüttungen

B.15.1. Wie in B.3.2 erwähnt, stuft Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung als « Dividenden » die Beträge ein, die von einer Rechtsvereinbarung, einschließlich der Rechtsvereinbarungen der Kategorie a), ausgeschüttet werden, die nicht die Rückzahlung des eingetragenen Vermögens darstellen und die in Belgien nicht bereits ihrem Besteuerungssystem unterworfen waren (Artikel 21 Absatz 1 Nr. 12 des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 90 Buchstabe a) des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017).

B.15.2. Mit dem angefochtenen Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 wollte der Gesetzgeber den Behandlungsunterschied abschaffen, der zwischen den Rechtsvereinbarungen der Kategorie a) und den Rechtsvereinbarungen der Kategorie b) in Bezug auf das auf die von ihnen vorgenommenen Ausschüttungen anwendbare Besteuerungssystem bestand. Er wollte ebenfalls allgemein das Besteuerungssystem der Rechtsvereinbarungen vereinfachen, indem er die Transparenzsteuer bei den Drittbegünstigten gestrichen hat.

So ist aufgrund der durch das Programmgesetz vom 25. Dezember 2017 eingeführten Maßnahmen die Transparenzsteuer nunmehr nur noch bei dem Gründer anwendbar, während alle Einkünfte, die nicht mit der Transparenzsteuer besteuert werden und die von einer Rechtsvereinbarung ausgeschüttet werden, als Dividenden « bei jedem beliebigen Steuerpflichtigen » besteuert werden:

« Le présent projet prévoit [...] de traiter fiscalement de la même façon les distributions faites par des constructions juridiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, a), CIR 92, et les distributions faites par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), CIR 92.

Etant donné l'objectif de taxer également les distributions faites par les constructions juridiques visées à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, a), CIR 92, il n'est plus nécessaire de taxer le tiers bénéficiaire d'une construction juridique par la taxe de transparence car une personne physique ou une personne morale visée à l'article 220, ne peut être qualifiée comme tiers bénéficiaire au moment où elle bénéficie de tout avantage octroyé par la construction juridique. Par conséquent, la possibilité est créée de simplifier drastiquement le régime de taxation en prévoyant désormais que la taxe de transparence n'est applicable qu'aux fondateurs. Tous les revenus qui ne sont pas imposés par la taxe de transparence et qui sont tout de même d'une façon ou d'une autre distribués par une construction juridique aux fondateurs ou à d'autres habitants du Royaume ou à des personnes morales soumises à l'impôt des personnes morales seront, à l'exception de l'actif apporté à la construction juridique, considérés comme des dividendes et taxés en tant que tels.

L'avantage de cette approche réside dans le fait que l'approche sous l'angle de la transparence ne doit plus être suivie au niveau des tiers bénéficiaires, ce qui implique que l'administration ou le tiers bénéficiaire sont dispensés de la tâche consistant à établir la relation entre les revenus recueillis par le contribuable et les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique.

En outre, l'approche sous l'angle de la transparence auprès des tiers bénéficiaires ne peut également s'appliquer avec succès que si les revenus qui ont été recueillis par la construction juridique ont été distribués au tiers bénéficiaire au cours de la même période imposable. Cela avait pour conséquence que les tiers bénéficiaires étaient traités différemment sur le plan fiscal en fonction du type de construction juridique, selon que [la] construction juridique avait ou non distribué les revenus perçus au cours de la même période imposable à ce tiers bénéficiaire.

La différence de traitement entre, d'une part, les tiers bénéficiaires auxquels ont été distribués des revenus d'une construction juridique qui avait recueilli ces revenus au cours de la même période imposable et, d'autre part, les tiers bénéficiaires auxquels ont été distribués des revenus d'une construction juridique qui avait recueilli ces revenus au cours d'une autre période imposable peut difficilement se justifier.

Le présent projet a donc aussi pour but d'aboutir à un traitement plus uniforme des tiers bénéficiaires.

Par conséquent, il n'est plus nécessaire de prévoir une définition distincte pour un tiers bénéficiaire au sein du CIR 92. Cette définition est dès lors supprimée du Code, et les dispositions dans lesquelles une référence à ce tiers bénéficiaire était faite sont également adaptées de façon neutre.

La suppression de cette définition ne signifie en aucun cas que ces tiers bénéficiaires ne seront plus taxés sur les revenus qu'ils recueillent en provenance de la construction juridique. Les modifications qui sont proposées dans le présent projet n'ont après tout pas seulement pour but d'appliquer la technique de la transparence uniquement dans le chef du fondateur de la construction juridique, mais vise également de rendre possible la qualification des distributions par des constructions juridiques comme des revenus mobiliers dans le chef de n'importe quel contribuable » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, SS. 29-30).

« Jusqu'à présent, [...] certaines constructions juridiques peuvent, contrairement à d'autres, distribuer des capitaux sans subir la moindre imposition. Cette distinction semble arbitraire et elle n'est pas conforme aux objectifs de la taxe Caïman. [...] Le projet de loi à l'examen [...] peut également, dans la foulée, supprimer la figure du tiers bénéficiaire en considérant les distributions comme des dividendes. Le système est ainsi simplifié et il est mis fin à l'inégalité de traitement entre tiers bénéficiaires. Enfin, les réserves historiques sont-elles aussi censées être les premières distribuées, si bien que l'application de la taxe Caïman est sensiblement élargie. C'est donc un progrès énorme ! » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/016, SS. 17-18).

Bei den Vorarbeiten hat der Regierungsvertreter gegenüber der Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates angegeben, dass die Regierung den Erwerb von Einkünften durch eine Rechtsvereinbarung einerseits und die Ausschüttung von Einkünften durch eine Rechtsvereinbarung andererseits als zwei unterschiedliche Steuerereignisse behandeln will:

« [l'objectif est d'appliquer l'impôt de transparence aux revenus acquis par la construction juridique. Les revenus distribués ou attribués par la construction juridique au fondateur ou à un autre bénéficiaire ne doivent pas faire l'objet d'une approche par transparence, étant donné qu'il s'agit de revenus effectivement acquis par les contribuables.

Schéma abrégé :

- revenus acquis par la construction juridique : approche par transparence (art. 5/1 CIR 92);
- revenus distribués par la construction juridique : qualification comme dividende (art. 18) et pas d'approche par transparence (art. 5/1, § 1^{er}, dernier alinéa, CIR 92);
- revenus acquis par la construction juridique, auxquels a été appliquée l'approche par transparence et qui sont ensuite distribués à un habitant du Royaume : exonérés (art. 21 CIR 92).

[...]

Nous concevons l'acquisition de revenus par une construction juridique et la distribution de revenus par une construction juridique comme constituant deux événements fiscaux distincts. Le principe de transparence s'applique donc à tous les revenus acquis par la construction juridique. Par cette disposition [à savoir l'art. 63, 5^o, du projet], nous voulons uniquement faire en sorte que le traitement fiscalement transparent des revenus acquis de la construction juridique ne puisse être utilisé comme argument en vue de réfuter la qualification des revenus distribués comme ' dividendes '. La construction juridique est donc transparente en ce qui concerne les revenus acquis et non transparente en ce qui concerne les revenus distribués. Ce n'est d'ailleurs pas une nouveauté. Le régime fiscal du fondateur, en ce qui concerne les revenus acquis et distribués d'une construction juridique visée à l'article 2, § 1^{er}, 13^o, b), du CIR 92, est resté inchangé sur ce plan depuis l'instauration de la taxe Caïman] » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2017-2018, DOC 54-2746/001, S. 182).

B.16. Nach den Artikeln 5/1 und 220/1 und Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung in Verbindung mit Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe a) desselben Gesetzbuches unterliegen Einkünfte, die von einer Rechtsvereinbarung der Kategorie a) bezogen oder ausgeschüttet werden, nunmehr der Transparenzsteuer oder der Steuer auf Ausschüttungen, unabhängig von dem Einkommensteuersatz, dem diese Rechtsvereinbarung aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, unterliegt.

B.17. Durch die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der in Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 erwähnten Steuer auf Ausschüttungen auf von Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) vorgenommene Ausschüttungen hat der Gesetzgeber eine sachdienliche Maßnahme unter Berücksichtigung der in B.15.2 erwähnten Zielsetzung ergriffen, dem Behandlungsunterschied zwischen Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a*) und Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b*) in Bezug auf das auf ihre Ausschüttungen anwendbare Besteuerungssystem ein Ende zu setzen. Die Ausschüttungen dieser zwei Kategorien von Rechtsvereinbarung unterliegen nunmehr der Steuer auf Ausschüttungen.

Der Gerichtshof muss jedoch prüfen, ob der Gesetzgeber nicht durch die Beendigung des vorerwähnten Behandlungsunterschiedes einen Behandlungsunterschied eingeführt hat, der einer vernünftigen Rechtfertigung entbehrt, zwischen einerseits den Begünstigten von Einkünften, die von einer Rechtsvereinbarung der Kategorie *a*) ausgeschüttet werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, einer Einkommensteuer zu einem Satz von mindestens 15 % unterliegt, und andererseits den Begünstigten von Einkünften, die von einer Einheit mit Rechtspersönlichkeit ausgeschüttet werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, einer Einkommensteuer zu einem Satz von mindestens 15 % unterliegt. Während die erste Kategorie von Begünstigten der Steuer auf Ausschüttungen unterliegt, unterliegt ihr die zweite Kategorie von Begünstigten nicht.

B.18.1. Der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung schließt nicht aus, dass ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist. Dieser Grundsatz steht übrigens dem entgegen, dass Kategorien von Personen, die sich angesichts der beanstandeten Maßnahme in wesentlich verschiedenen Situationen befinden, in gleicher Weise behandelt werden, ohne dass hierfür eine angemessene Rechtfertigung vorliegt.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verstoßen, wenn feststeht, dass die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.18.2. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.18.3. Es obliegt dem Gesetzgeber, die Schuldner der von ihm eingeführten Steuer zu bestimmen. Er verfügt in diesem Sachbereich über einen breiten Ermessenspielraum.

Wenn der Gesetzgeber die Steuerschuldner bestimmt, muss er Kategorien anwenden, die notwendigerweise die unterschiedlichen Situationen nur mit einem gewissen Grad der Annäherung ausdrücken. Die Anwendung dieses Verfahrens ist nicht an sich unvernünftig. Es obliegt jedoch dem Gerichtshof zu prüfen, ob dies auch für die Weise, in der das Verfahren durchgeführt wurde, gilt.

B.19. Die Gründe, die es rechtfertigen, der Steuer auf Ausschüttungen einerseits die Einkünfte zu unterwerfen, die von einer Rechtsvereinbarung der Kategorie *a*) ausgeschüttet werden, und andererseits die Einkünfte, die nur von Einheiten mit Rechtspersönlichkeit ausgeschüttet werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig sind, einer Einkommensteuer zu einem Satz von weniger als 15 % unterliegen, gehen nicht aus den Vorarbeiten zu der angefochtenen Bestimmung hervor.

B.20. Wie in B.11 erwähnt, wurde das Unterscheidungskriterium des Steuersatzes von 15 % durch das Programmgesetz vom 10. August 2015 in die in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) des EStGB 1992 erwähnte Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie *b*) aufgenommen. Es ist nicht möglich, den Vorarbeiten zu diesem Gesetz die Gründe zu entnehmen, aus denen ein ähnliches Kriterium seinerzeit nicht in die in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 erwähnte Definition der Rechtsvereinbarung der Kategorie *a*) aufgenommen wurde.

B.21. Wie der Ministerrat anführt, ergibt sich aus den Vorarbeiten zum Programmgesetz vom 10. August 2015, dass eine Rechtsform je nachdem als eine Rechtsvereinbarung der Kategorie *b*) oder als eine Rechtsvereinbarung der Kategorie *a*) im Sinne von Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *b*) oder *a*) des EStGB 1992 angesehen wird, ob sie aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates, in dem sie ansässig ist, Rechtspersönlichkeit besitzt oder nicht (*Parl. Dok.*, Kammer, 2014-2015, DOC 54-1125/001, SS. 25, 34-35. Siehe auch: *Parl. Dok.*, Kammer, 2016-2017, CRIV 54 COM 636, SS. 9-10).

B.22. Angesichts der Zielsetzung des Gesetzgebers, die Steuerflucht zu bekämpfen, ist es schwer vorstellbar, dass der Gesetzgeber, ohne dass die Gründe dafür ausdrücklich erläutert werden, die Begünstigten von Einkünften, die von Einheiten mit Rechtspersönlichkeit ausgeschüttet werden, günstiger behandeln wollte.

Das Kriterium, ob eine Einheit eine Rechtspersönlichkeit besitzt oder nicht, ist nicht sachdienlich, um allein den angefochtenen Behandlungsunterschied im Lichte der Zielsetzung, die Steuerflucht zu bekämpfen, zu rechtfertigen. Es ist nämlich nicht ersichtlich, warum die Begünstigten von Einkünften, die von einer Rechtsvereinbarung der Kategorie *a*) ausgeschüttet werden, der Steuer auf Ausschüttungen unterliegen, wenn sich der Einkommensteuersatz, dem die Einheit aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, unterliegt, mindestens 15 % beträgt.

Da der von der angefochtenen Bestimmung eingeführte Behandlungsunterschied auf einem Kriterium beruht, das einer Rechtfertigung entbehrt, ist sie nicht mit den im Klagegrund erwähnten Normen vereinbar.

B.23. Der einzige Klagegrund ist in diesem Maße begründet. Artikel 89 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 ist für nichtig zu erklären, aber nur insofern er nicht vorsieht, dass die Steuer auf Ausschüttungen nicht auf Begünstigte von Einkünften anwendbar ist, die von einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 erwähnten Rechtsvereinbarung ausgeschüttet werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, einer Einkommensteuer von mindestens 15 % des steuerpflichtigen Einkommens dieser Rechtsvereinbarung, das nach den Regeln bestimmt wird, die für die Festsetzung der belgischen Steuer auf die entsprechenden Einkünfte gelten, unterliegt.

B.24.1. Die festgestellte Verfassungswidrigkeit berührt nicht die Anwendung der Steuer auf Ausschüttungen auf der Grundlage von Artikel 18 Absatz 1 Nr. 3 des EStGB 1992 in der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderten Fassung auf Begünstigte von Einkünften, die von einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a*) des EStGB 1992 erwähnten Rechtsvereinbarung ausgeschüttet werden, die aufgrund der Bestimmungen der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, entweder dort keiner Einkommensteuer unterliegt oder dort einer Einkommensteuer unterliegt, die sich auf weniger als 15 % beläuft.

B.24.2. Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung ergibt sich, dass keinerlei Steuer erhoben und keine Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne das Einverständnis der Steuerpflichtigen, das durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Der Steuersachbereich ist eine Zuständigkeit, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, wobei der Gesetzgeber die wesentlichen Elemente festlegen muss. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen.

Unter Berücksichtigung des Vorstehenden ist es Aufgabe des Gesetzgebers, unter Beachtung der Artikel 10 und 11 der Verfassung eine Regelung zu verabschieden, durch die die festgestellte Verfassungswidrigkeit beendet wird.

Tatsächlich gibt es mehrere Möglichkeiten, um diese Verfassungswidrigkeit zu beheben, darunter die Möglichkeit, die Steuerpflichtigen, die der Steuer auf Ausschüttungen unterliegen, für die Rechtsvereinbarungen der Kategorie *a)* und für die Rechtsvereinbarungen der Kategorie *b)* wortgleich zu bestimmen, aber auch die Beibehaltung des in B.17 beschriebenen Behandlungsunterschied mit einer in den Vorarbeiten ausdrücklich erläuterten vernünftigen Rechtfertigung.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erklärt Artikel 89 Nr. 1 des Programmgesetzes vom 25. Dezember 2017 für nichtig, insofern er nicht vorsieht, dass die Steuer auf Ausschüttungen nicht auf Begünstigte von Einkünften anwendbar ist, die von einer in Artikel 2 § 1 Nr. 13 Buchstabe *a)* des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erwähnten Rechtsvereinbarung ausgeschüttet werden, die aufgrund der Rechtsvorschriften des Staates oder des Rechtssystems, in dem sie ansässig ist, einer Einkommensteuer von mindestens 15 % des steuerpflichtigen Einkommens dieser Rechtsvereinbarung, das nach den Regeln bestimmt wird, die für die Festsetzung der belgischen Steuer auf die entsprechenden Einkünfte gelten, unterliegt.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 28. Januar 2021.

Der Kanzler,
P.-Y. Dutilleux

Der Präsident,
F. Daoût

COUR CONSTITUTIONNELLE

[2021/201519]

Extrait de l'arrêt n° 48/2021 du 18 mars 2021

Numéro du rôle : 7269

En cause : le recours en annulation des articles 15 et 16 de la loi du 13 avril 2019 « portant des dispositions diverses en matière de pension », introduit par Jean-Pierre Luxen et Fanny François.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents F. Daoût et L. Lavrysen, et des juges T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, T. Giet, J. Moerman et M. Pâques, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président F. Daoût,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 24 octobre 2019 et parvenue au greffe le 28 octobre 2019, un recours en annulation des articles 15 et 16 de la loi du 13 avril 2019 « portant des dispositions diverses en matière de pension » (publiée au *Moniteur belge* du 30 avril 2019) a été introduit par Jean-Pierre Luxen et Fanny François, assistés et représentés par Me V. Letellier, avocat au barreau de Bruxelles.

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant aux dispositions attaquées et à leur contexte

B.1. Le recours est dirigé contre les articles 15 et 16 de la loi du 13 avril 2019 « portant des dispositions diverses en matière de pension » (ci-après : la loi du 13 avril 2019). Les deux dispositions attaquées font partie du chapitre 6 de la loi du 13 avril 2019, qui apporte plusieurs modifications à la loi du 4 mars 2004 « accordant des avantages complémentaires en matière de pension de retraite aux personnes désignées pour exercer une fonction de management ou d'encadrement dans un service public » (ci-après : la loi du 4 mars 2004).

B.2.1. La loi du 4 mars 2004 établit un régime d'avantages complémentaires en matière de pension de retraite pour certaines catégories de titulaires d'une fonction de management ou d'encadrement.

B.2.2. Les travaux préparatoires de la loi du 4 mars 2004 mentionnent :

« Le projet de loi qui est présenté à la commission a pour objet de créer un régime de pension complémentaire d'un type particulier.

À l'origine du projet se trouvent les arrêtés royaux des 29 octobre 2001 et 2 octobre 2002, qui règlent la situation statutaire des personnes désignées pour exercer des fonctions de management ou d'encadrement dans les services publics fédéraux. Par ces textes, le gouvernement a clairement pris l'option d'assujettir les titulaires d'une fonction d'encadrement ou de management au régime de pension des travailleurs salariés. Le gouvernement a également décidé la participation des intéressés à un régime de pension 'complémentaire' financé par des cotisations personnelles et patronales s'ajoutant à la pension légale du premier pilier à laquelle ils pourront prétendre.

Par la suite, il a été décidé d'appliquer le même système aux personnes qui ont été désignées pour exercer une fonction de management ou d'encadrement analogue dans un organisme d'intérêt public affilié au régime de pension institué par la loi du 28 avril 1958 (pool des parastataux) et qui sont assujettis durant leur mandat au régime de pension des travailleurs salariés. Il en va de même pour les établissements scientifiques de l'Etat.

Les collectivités fédérées pourront également, si elles le souhaitent, appliquer le même système à leurs managers.

Il est important de remarquer que les personnes dont il s'agit dans le projet de loi, et qui exercent donc une fonction de management ou d'encadrement, sont désignées temporairement dans le cadre d'une relation statutaire. En d'autres termes, la protection sociale organisée pour les managers ne relève pas du deuxième pilier de pension (pensions sectorielles ou d'entreprise). Il s'agit d'une protection sociale *sui generis* réglée par la loi avec pour objectif de répondre au mieux à la situation spécifique des personnes concernées.

Le régime de pension complémentaire proposé recourt en quelque sorte à un système à prestations définies, ce qui met à charge de l'employeur public une obligation de résultat.

Ce régime étant légal et réglementaire, il est obligatoire d'y participer pendant la période de mandat.

La pension des mandataires a donc dans cette optique trois composants (le total constituant le but à atteindre) :

- la pension de travailleur salarié;
- la part du complément issue des cotisations personnelles versées par le mandataire;
- la part du complément supportée par l'Etat.

La cotisation personnelle du mandataire est fixée à 1,5 % du traitement de référence et est versée au Fonds pour l'équilibre des régimes de pensions. C'est ce fonds qui supportera la charge budgétaire des avantages provenant de la cotisation personnelle.