

Nieuwsbrieven en tijdschriften » Fiscale Actualiteit » Nummer 21/06-02

Grondwettelijk Hof stelt toepassing kaaimantaks voor trusts op scherp

Versie 2021

Kaaimantaks

Fiscale Actualiteit nr. 2021/06, pag. 5-7, week 11 - 17 februari 2021

Entiteiten kwalificeren niet als juridische constructies 'van type 2' (vennootschappen enz.) voor de kaaimantaks als ze in hun thuisland een belasting van minstens 15 % ondergaan. Voor trusts (en andere constructies 'van type 1') geldt die uitzondering niet. Het Grondwettelijk Hof vindt dat discriminerend. Maar de vernietigde bepaling betreft alleen de uitkeringen van de constructie, niet de doorkijkbelasting. Bovendien is het helemaal niet duidelijk hoe we de 15 %-drempel zouden moeten toepassen bij trusts ([GwH 28 januari 2021, 12/2021](#)).

Eerder al had de rechtbank van eerste aanleg van Brussel een akkoord goedgekeurd tussen de oprichter van een Canadese trust en de Belgische fiscus (Rb. Brussel 11 maart 2020, 2018/4033/A [Zoals geciteerd in P. Maufort, "Taxe caïman: la taxation par transparence prévue à l'article 5/1 du C.I.R. 92 ne peut s'appliquer aux revenus perçus par une entité qualifiée de résident d'un État contractant par une CPDI", *RGCF* 2020.3, 141-145.]). In dat akkoord was erkend dat belasting van inkomsten van die trust in hoofde van de in België wonende oprichter ingevolge het doorkijkprincipe van de kaaimantaks, in strijd is met het [dubbelbelastingverdrag tussen België en Canada](#), omdat de inkomsten van de trust in Canada aan een belasting van 53,31 % waren onderworpen.

Een andere begunstigde van diezelfde trust stapte naar het Grondwettelijk Hof. Hij voerde aan dat entiteiten met rechtspersoonlijkheid ('type 2') niet beschouwd worden als 'juridische constructie' wanneer ze in het land van vestiging onderhevig zijn aan een belastingtarief van minstens 15 % (naar Belgische normen). Voor constructies van het zogenaamde type 1, zoals trusts, wordt dat onderscheid niet gemaakt. Vóór de update van de kaaimantaks in 2017 werd dat in zekere zin 'gecompenseerd' doordat alleen de uitkeringen van een 'type 2' beschouwd werden als (belastbare) dividenden. In 2017 werd dat zogezegd gelijkgetrokken, door die laatste bepaling uit te breiden tot 'type 1' (trusts). Maar juist die gelijkschakeling is discriminerend, betoogde de verzoeker, omdat alleen voor 'type 2' de uitsluiting op basis van de 15 % belasting geldt.

Het Hof geeft hem gelijk. Het vernietigt daarom artikel 89, 1° [programmawet van 25 december 2017](#) (de wet die de kaaimantaks 2.0 heeft ingevoerd), in zoverre dat artikel er niet in voorziet dat de belasting bij uitkeringen niet van toepassing is op de begunstigten van inkomsten die zijn uitgekeerd door een in [artikel 2, § 1, 13°, a\), WIB 92](#) bedoelde juridische constructie (trusts) die in het land van vestiging is onderworpen aan een inkomstenbelasting van 15 % of hoger overeenkomstig de regels voor de Belgische belasting op daarmee overeenstemmende inkomsten ([GwH 28 januari 2021, 12/2021](#)).

GwH: 15 %-drempel moet ook voor type 1 gelden

Wat het Hof dus zegt, is dat de 15 %-belastingregel van [artikel 5/1, § 3, a\) WIB 92](#) en artikel 2, 13°, b), lid 1 WIB 92 die geldt voor juridische constructies van type 2 (rechtspersonen), ook behoort te gelden voor juridische constructies type 1 (rechtsverhoudingen en trusts). Méér zegt het Hof niet. Maar omdat het arrest de ongrondwettelijkheid van de bestaande regeling vaststelt, is de kaaimantaks op dat punt *erga omnes* vernietigd. Dat wil zeggen dat een uitkering die gebeurt door een trust die wel aan de 15 %-belastingregel beantwoordt, géén (belastbaar) dividend mag zijn. Het is in deze bijzonder interessant dat het Grondwettelijk Hof zich niet uitspreekt over de transparante heffing of de doorkijkbelasting die van toepassing is op trusts, en die ook wettelijk is bevestigd in [artikel 5/1, § 1 WIB 92](#). De doorkijkbelasting is ten aanzien van juridische constructies van type 2 immers ook alleen maar van toepassing als ze niet belast worden aan minimaal 15 %.

Kortom, als we de kaaimantaks nu moeten lezen zoals gecorrigeerd door het arrest van het Grondwettelijk Hof, dan blijft een juridische constructie van type 1 aan de doorkijkbelasting onderworpen, maar worden de uitkeringen ervan niet als dividend beschouwd indien en voor zover de drempel van 15 % buitenlandse belasting wordt gehaald.

Daarbij passen enkele kritische bemerkingen. Vooreerst moeten we ons de vraag stellen hoe die 15 % belasting bij een trust moet worden berekend. Vervolgens is de vraag hoe we dit arrest moeten toepassen binnen de EER. Daar is die 15 % vervangen door een 1 %-tarief ([KB van 21 november 2018, Fisc. Act. 2018, 42/11-12](#)). Voorts rijst uiteraard de vraag naar de discrepantie met de heffing op basis van de doorkijkbelasting zélf. Ten slotte is het zeer waarschijnlijk dat de wetgever op dit arrest zeer snel zal reageren met corrigerende wetgeving.

Hoe de 15 % belasting berekenen bij een trust?

De regel is dan dat de juridische constructie van type 1, krachtens de wetgeving van het land waar zij gevestigd is (waarbij het niet vanzelfsprekendheid is de term 'gevestigd' toe te passen bij een trust), onderworpen moet zijn aan een inkomstenbelasting die gelijk is aan of hoger is dan 15 % van het belastbaar inkomen van de constructie zoals dat zou worden vastgesteld volgens de Belgische regels. Maar aangezien er naar Belgisch recht geen trusts bestaan, is er geen voor de hand liggende vergelijkingsbasis voor het vaststellen van de hypothetische belastbare grondslag. Het ligt dus niet voor de hand om te gaan vergelijken met de belastbare basis in de vennootschapsbelasting, noch in de rechtspersonenbelasting zoals we dat gewend zijn te doen bij juridische constructies van type 2. Anderzijds is het zo dat trusts vóór de invoering van de kaaimantaks, wegens het ontbreken van rechtspersoonlijkheid, traditioneel en mede op basis van overeenstemmende doctrine, fiscaal transparant werden belast. Alleen was daarbij onduidelijk in wiens hoofde die belasting moest worden vastgesteld. Die onduidelijkheid werd weggenomen door de kaaimantaks in 2015, dankzij invoering van het concept 'oprichter'. Het ligt dan ook voor de hand te kijken naar de belasting die in het desbetreffende buitenland effectief wordt geheven, op de entiteit zelf, of in hoofde van de begunstigten, of in hoofde van de trustee. Dat hangt dan af van het fiscale stelsel dat volgens het buitenlandse fiscale recht op de trust of op de inkomsten van de trust van toepassing is. Het komt ons voor dat het gecumuleerde bedrag van *al* die buitenlandse heffingen, in zoverre ze de aard van een inkomstenbelasting hebben, voor de berekening in aanmerking komen. Merk op dat eventuele Belgische roerende voorheffing die ingehouden zou zijn, ook in die berekening moet worden meegenomen. Een prangender probleem is echter het vaststellen van de referentie-belastbare grondslag *zoals bepaald naar Belgisch fiscaal recht*. Uit geen enkel element in de wet is een sluitend antwoord op die vraag af te leiden. Want, zoals gezegd, omdat er naar Belgisch recht geen trusts bestaan, is er geen referentiekader om te bepalen wat de belasting naar Belgische normen zou zijn. Men zou de these kunnen opbouwen dat als de trustee een rechtspersoon is – wat bijna steeds zo is –, moet worden gekeken naar de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting naargelang de economische activiteiten die de trustee uitoefent. Maar echt overtuigen doet dat argument niet. Gemakkelijkheidshalve zou men zelfs de regels van de personenbelasting kunnen toepassen, met name in die gevallen waar volgens het buitenlandse recht de belasting wordt geheven in hoofde van de begunstigten zelf. Het blijft echter onduidelijk. Wellicht is het raadzaam om de drie alternatieve berekeningen te maken, zijnde zowel in de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting als de personenbelasting, en dan de voor de belastingplichtige gunstigste berekening toe te passen. *In dubio contra fiscum*. Het is uiteraard aan de wetgever om de wet in die zin zo aan te passen dat hij voor de onderworpen belastingplichtigen voldoende duidelijk en rechtszeker is.

Hoe het arrest toepassen binnen de EER?

Het Grondwettelijk Hof spreekt zich nergens uit over de binnen de EER geldende regeling, met name met een belastingdrempel van 1 % (art. 1 lid 1 3° [KB van 21 november 2018](#)). Er bestaan echter trusts binnen de EER, namelijk in Liechtenstein. Het komt ons voor dat in het licht van het gelijkheidsbeginsel zoals dat door het Grondwettelijk Hof in deze zaak wordt bevestigd, er geen gerechtvaardigd onderscheid kan worden gemaakt tussen een Liechtensteinse *Stiftung* (drempel van 1 %) en een Liechtensteinse trust (15 %). Ook op dat punt ware het dus raadzaam dat de wetgever ingrijpt. Zonder zo'n wetgevend ingrijpen kan men op basis van het arrest van het Grondwettelijk Hof niet zomaar de 1 %-drempel toepassen op een Liechtensteinse trust. Een betrokken belastingplichtige kan zich wel wederom tot het Grondwettelijk Hof wenden en zal dan met een aan zekerheid grenzende waarschijnlijkheid een gelijkaardig resultaat bereiken.

Wat met de discrepantie t.o.v. de doorkijkbelasting?

Zoals al aangehaald, zegt het Grondwettelijk Hof ten gronde niets over de toepassing van de *doorkijkbelasting* voor trusts die in het buitenland aan een tarief van 15 % of meer zijn onderworpen. Het arrest betreft immers alleen uitkeringen. De situatie wordt dus met dit arrest omgekeerd. Trusts worden, of ze nu belast zijn aan 15 % of niet, steeds aan de doorkijkbelasting onderworpen maar boven de 15 %-drempel zijn de door diezelfde trusts gedane uitkeringen dan geen dividenden meer. Daarmee schiet de belastingplichtige helemaal niets op, want samenlezing van het bestaande [artikel 18, lid 1, 3° WIB 92](#) met het bestaande artikel 21, lid 1, 12° (vrijstelling voor reeds in België belaste inkomsten, dus ook voor aan de doorkijkbelasting onderworpen inkomsten) leidde ook al tot die conclusie, zij het dan met de correctie van de anterioriteitsregel van [artikel 21, lid 2 WIB 92](#) (de uitkeringen worden geacht eerst te zijn geput uit inkomsten die nog *niet* belast geweest zijn in België). Het is interessant dat dat een van de elementen van het verweer van de regering was (A.2.4).

Wat met corrigerende wetgeving?

Het lijkt zeer waarschijnlijk dat de wetgever vrij snel zal reageren met corrigerende wetgeving om de wet in overeenstemming te brengen met het arrest. Daartoe reikt het Hof aan de regering gemakkelijkehalve twee mogelijkheden aan (B.24.2):

“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 ... verschil in behandeling door middel van een in de parlementaire voorbereiding geëxpliciteerde redelijke verantwoording*.”

Omdat het Grondwettelijk Hof, zoals gezegd, geen enkele uitspraak doet over de doorkijkbelasting, laat het zich aanzien dat de wetgever ertoe zal neigen het onderscheid te behouden en zich te beperken tot het opnemen in een nieuw wetsontwerp van een afdoende motivering, die dan via opname in de parlementaire voorbereiding kan gelden als “geëxpliciteerde redelijke verantwoording”. De andere optie zou immers impliceren dat er ook moet worden gerepareerd aan de doorkijkbelasting. En waarom zou de wetgever dat doen? Het Grondwettelijk Hof zegt er niet eens niets over.

We kunnen ons dus verwachten, al dan niet zeer binnenkort, aan een wetsontwerp dat zich zal uitputten in een expliciete motivering waarom een trust aan de uitkeringsbelasting onderworpen blijft ook al is die ‘entiteit’ in haar thuisland onderworpen aan een belasting van 15 % of meer (over een al dan niet gedefinieerde fiscale grondslag naar Belgische normen).

Daarbij zal men tevens goed moeten letten op de datum waarop zo'n reparatiewet in voege treedt. Het ligt immers voor de hand dat de regering zal pogen om elke mogelijke 'fiscale schade' die zou kunnen ontstaan voor de periode tussen 17 september 2017 en 31 december 2020, tot een minimum te beperken [31 december 2020 omdat een eventuele komende wetswijziging in de loop van 2021 mag terugwerken tot het begin van het lopende belastbare tijdperk (zie o.m. *Fisc. Act. 2006, 31/10*), dus naar verwachting retroactief in werking zou treden op 1 januari 2021.].

De betrokken belastingplichtigen die in die periode een uitkering uit een trust hebben genoten, kunnen zich onzes inziens echter zeker en vast op dit arrest beroepen om die uitkering als niet belastbaar te beschouwen en ze voor het aanslagjaar 2021 dus niet aan te geven. Voor de aanslagjaren 2018, 2019 en 2020 kunnen ze dan een bezwaar of een verzoek tot ontheffing van ambtswege indienen.

Concluderend bij dit arrest kunnen we dus vaststellen dat de complexiteit van de kaaimantaks nog verder toeneemt wat trusts betreft. Belastingplichtigen die van die structuren gebruik maken, moeten zich dan ook met hernieuwde vastberadenheid in deze wetgeving verdiepen in een poging om de door hen verschuldigde belasting te kunnen begroten. Dat impliceert alleszins een analyse geval per geval. De rechtsonzekerheid ter zake tiert welig.

Gerd D. Goyvaerts
Tiberghien Advocaten

Afkondigingsdatum 07/01/2021

Kluwernummer 1195459

mnma12991020

© 2021 Wolters Kluwer Belgium N.V. - monKEY