

Kaaimantakssaga over trusts: wetgever grijpt in

Na de vernietiging van een deel van de kaaimantaksregeling door het Grondwettelijk Hof was de wetgever wel verplicht in te grijpen. Maar in feite blijft de essentie van de bestaande regeling (van vóór de vernietiging) overeind. Het onderscheid tussen trusts en entiteiten met rechtspersonenbelasting wordt alleen beter gemotiveerd (art. 20b-22 wet van 27 juni 2021, BS 30 juni 2021, 3e ed.).

Klassiek wordt voor de toepassing van de kaaimantaks een ‘trust’ beschouwd als een juridische constructie van type 1, die *altijd* onderworpen is aan de kaaimantaks in België, ongeacht het belastingregime waaraan de trust zelf onderworpen is in het land of het rechtsgebied waar hij gevestigd is (er geldt dus géén drempel van 1% of 15% buitenlandse belasting zoals bij juridische constructies van type 2, d.w.z. stichtingen of vennootschappen of andere rechtspersonen).

Een recente nieuwigheid m.b.t. trusts en de toepassing van de kaaimantaks (zoals al besproken in *Fisc. Act. 2021, 6/5*) betreft het arrest van het Grondwettelijk Hof van 28 januari 2021. Daarin oordeelde het Hof dat de 15%-drempel van artikel 5/1, §3, a) WIB 92 die van toepassing is op juridische constructies van type 2 (rechtspersonen), ook van toepassing moet zijn op juridische constructies van type 1 (rechtsverhoudingen en trusts). Aangezien in het arrest wordt vastgesteld dat de bestaande regeling op dat punt ongrondwettig is, wordt de kaaimantaks op dat onderdeel *erga omnes* nietig verklaard. Meer in het bijzonder vernietigt het arrest 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 begunstigen 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 naar Belgische normen. Dat leidt dan tot de conclusie dat een uitkering door een trust, die wél voldoet aan de vereiste van minimaal 15% belasting, niet als belastbaar dividend mag worden beschouwd.

Het Grondwettelijk Hof heeft zich echter *niet* uitgesproken over het andere onderdeel van de kaaimantaks, de doorkijkbelasting (art. 5/1 §1 WIB 92). Die blijft dus gewoon van toepassing op trusts.

Als de drempel van een buitenlandse belasting van 15% of meer van het belastbaar inkomen van die juridische constructie, wordt gehaald, zijn uitkeringen door de trust aan mogelijke begunstigen dus géén dividenden. Dat is het concrete gevolg van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 28 januari 2021. Tot daar het arrest.

In antwoord daarop werd de wet aangepast via de inmiddels in het Staatsblad gepubliceerde 'reparatiewetgeving' die poogt tegemoet te komen aan voormelde ongrondwettelijkheid. Zoals eerder gemeld in Fiscale Actualiteit nr. 2021/06, pag. 5-7, heeft de wetgever er zoals verwacht voor geopteerd om het onderscheid of het verschil in behandeling tussen juridische constructies mét rechtspersoonlijkheid en juridische constructies zonder rechtspersoonlijkheid te behouden en zich louter te beperken tot het opnemen van een afdoende motivering in een nieuw wetsontwerp. Die motivering – in de vorm van ettelijke uitvoerige paragrafen in de parlementaire voorbereiding – kan dan gelden als “geëxpliciteerde redelijke verantwoording”, hetgeen volgens het Grondwettelijk Hof “een toegelaten én voldoende mogelijkheid” betrof. Het Hof had de regering in zijn vernietigingsarrest van 28 januari 2021 gemakkelijksshalve immers alvast twee mogelijke oplossingen aangeboden. De andere mogelijkheid zou impliceren dat er ook wordt gerepareerd aan de doorkijkbelasting zélf, zonder dat het Grondwettelijk Hof zich daarover uitgesproken heeft. Voor die oplossing heeft de wetgever dus niet geopteerd.

Vaststellende dat de (klassieke) trust géén rechtspersoonlijkheid heeft, wordt volgens de gewijzigde wet een trust dus nog steeds 'altijd' als een juridische constructie beschouwd, ongeacht het feit dat trusts of de daarmee verband houdende inkomsten voldoen aan de 15%-belastingregel. Trusts zullen m.a.w. bij voortduur aan de doorkijkbelasting onderworpen blijven, 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 bepaald). Er blijft dus een onderscheid t.o. een constructie met rechtspersoonlijkheid (type 2), die gevrijwaard blijven van de kaaimantaks boven de 15%-drempel. Merk op dat, hoewel dat standpunt in de nieuwe wet zwaar kan worden bekritiseerd, het toch gebillijkt lijkt door het arrest van het Grondwettelijk Hof.

Reparatie laat alles bij het oude

Als redelijke verantwoording verwijst de wetgever naar de (al dan niet) aanwezigheid van rechtspersoonlijkheid voor de erkenning van een entiteit als een *afzonderlijk belastbaar subject*. Rechtspersoonlijkheid en de mogelijkheid om te kunnen deelnemen aan het rechtsverkeer, hebben volgens de wetgever immers als gevolg dat enkel entiteiten mét rechtspersoonlijkheid zich kunnen ‘vestigen’. In dat verband wordt verwezen naar artikel 2:4 WvV, waarin wordt gestipuleerd dat statuten van rechtspersonen het gewest moeten bepalen waarin de zetel van de rechtspersoon is gevestigd. Er wordt ook verwezen naar de recent in artikel 2, §1, 5^oter WIB 92 ingevoegde term ‘gevestigd’, die wordt gehanteerd voor entiteiten die door een Staat als een afzonderlijk belastingsubject worden beschouwd (d.i. rechtspersoonlijkheid hebben in het Belgisch recht). Illustratief kan in dat verband worden verwezen, aldus de memorie, naar de mogelijkheid van kwalificatie als een Belgische binnenlandse vennootschap, wat enkel en alleen mogelijk is voor buitenlandse entiteiten mét rechtspersoonlijkheid (namelijk als de plaats van werkelijke leiding zich in België bevindt). Vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid kunnen niet als ‘binnenlands’ worden aangemerkt. Daarbij is het in ieder geval irrelevant hoeveel belasting de vennootschap (met rechtspersoonlijkheid) aan de andere Staten dan België verschuldigd is, omdat het wereldwijde inkomen van een vennootschap aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen wordt zodra ze beschouwd wordt als een binnenlandse vennootschap. O.a. om die redenen is het volgens de wetgever dan ook kort door de bocht om te stellen dat de wettelijke regeling die bestond vóór het arrest van het Grondwettelijk Hof, de entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid minder gunstig behandelde dan de juridische constructies met rechtspersoonlijkheid (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 1993/1, 11-13). M.a.w., omdat de mogelijkheid om belast te worden als een binnenlandse vennootschap, niet bestaat voor een trust (evenmin als de mogelijkheid om de CFC-regels toe te passen...), is er geen reden om een trust als benadeeld te beschouwen t.o.v. een constructie van type 2.

Bovendien suggereert de memorie zelfs dat het ‘technisch’ onmogelijk is om de 15%-drempel toe te passen op een trust. Want bij gebrek aan ‘vestiging’, kan er vanuit Belgische juridisch oogpunt ook geen woonstaat aangewezen worden voor een trust en is er dus ook geen belastingstelsel waaraan de 15%-grens getoetst kan worden. En aangezien er geen Belgische regels bestaan voor het belasten van entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid, is 15% belasting ‘naar Belgische normen’ een onmogelijke toets (1993/1, 14-17 en 115).

De vraag rest of in deze het al dan niet bezitten van rechtspersoonlijkheid een pertinent onderscheidingscriterium vormt om dergelijke grote verschillen in fiscaal regime van binnen- en buitenlandse entiteiten te verantwoorden, en dan met name wat trusts betreft, die *nooit* rechtspersoonlijk hebben.

Hoe dan ook, inhoudelijk verandert er dus niets, afgezien dan van één heel subtiel punt: blijkbaar is het niet uitgesloten dat een entiteit (een andere dan een trust) onder de omschrijving van een type 1 valt en toch rechtspersoonlijkheid bezit. Die entiteit krijgt nu de mogelijkheid om dezelfde ‘vrijstellingen’ van de kaaimantaks te claimen als een type 2 (15%-drempel, daadwerkelijke activiteit) (1993/1, 17). Dat effect wordt verkregen door de formulering “die rechtspersoonlijkheid bezit naar het recht dat haar beheerst of die een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met die van een vennootschap of vereniging met rechtspersoonlijkheid naar Belgisch recht” te gebruiken i.p.v. “die rechtspersoonlijkheid bezit” kortweg (art. 2 13° b lid 1 en art. 5/1 § 3 a WIB 92) en door artikel 18, lid 1, 3° van toepassing te verklaren op constructies die niet uitgesloten zijn van de kaaimantaks op basis van de genoemde ‘vrijstellingen’ van artikel 5/1, § 3.

Terugwerkende kracht

Daarenboven heeft de regering – ook zoals verwacht – gepoogd om elke mogelijke ‘fiscale schade’ voor het verleden tot een minimum te beperken door de nieuwe wetsbepalingen retroactief in werking te laten treden met ingang van 17 september 2017. ‘Fiscale schade’ had er kunnen ontstaan voor de periode tussen 17 september 2017 (inwerkingtreding van de kaaimantaks 2.0) en 31 december 2020 (*zonder* retroactiviteit geldt een wet in principe vanaf het begin van het belastbare tijdperk, een wet uit 2021 geldt dus vanaf 1 januari 2021). De wetgever acht een retroactieve inwerkingtreding verantwoord omdat de nieuwe bepalingen tot doel zouden hebben om de continuïteit te bestendigen en niet om nieuwe groepen belastingplichtigen onder het toepassingsgebied te brengen of reeds betrokken belastingplichtigen restrictiever te behandelen. Ter verantwoording wordt verwezen naar het arrest van het Grondwettelijk Hof zelf, dat immers stelt dat de vernietiging van de wet “geen afbreuk doet aan de toepassing” van de belasting op uitkeringen van een constructie die de 15%-drempel niet haalt in het land “waar zij gevestigd is” (m.a.w. *ook* een trust, die immers de drempel niet kan halen omdat hij nergens ‘gevestigd’ is volgens de hoger aangehaalde redenering).

Tot slot moet er onzes inziens op worden gewezen dat belastingplichtigen die in die periode een uitkering uit een trust hebben genoten, natuurlijk rechtens kunnen overwegen zich op het arrest te beroepen om die uitkering als niet belastbaar te beschouwen en ze voor het aanslagjaar 2021 dus niet als dividend aan te geven, en voor de aanslagjaren 2018, 2019 en 2020 respectievelijk bezwaar en een verzoek tot ontheffing van ambtswege in te dienen. Of dat bezwaar of verzoek succesvol kan zijn, is echter twijfelachtig, temeer daar de opperste rechter, zijnde het Grondwettelijk Hof, de door de wetgever gekozen oplossing heeft gebillijkt. Dan rest wel de mogelijkheid om in te roepen dat een retroactieve werking tot 17 september 2017 ontoelaatbaar is. Maar ook daarvan valt niet veel soelaas te verwachten, want de Raad van State heeft in zijn advies die retroactiviteit niet afgestraft –integendeel; de raad stelt louter dat de retroactiviteit verantwoord moet worden in de memorie van toelichting (1993/1, 116).

Gerd D. Goyvaerts & Mariëlle Ruell