



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 63.712/3
van 11 juli 2018

avis 63.712/3
du 11 juillet 2018

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot aanpassing van het
koninklijk besluit van
23 augustus 2015 tot uitvoering
van artikel 2, § 1, 13°, b),
derde lid, van het Wetboek van
de inkomstenbelastingen 1992'

un projet d'arrêté royal 'portant
adaptation de l'arrêté royal du
23 août 2015 d'exécution de
l'article 2, § 1^{er}, 13°, b),
alinéa 3, du Code des impôts
sur les revenus 1992'

Op 11 juni 2018 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot aanpassing van het koninklijk besluit van 23 augustus 2015 tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 26 juni 2018. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jan SMETS, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 11 juli 2018.

*

Le 11 juin 2018, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘portant adaptation de l'arrêté royal du 23 août 2015 d'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 26 juin 2018. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jan SMETS, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 11 juillet 2018.

*

1. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe een nieuwe bepaling met betrekking tot de juridische constructies in te voegen in het koninklijk besluit van 23 augustus 2015 ‘tot uitvoering van artikel 2, § 1, 13°, b), derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’. Voor de toepassing van de in het opschrift van dit besluit vermelde bepaling worden de in het ontworpen artikel 1/1 van dat besluit omschreven instellingen voor collectieve beleggingen, alternatieve instellingen voor collectieve belegging, beleggingsinstellingen of vennootschappen die zijn gevestigd in een andere staat dan een staat die behoort tot de Europese Economische Ruimte, vermoed in die staat niet te zijn onderworpen aan een inkomstenbelasting of aldaar te zijn onderworpen aan een inkomstenbelasting die minder dan 15% bedraagt van het belastbare inkomen dat wordt vastgesteld overeenkomstig de regels die van toepassing zijn voor het vestigen van de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten. Dit vermoeden heeft tot gevolg dat de bewijslast wordt omgekeerd, waardoor het in voorkomend geval aan de belastingplichtige is om aan te tonen dat de in het te nemen besluit bedoelde rechtspersonen geen juridische constructie uitmaken.

2.1. Artikel 2, § 1, 13°, b), eerste, tweede en derde lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) luidt:

“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.”

Als rechtsgrond voor het ontworpen besluit wordt het derde lid¹ van deze bepaling ingeroepen. Gevraagd hoe het ontworpen besluit in te passen valt in deze bepaling, verklaarde de gemachtigde wat volgt:

“In het tweede koninklijk besluit wordt niet afgestapt van het gebruik van een lijst van welbepaalde rechtsvormen voor welbepaalde rechtsgebieden. De oorspronkelijke lijst wordt integraal behouden. Wel is het zo dat deze lijst wordt uitgebreid met de gevallen die ook in het eerste KB worden gevisieerd, teneinde te verduidelijken dat deze gevallen, indien zij buiten de EER voorkomen, ook vermoed worden juridische constructies te zijn.

Het is belangrijk in acht te nemen dat de gevolgen van de opname van een specifieke rechtsvorm of een omschrijving van een geheel aan rechtsvormen in het tweede KB minder verstrekkend is dan in het geval van opname in het eerste KB. Het eerste KB omschrijft limitatief de gevallen waarbij entiteiten die gevestigd zijn in de EER gekwalificeerd worden als een juridische constructie. Het tweede KB daarentegen vestigt enkel een weerlegbaar vermoeden in hoofde van de oprichter van een in dit KB vermelde rechtsvorm waardoor de vermelding in dit KB enkel een verplaatsing van de bewijslast tot gevolg heeft. Het toepassingsgebied van de juridische constructies die niet zijn gevestigd in de EER wordt dus exclusief bij wet geregeld. Dit ontwerp KB verandert hier niets aan, maar heeft enkel gevolgen voor de verdeling van de bewijslast. In die zin kan dan ook worden aangenomen dat dit KB geen voorwaarden toevoegt aan de wet die niet compatibel zijn met het eerste lid van artikel 2, § 1, 13°, b), WIB 92.

Vervolgens wordt in het derde lid van artikel 2, § 1, 13°, b), WIB 92, inderdaad voorzien dat de Koning de rechtsvormen bepaalt die vermoed worden te voldoen aan de omschrijving in het eerste lid. Deze rechtsgrond sluit ons inziens echter niet uit dat de Koning de door hem bedoelde rechtsvormen op een meer algemene wijze omschrijft.

Indien men toch van oordeel zou zijn dat de rechtsgrond die is voorzien in artikel 2, § 1, 13°, b), derde lid, WIB 92, de Koning verplicht om rechtsvormen vorm per vorm op te sommen, dan stellen we voor om de rechtsgrond van dit ontwerp te wijzigen en dit ontwerp besluit te nemen in uitvoering van artikel 108 van de Grondwet, zonder nog te verwijzen naar de rechtsgrond die is voorzien in artikel 2, § 1, 13°, b), derde lid, WIB 92.”

De uitleg van de gemachtigde neemt evenwel niet weg dat in de ingeroepen rechtsgrond gewag wordt gemaakt van het bepalen van “voor welbepaalde Staten of rechtsgebieden” beoogde rechtsvormen die vermoed worden te voldoen aan de omschrijving in het eerste lid ervan, wat er op duidt dat een concrete opgave van rechtsvormen voor elke betrokken staat of voor elk betrokken rechtsgebied vereist is. Al is het zo dat in de ingeroepen rechtsgrond uitdrukkelijk wordt bepaald dat de opsomming van rechtsvormen niet beperkend is en dat niets belet dat de Koning op grond van zijn algemene uitvoeringsbevoegdheid (artikel 108 van de Grondwet) de omschrijving van een juridische constructie bedoeld in het eerste “lid” van artikel 2, § 1, 13°, b), van het WIB 92 nog nader specificieert, toch laat dat geen uitbreiding toe van het bij het derde lid ingestelde vermoeden tot bepaalde rechtsvormen die op een meer algemene wijze worden omschreven. Zoals reeds is vermeld, is dat vermoeden immers door de wetgever gekoppeld aan het in het genoemde derde lid omschreven geval dat de Koning de betrokken rechtsvormen voor welbepaalde staten of rechtsgebieden heeft vastgesteld.

¹ Dat eigenlijk het aan onderdeel 13°, b), van artikel 2, § 1, van het WIB 92 tweede toegevoegde lid is. Onder meer om vergissingen bij verwijzing te vermijden, is het opnemen van leden binnen opsommingen te vermijden.

2.2. De conclusie is derhalve dat het ontworpen besluit rechtsgrond ontbeert. De Raad van State, afdeling Wetgeving, ziet dan ook af van een nader onderzoek ervan.

*

1. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'insérer une nouvelle disposition relative aux constructions juridiques dans l'arrêté royal du 23 août 2015 'd'exécution de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b, alinéa 3, du Code des impôts sur les revenus 1992'. Pour l'application de la disposition mentionnée dans l'intitulé de cet arrêté, les organismes de placement collectif, les organismes de placement collectif alternatifs, les organismes de placement ou les sociétés définis à l'article 1/1, en projet, de cet arrêté, qui sont établis dans un autre État qu'un État faisant partie de l'Espace économique européen, sont présumés ne pas y être soumis à un impôt sur les revenus ou y être soumis à un impôt sur les revenus qui s'élève à moins de 15 % du revenu imposable, déterminé conformément aux règles applicables pour établir l'impôt belge sur les revenus correspondants. Cette présomption a pour conséquence que la charge de la preuve est renversée, de sorte qu'il appartient le cas échéant au contribuable de démontrer que les personnes morales visées dans l'arrêté envisagé ne constituent pas une construction juridique.

2.1. L'article 2, § 1^{er}, 13°, b), alinéas 1^{er}, 2 et 3, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) 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'État 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.

À 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 État 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 État 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 limitée, les formes juridiques visées pour des États ou des juridictions déterminés qui sont présumées répondre à la définition de l'alinéa 1^{er} ».

L'alinéa 3¹ de cette disposition est invoqué à titre de fondement juridique de l'arrêté en projet. Interrogé sur le point de savoir comment l'arrêté en projet peut s'inscrire dans cette disposition, le délégué a répondu ce qui suit :

« In het tweede koninklijk besluit wordt niet afgestapt van het gebruik van een lijst van welbepaalde rechtsvormen voor welbepaalde rechtsgebieden. De oorspronkelijke lijst wordt integraal behouden. Wel is het zo dat deze lijst wordt uitgebreid met de gevallen die ook in het eerste KB worden geïllustreerd, teneinde te verduidelijken dat deze gevallen, indien zij buiten de EER voorkomen, ook vermoed worden juridische constructies te zijn.

Het is belangrijk in acht te nemen dat de gevolgen van de opname van een specifieke rechtsvorm of een omschrijving van een geheel aan rechtsvormen in het tweede

¹ Qui est en réalité l'alinéa 2 ajouté au 13°, b), de l'article 2, § 1^{er}, du CIR 92. Notamment afin de prévenir les erreurs de référence, il faut éviter de faire figurer des alinéas dans des énumérations.

KB minder verstrekkend is dan in het geval van opname in het eerste KB. Het eerste KB omschrijft limitatief de gevallen waarbij entiteiten die gevestigd zijn in de EER gekwalificeerd worden als een juridische constructie. Het tweede KB daarentegen vestigt enkel een weerlegbaar vermoeden in hoofde van de oprichter van een in dit KB vermelde rechtsvorm waardoor de vermelding in dit KB enkel een verplaatsing van de bewijslast tot gevolg heeft. Het toepassingsgebied van de juridische constructies die niet zijn gevestigd in de EER wordt dus exclusief bij wet geregeld. Dit ontwerp KB verandert hier niets aan, maar heeft enkel gevolgen voor de verdeling van de bewijslast. In die zin kan dan ook worden aangenomen dat dit KB geen voorwaarden toevoegt aan de wet die niet compatibel zijn met het eerste lid van artikel 2, § 1, 13°, b), WIB 92.

Vervolgens wordt in het derde lid van artikel 2, § 1, 13°, b), WIB 92, inderdaad voorzien dat de Koning de rechtsvormen bepaalt die vermoed worden te voldoen aan de omschrijving in het eerste lid. Deze rechtsgrond sluit ons inziens echter niet uit dat de Koning de door hem bedoelde rechtsvormen op een meer algemene wijze omschrijft.

Indien men toch van oordeel zou zijn dat de rechtsgrond die is voorzien in artikel 2, § 1, 13°, b), derde lid, WIB 92, de Koning verplicht om rechtsvormen vorm per vorm op te sommen, dan stellen we voor om de rechtsgrond van dit ontwerp te wijzigen en dit ontwerp besluit te nemen in uitvoering van artikel 108 van de Grondwet, zonder nog te verwijzen naar de rechtsgrond die is voorzien in artikel 2, § 1, 13°, b), derde lid, WIB 92 ».

Le commentaire du délégué ne change toutefois rien au fait que le fondement juridique invoqué mentionne la détermination des formes juridiques visées « pour *des États ou des juridictions déterminés* » qui sont présumées répondre à la définition de l'alinéa 1^{er}, ce qui indique qu'une désignation concrète des formes juridiques pour chaque État ou juridiction concernés est requise. Si le fondement juridique invoqué précise expressément que l'énumération des formes juridiques n'est pas restrictive et que rien n'empêche le Roi, sur le fondement de son pouvoir général d'exécution (article 108 de la Constitution) d'encore préciser la définition d'une construction juridique visée à l'« alinéa » 1^{er} de l'article 2, § 1^{er}, 13°, b), du CIR 92, cela ne permet toutefois pas d'étendre la présomption, établie à l'alinéa 3, à certaines formes juridiques qui sont décrites d'une manière plus générale. Ainsi qu'il a déjà été mentionné, le législateur a en effet lié cette présomption au cas, défini à l'alinéa 3 précité, où le Roi a fixé les formes juridiques concernées pour certains États ou juridictions.

2.2. Il faut dès lors en conclure que l'arrêté en projet est dépourvu de fondement juridique. Le Conseil d'État, section de législation, renonce par conséquent à l'examiner plus avant.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT