



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 104/2025
van 17 juli 2025
Rolnummer : 8267**

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023 « houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen », ingesteld door de organisatie zonder winstoogmerk naar het recht van de deelstaat Wyoming (Verenigde Staten) « American Free Enterprise Chamber of Commerce ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Luc Lavrysen en Pierre Nihoul, en de rechters Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Yasmine Kherbache, Danny Pieters, Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin en Magali Plovie, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter Luc Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 27 juni 2024 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 1 juli 2024, heeft de organisatie zonder winstoogmerk naar het recht van de deelstaat Wyoming (Verenigde Staten) « American Free Enterprise Chamber of Commerce », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Sébastien Champagne, mr. Yvan Desmedt, mr. Guillaume Couvert, mr. Linda Brosens en mr. Nicolas Lippens, advocaten bij de balie te Brussel, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023 « houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 28 december 2023).

Memories en memories van wederantwoord zijn ingediend door :

- de organisatie zonder winstoogmerk naar het recht van de deelstaat Arkansas (Verenigde Staten) « Arkansas State Chamber of Commerce » en de vzw naar het recht van de deelstaat

Kansas (Verenigde Staten) « Kansas Chamber of Commerce and Industry », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Sébastien Champagne, mr. Yvan Desmedt en mr. Guillaume Couvert (tussenkomenende partijen);

- de organisatie zonder winstooigmerk naar het recht van de deelstaat Californië (Verenigde Staten) « California Business Roundtable », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Sébastien Champagne, mr. Yvan Desmedt en mr. Guillaume Couvert (tussenkomenende partij);

- de organisatie zonder winstooigmerk naar het recht van de deelstaat Kentucky (Verenigde Staten) « Kentucky Association of Manufacturers », bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Sébastien Champagne, mr. Yvan Desmedt en mr. Guillaume Couvert (tussenkomenende partij);

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Axel Haelterman en mr. Maxim Wuyts, advocaten bij de balie te Brussel.

De verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 30 april 2025 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Yasmine Kherbache en Michel Pâques te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Ingevolge de verzoeken van verschillende partijen om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 13 mei 2025 de dag van de terechtzitting bepaald op 11 juni 2025.

Op de openbare terechtzitting van 11 juni 2025 :

- zijn verschenen :

. mr. Linda Brosens en mr. Vanessa Foncke, advocate bij de balie te Brussel, *loco* mr. Yvan Desmedt, voor de verzoekende partij en voor de tussenkomenende partijen;

. mr. Axel Haelterman en mr. Maxim Wuyts, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers Yasmine Kherbache en Michel Pâques verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

A.1. Ter staving van haar belang voert de verzoekende partij aan dat haar statutair doel erin bestaat het collectieve belang van Amerikaanse bedrijven en overheidsinstanties te verdedigen. Dat belang verschilt van het algemeen belang en kan worden aangetast door de bestreden bepalingen, aangezien die de Belgische belastingautoriteiten verplichten om een zogenaamde « UTPR-bijheffing » vast te stellen ten aanzien van in België gevestigde groepsentiteiten die onderdeel zijn van Amerikaanse multinationale ondernemingen, terwijl de Amerikaanse wetgever de zogenaamde « Pijler 2 »-maatregelen (zijnde een wereldwijde minimumbelasting van multinationale ondernemingen) niet heeft ingevoerd maar vasthoudt aan zijn bestaande fiscale systeem.

A.2. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partij. Zij toont niet aan dat haar doel, zijnde « het bevorderen van de gemeenschappelijke zakelijke belangen van haar leden », kan worden geraakt door de bestreden bepalingen. Dat doel zou slechts worden geraakt indien zij leden heeft die zich binnen het toepassingsgebied van de « Pijler 2 »-maatregelen bevinden en die in België groepsentiteiten hebben die geconfronteerd kunnen worden met de in de bestreden bepalingen vervatte UTPR-bijheffing. Voorts blijkt niet dat de verzoekende partij werkelijk het vermelde doel nastreeft. In realiteit streeft de verzoekende partij met onderhavig verzoekschrift een politiek doel na.

Ten aanzien van de tussenkomsten

A.3.1. De organisatie zonder winstoogmerk naar het recht van de deelstaat Arkansas (Verenigde Staten) « Arkansas State Chamber of Commerce » (hierna : ASCC) en de organisatie zonder winstoogmerk naar het recht van de deelstaat Kansas (Verenigde Staten) « Kansas Chamber of Commerce and Industry » (hierna : KCCI) verzoeken om tussen te komen in de voorliggende zaak teneinde het verzoekschrift tot vernietiging te steunen.

Wat het belang bij de tussenkomst betreft, stelt de ASCC dat haar statutair doel bestaat in de verdediging van het collectieve belang van de in de staat Arkansas gevestigde bedrijven met betrekking tot beleid dat van invloed is op hun algemeen welzijn. Dat doel kan worden geraakt door de bestreden bepalingen, aangezien zij de Belgische belastingautoriteiten een mandaat geven om een UTPR-bijheffing vast te stellen ten aanzien van in België gevestigde groepsentiteiten die onderdeel zijn van Amerikaanse multinationale ondernemingen, terwijl de Amerikaanse wetgever de zogenaamde « Pijler 2 »-maatregelen niet heeft ingevoerd maar vasthoudt aan zijn bestaande belastingstelsel met bestaande belastingvoordelen en -vrijstellingen. Die belastingvoordelen en -vrijstellingen zullen worden ondermijnd, waardoor een rechtvaardig en billijk belastingklimaat in de staat Arkansas wordt aangetast.

De KCCI verwijst naar haar statutair doel dat bestaat in de verdediging van het collectieve belang van de ontwikkeling van de natuurlijke rijkdommen van Kansas, de ontwikkeling van handelsbetrekkingen met aangrenzende gebieden en de bevordering van de samenwerking tussen kamers van koophandel en organisaties voor het algemeen belang van de mensen en instellingen van Kansas. Dat statutair doel kan worden beïnvloed door de bestreden bepalingen, die waarschijnlijk een weerslag zullen hebben op in België gevestigde groepsentiteiten die deel uitmaken van Amerikaanse multinationale ondernemingen en op het handelsverkeer tussen dergelijke ondernemingen en ondernemingen in aangrenzende gebieden.

A.3.2. De organisatie zonder winstoogmerk naar het recht van de deelstaat Californië (Verenigde Staten) « California Business Roundtable » (hierna : CBRT) verzoekt om tussen te komen in de voorliggende zaak teneinde het verzoekschrift tot vernietiging te steunen.

Wat het belang bij haar tussenkomst betreft, stelt de CBRT dat haar statutair doel bestaat in de verdediging van het collectieve belang van de in de staat Californië gevestigde bedrijven tegen beleidskwesties die van invloed zijn op die staat. Dat doel kan worden geraakt door de bestreden bepalingen, om dezelfde redenen als diegene die worden aangevoerd door de ASCC (A.3.1).

A.3.3. De organisatie zonder winstooiermerk naar het recht van de deelstaat Kentucky (Verenigde Staten) « Kentucky Association of Manufacturers » (hierna : KAM) verzoekt om tussen te komen in de voorliggende zaak teneinde het verzoekschrift tot vernietiging te steunen.

Wat het belang bij haar tussenkomst betreft, stelt de KAM dat haar statutair doel erin bestaat het collectieve belang van haar leden, en meer in het algemeen van werkgevers en werknemers in Kentucky, te verdedigen. Dat doel kan door de bestreden bepalingen worden geraakt, om dezelfde redenen als diegene die worden aangevoerd door de ASCC (A.3.1).

A.3.4. De Ministerraad betwist de ontvankelijkheid van de tussenkomsten. De tussenkomende partijen tonen immers niet *in concreto* aan dat hun statutair doel kan worden geraakt door de bestreden bepalingen, namelijk dat zij leden hebben die geconfronteerd kunnen worden met de bestreden bepalingen. Voorts blijkt dat de tussenkomsten politiek geïnspireerd zijn en eerder gericht zijn tegen de richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 « tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie » (hierna : de richtlijn (EU) 2022/2523) dan tegen de bestreden bepalingen.

Ten aanzien van de middelen

Wat het eerste middel betreft

A.4.1. In het eerste middel voert de verzoekende partij een schending aan, door de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023 « houdende de invoering van een minimumbelasting voor multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen » (hierna : de wet van 19 december 2023), van de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 17, 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna : het Handvest), en van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Volgens de verzoekende partij wordt het eigendomsrecht geschonden, in zoverre de bij de bestreden bepalingen ingevoerde verplichting voor een Belgische groepsentiteit om een UTPR-bijheffing te betalen op onderbelaste winsten van andere groepsentiteiten die buiten België gevestigd zijn, voor een disproportionele last zorgt. Zulks kan immers tot gevolg hebben dat de Belgische entiteit geen (minimale) winst kan behalen of dat zelfs haar voortbestaan in gevaar wordt gebracht. Dat geldt des te meer daar niet is voorzien in een regularisatiemechanisme ter voorkoming van een aantasting van de financiële positie van Belgische entiteiten die onder de UTPR-regel vallen.

In zoverre de bestreden bepalingen aldus geen rekening houden met de financiële positie van de Belgische entiteit die een UTPR-bijheffing verschuldigd is, wordt een discriminatie ingevoerd tussen Belgische entiteiten die voldoende draagkracht hebben om die heffing te betalen en Belgische entiteiten die onvoldoende financiële draagkracht hebben om de heffing te betalen.

A.4.2. Bij de beoordeling van de evenredigheid van de bestreden bepalingen kan volgens de verzoekende partij geen rekening worden gehouden met het groepsniveau. Zowel de richtlijn (EU) 2022/2523 als de Belgische omzettingwet passen immers een individuele entiteitsbenadering toe. Dat wordt bevestigd door het feit dat niet is voorzien in een mogelijkheid voor een individuele vennootschap die aan een UTPR-bijheffing wordt onderworpen, om financiële steun van andere groepsvennootschappen af te dwingen. Een dergelijke doorrekening van de heffing aan een buitenlandse groepsentiteit is overigens niet fiscaal vrijgesteld en zal aanleiding geven tot een dubbele belasting bij de Belgische vennootschap, aangezien die vennootschap de bijheffing niet zal mogen aftrekken als kosten en belast zal worden op de vermeende opbrengst van die doorrekening.

Voorts bestaat noch in het recht van de Europese Unie, noch in de Belgische fiscale wetgeving een « belasting op groepsniveau » of een « financiële draagkracht op groepsniveau », op grond waarvan het louter deel uitmaken van een groep van ondernemingen voldoende zou zijn om een afzonderlijke groepsvennootschap te onderwerpen aan een belasting die losstaat van haar economische en financiële situatie. Ook het Europees Hof voor de Rechten van de Mens merkt in zijn rechtspraak op dat de rechtspersoonlijkheid slechts in bijzondere gevallen genegeerd kan worden.

Zelfs indien een groepsbenadering zou moeten worden gehanteerd, dan nog kan niet worden aangenomen dat een groep van ondernemingen met een hoge omzet per definitie ook een grote financiële draagkracht heeft.

A.4.3. Aangezien de bestreden bepalingen de richtlijn (EU) 2022/2523 omzetten, vraagt de verzoekende partij het Hof om, alvorens een beslissing te nemen over de grondwettigheid van de bestreden bepalingen, een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie over de geldigheid van die richtlijn.

A.5. De tussenkomenende partijen ondersteunen het eerste middel van de verzoekende partij.

A.6.1. Volgens de Ministerraad is het eerste middel niet gegrond.

De Ministerraad voert aan dat de UTPR-bijheffing een legitiem doel nastreeft, namelijk het tegengaan van winstverschuiving naar laag belaste jurisdicties en het garanderen dat multinationale ondernemingsgroepen een billijk deel van de belastingen betalen. Voorts is die heffing niet onevenredig. De toepassing van die heffing vooronderstelt immers dat de werkelijk gerealiseerde winst op groepsniveau in een welbepaalde jurisdictie niet werd onderworpen aan een minimaal effectief belastingtarief van 15 %. Een dergelijk effectief belastingtarief van 15 % wordt thans op internationaal niveau beschouwd als « ondergrens » en is dus geen excessief belastingtarief. Het is voorts logisch dat een en ander op groepsniveau wordt beschouwd bij de toepassing van een maatregel die ertoe strekt multinationale groepen hun billijk deel van de belastingen te laten betalen. Men kan ervan uitgaan dat multinationale groepen die onder de « Pijler 2 »-maatregelen ressorteren, over de nodige financiële middelen beschikken om de nodige financiële steun te bieden aan groepsentiteiten die met een UTPR-bijheffing zouden worden geconfronteerd. Voorts dient ermee rekening te worden gehouden dat de UTPR-bijheffing een vangnetbepaling is die enkel van toepassing is wanneer de minimumbelasting niet via de andere « Pijler 2 »-maatregelen kan worden geïnd. Bovendien wordt het geheel van « Pijler 2 »-maatregelen gekenmerkt door een reeks uitzonderingen, overgangsmaatregelen en veilige havens die mede bedoeld zijn om een billijke en werkbare toepassing ervan te garanderen. Er mag ook niet uit het oog worden verloren dat de UTPR-bijheffing in de eerste plaats wordt toegerekend per jurisdictie, en niet per entiteit. Dat gebeurt aan de hand van een formule die ertoe leidt dat de heffing wordt toegerekend aan jurisdicties waar een groep omvangrijke activiteiten heeft. Voor de toerekening van de heffing tussen de Belgische groepsentiteiten houden de bestreden bepalingen in de mate van het mogelijke rekening met de draagkracht van die entiteiten en voorzien zij in een zekere flexibiliteit. Uit die elementen volgt dat er een redelijk verband van evenredigheid is tussen de UTPR-bijheffing en het nagestreefde doel, zodat er geen sprake is van een schending van het eigendomsrecht.

A.6.2. Vermits de toetsing aan het eigendomsrecht evident is, dient volgens de Ministerraad geen prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie.

Wat het tweede middel betreft

A.7.1. In het tweede middel voert de verzoekende partij een schending aan, door de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de vrijheid van ondernemen zoals bedoeld in artikel II.3 van het Wetboek van economisch recht, met de artikelen 15, 16, 20 en 21 van het Handvest, met de artikelen 49 en 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en met het grondbeginsel van rechtszekerheid en het algemeen beginsel van rechtszekerheid in het Unierecht.

Volgens de verzoekende partij worden de vrijheid van ondernemen, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie geschonden, in zoverre een Belgische entiteit krachtens de bestreden bepalingen een UTPR-bijheffing verschuldigd kan zijn op winsten van andere entiteiten die buiten België gevestigd zijn, die geen verband houden met de winsten van de Belgische entiteit, en dit zonder rekening te houden met de financiële positie van die entiteit. Aldus wordt een discriminatie ingevoerd tussen Belgische entiteiten die voldoende financiële draagkracht hebben om die heffing te betalen en Belgische entiteiten die onvoldoende financiële draagkracht hebben om de heffing te betalen. Voor de laatstgenoemde categorie kan de bestreden maatregel ertoe leiden dat die entiteiten een UTPR-bijheffing verschuldigd worden die vele malen hun winst overschrijdt, waardoor hun concurrentiepositie negatief wordt beïnvloed, de kredietwaardigheid van die entiteiten wordt aangetast en zelfs hun voortbestaan in het gevaar komt. Door de verplichting om de UTPR-bijheffing te betalen, verliest de Belgische vennootschap daarenboven het vrije beschikkingsrecht over de economische, technische en financiële middelen die zij bezit. Indien wordt aangenomen dat de groep steun moet bieden om de UTPR-bijheffing te kunnen financieren, vormt die heffing overigens een inbreuk op de vrijheid van een groep om de financiële middelen in te zetten op een wijze die zij het meest opportuun acht. De UTPR-bijheffing geeft daarom aanleiding tot een disproportionele beperking van de vrijheid van ondernemen.

De bestreden bepalingen laten voorts niet toe om op voorhand te bepalen aan welke jurisdictie en aan welke entiteit de UTPR-bijheffing zal worden toegewezen en wat het bedrag van die heffing zal zijn. Derden zullen aldus niet in staat zijn om redelijkerwijs op voorhand de financiële positie en dus de kredietwaardigheid te beoordelen van de Belgische entiteiten waarmee zij te maken hebben. De bestreden bepalingen leiden bijgevolg tot rechtsonzekerheid voor alle derden in hun rechtshandelingen met de entiteiten die potentieel onderworpen kunnen worden aan een UTPR-bijheffing.

A.7.2. Aangezien de bestreden bepalingen de richtlijn (EU) 2022/2523 omzetten, vraagt de verzoekende partij het Hof om, alvorens een beslissing te nemen over de grondwettigheid van de bestreden bepalingen, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie prejudiciële vragen te stellen over de geldigheid van die richtlijn.

A.8. De tussenkommende partijen ondersteunen het tweede middel van de verzoekende partij.

A.9.1. De Ministerraad is van oordeel dat de bestreden bepalingen geen afbreuk doen aan de vrijheid van ondernemen en het rechtszekerheidsbeginsel.

Wat de aangevoerde schending van de vrijheid van ondernemen betreft, verwijst de Ministerraad naar zijn uiteenzetting bij het eerste middel inzake het legitieme doel en de evenredigheid.

Wat de aangevoerde schending van het rechtszekerheidsbeginsel betreft, stelt de Ministerraad dat, voor de entiteiten die mogelijk zelf geconfronteerd worden met een UTPR-bijheffing, de « Pijler 2 »-maatregelen en de UTPR-bijheffing wel degelijk voldoende duidelijk, toegankelijk en voorzienbaar zijn in hun toepassing, hetgeen ook niet wordt betwist door de verzoekende partij. Anderzijds is het voor derden quasi nooit mogelijk om met zekerheid een zicht te krijgen op de fiscale situatie van de ondernemingen waarmee zij handelen. Grote vennootschapsgroepen en op zichzelf staande ondernemingen met een geconsolideerde omzet van minstens 750 miljoen euro zijn overigens verplicht om fiscale transparantie te verschaffen via het opstellen en openbaar maken van een landenrapport met bepaalde fiscale en financiële informatie. Vermits die rapporteringsdrempel grotendeels overeenstemt met de omzeldrempel voor de toepassing van de « Pijler 2 »-maatregelen, zullen derden thans meer informatie kunnen verkrijgen over groepen van ondernemingen die met de « Pijler 2 »-bijheffingen kunnen worden geconfronteerd dan over kleinere ondernemingen in het handelsverkeer.

A.9.2. Vermits de toetsing aan de vrijheid van ondernemen en het rechtszekerheidsbeginsel evident is, dient volgens de Ministerraad geen prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie.

Wat het derde middel betreft

A.10.1. In het derde middel voert de verzoekende partij een schending aan, door de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 20 en 21 van het Handvest.

Volgens de verzoekende partij roepen de bestreden bepalingen een discriminatie in het leven, in zoverre een Belgische entiteit krachtens die bepalingen een UTPR-bijheffing verschuldigd kan zijn op winsten die geen verband houden met winsten of activiteiten van die entiteit, zonder dat rekening wordt gehouden met de financiële positie van die entiteit. Aldus hebben die bepalingen tot gevolg dat twee categorieën van entiteiten die zich in objectief verschillende situaties bevinden gelijk worden behandeld, namelijk Belgische entiteiten waaraan een UTPR-bijheffing wordt opgelegd en die verlies lijden of weinig winst maken en Belgische entiteiten waaraan dezelfde UTPR-bijheffing wordt opgelegd maar die voldoende hoge winsten maken om die te kunnen dragen. Die gelijke behandeling van verschillende categorieën van belastingplichtigen is niet verantwoord in het licht van het door de wetgever nagestreefde doel om een minimumbelasting te waarborgen. Ten aanzien van dat doel is de financiële draagkracht immers een pertinent criterium. Indien de Belgische entiteit de UTPR-bijheffing niet kan betalen, wordt het doel om een bepaald niveau van belastingen in een land te heffen in ieder geval niet bereikt. Bovendien is die gelijke behandeling onevenredig, in zoverre zij tot gevolg heeft dat de betrokken Belgische entiteiten mogelijk geen minimale winst na belastingen kunnen realiseren of dat zelfs hun voortbestaan in gevaar kan worden gebracht.

In haar memorie van antwoord voegt de verzoekende partij daaraan toe dat de winstgevendheid, het effectieve belastingtarief en de draagkracht van een groep als geheel irrelevant zijn voor zowel de vaststelling als de inning van de UTPR-bijheffing. In zoverre het Hof desalniettemin van oordeel zou zijn dat een groepsbenadering moet worden toegepast, ontstaat een andere discriminatie : een groep die onderbelaste winst maakt in één land maar die op geconsolideerde basis verliezen lijdt, wordt op gelijke wijze behandeld als een groep die onderbelaste winst maakt in datzelfde land maar die op geconsolideerde basis winst realiseert, in zoverre zij beide aan eenzelfde UTPR-bijheffing worden onderworpen. Beide categorieën zijn evenwel niet vergelijkbaar in het licht van het nagestreefde doel om groepswinsten aan een bepaalde minimumbelasting te onderwerpen.

A.10.2. Aangezien de bestreden bepalingen de richtlijn (EU) 2022/2523 omzetten, vraagt de verzoekende partij het Hof om, alvorens een beslissing te nemen over de grondwettigheid van de bestreden bepalingen, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie een prejudiciële vraag te stellen over de geldigheid van die richtlijn.

A.11. De tussenkomenende partijen ondersteunen het derde middel van de verzoekende partij.

A.12.1. De Ministerraad is van oordeel dat de bestreden bepalingen geen afbreuk doen aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Volgens de Ministerraad bevinden entiteiten die een UTPR-bijheffing verschuldigd kunnen zijn zich in een vergelijkbare situatie ten aanzien van het doel van de « Pijler 2 »-maatregelen en de UTPR-bijheffing in het bijzonder, zijnde het tegengaan van winstverschuiving naar laag belaste jurisdicties en het waarborgen dat multinationale ondernemingsgroepen een billijk deel van de belastingen betalen. De categorieën van entiteiten die de verzoekende partij met elkaar vergelijkt, maken allebei deel uit van een groep van vennootschappen waarvan de winst in een bepaalde jurisdictie niet aan een werkelijk belastingtarief van minstens 15 % onderworpen blijkt te zijn. Voorts bevinden zij zich beide in een jurisdictie waar de groep relatief veel substantie heeft ten opzichte van andere jurisdicties, in zoverre de bijheffing aan die jurisdictie werd toegekend. De financiële draagkracht van een individuele groepsvennootschap houdt geen verband met de aard en de doelstelling van de « Pijler 2 »-maatregelen. De UTPR-bijheffing wordt in de eerste plaats immers beschouwd als een fiscale schuld eigen aan de groep als zodanig in plaats van een fiscale schuld eigen aan een specifieke groepsvennootschap.

In ieder geval berust de gelijke behandeling van beide categorieën van belastingplichtigen op een objectief criterium, namelijk, enerzijds, het lidmaatschap van een « Pijler 2 »-vennootschapsgroep en, anderzijds, de verdeelsleutel van de UTPR-bijheffing tussen jurisdicties en tussen groepsentiteiten binnen een jurisdictie. Die criteria zijn pertinent ten aanzien van het nagestreefde doel.

Tot slot hebben de bestreden bepalingen geen onevenredige gevolgen. Die bepalingen laten immers toe dat een groep vrij kiest om een bepaalde groepsentiteit aan te duiden bij wie de UTPR-bijheffing wordt geheven, zodat de groep zelf de Belgische entiteit met de meeste draagkracht kan uitkiezen. De Ministerraad verwijst ter zake voorts naar de uiteenzetting bij het eerste middel (A.6.1).

Wat betreft de bijkomende discriminatie die door de verzoekende partij in haar memorie van antwoord wordt aangevoerd tussen een groep die onderbelaste winst maakt in één land maar die op geconsolideerde basis verliezen lijdt en een groep die onderbelaste winst maakt in datzelfde land maar die op geconsolideerde basis winst realiseert, stelt de Ministerraad dat ook die categorieën van personen zich in een vergelijkbare situatie bevinden ten aanzien van de aard en de doelstelling van de « Pijler 2 »-maatregelen. Minstens berust hun gelijke behandeling op een objectief en pertinent criterium en gaat zij niet verder dan wat nodig is om dat doel te bereiken.

A.12.2. Vermits de toetsing aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie evident is, dient volgens de Ministerraad geen prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie.

Wat het vierde middel betreft

A.13.1. In het vierde middel voert de verzoekende partij een schending aan, door de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023, van de artikelen 10, 11, 170, § 1, en 172 van de Grondwet en van het fiscale territorialiteitsbeginsel dat voortvloeit uit het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken dat is neergelegd in de

artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het fiscale territorialiteitsbeginsel dat erkend is in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en in het internationale gewoonterecht.

De verzoekende partij stelt dat krachtens de bestreden bepalingen een Belgische entiteit een belasting verschuldigd is op onderbelaste winsten gerealiseerd in een andere jurisdictie door andere entiteiten waarover die Belgische entiteit geen controle uitoefent, zodat zij die winsten nooit zal ontvangen. De loutere aanwezigheid van een groepsentiteit in België volstaat niet om het reële en redelijke verband met België vast te stellen dat krachtens het beginsel van fiscale territorialiteit vereist is. De UTPR-bijheffing vertoont geen verband met de activiteiten van de Belgische entiteit die onderworpen wordt aan die bijheffing. Het doel om een internationale minimumbelasting vast te stellen, wordt in het internationale gewoonterecht niet erkend als een doel dat extraterritoriale jurisdictie rechtvaardigt. Voorts kan de UTPR niet verantwoord worden op de grond dat het een internationaal geaccepteerde standaard zou zijn, vermits een zeer groot aantal landen de « Pijler 2 »-modelregels van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling niet heeft ingevoerd en de UTPR alleen van toepassing is bij Belgische dochterentiteiten van groepen die gevestigd zijn in landen die de « Pijler 2 »-modelregels niet hebben ingevoerd. Tot slot kunnen de bestreden bepalingen niet worden vergeleken met een *controlled foreign company*-regel (hierna : CFC-regel), aangezien de UTPR-bijheffing een veel ruimere toepassing kent en grotere financiële gevolgen teweegbrengt dan een CFC-regel.

De schending van het fiscale territorialiteitsbeginsel leidt *ipso facto* tot een schending van het bij de Grondwet gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, doordat zij een discriminatie teweegbrengt tussen burgers die de waarborg van dat beginsel genieten en burgers die dat niet genieten.

A.13.2. Aangezien de bestreden bepalingen de richtlijn (EU) 2022/2523 omzetten, vraagt de verzoekende partij het Hof om, alvorens een beslissing te nemen over de grondwettigheid van de bestreden bepalingen, aan het Hof van Justitie van de Europese Unie een prejudiciële vraag te stellen over de geldigheid van die richtlijn.

A.14. De tussenkomenende partijen ondersteunen het vierde middel van de verzoekende partij.

A.15.1. De Ministerraad is van oordeel dat de bestreden bepalingen geen afbreuk doen aan het fiscale territorialiteitsbeginsel. Hij beklemtoont dat de « Pijler 2 »-regels, waaronder de UTPR-bijheffing, een nieuwe internationaal overeengekomen standaard van belastingheffing betreffen waarmee zeer veel jurisdicties hebben ingestemd. De UTPR-bijheffing is een *sui generis*-heffing die internationaal werd uitgewerkt als een heffing eigen aan de groep. Vermits de belastingplichtige een groepsentiteit is die in België gevestigd is, is er een voldoende aanknopingspunt aanwezig met het Belgische grondgebied om onder de Belgische fiscale bevoegdheid te ressorteren. Het loutere feit dat de UTPR-bijheffing in de eerste plaats wordt berekend op basis van de wereldwijde onderbelaste winsten van de groep, leidt niet tot een schending van het fiscale territorialiteitsbeginsel.

De Ministerraad vergelijkt de bestreden bepalingen met een CFC-regel, waarbij bepaalde winsten van een onderbelaste dochtervennootschap zullen worden belast ten aanzien van een moederentiteit die is gevestigd in een staat die CFC-regels heeft ingevoerd. Het is algemeen internationaal aanvaard dat die regels evenmin een schending van het fiscale territorialiteitsbeginsel tot gevolg hebben.

A.15.2. Vermits de toetsing aan het fiscale territorialiteitsbeginsel evident is, dient volgens de Ministerraad geen prejudiciële vraag te worden gesteld aan het Hof van Justitie.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen en de context ervan

B.1.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023 « houdende de invoering van een minimumbelasting voor

multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen » (hierna : de wet van 19 december 2023), die betrekking hebben op de zogenaamde « UTPR-bijheffing ».

B.1.2. De wet van 19 december 2023 strekt tot omzetting van de richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 « tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie » (hierna : de richtlijn (EU) 2022/2523). Die richtlijn beoogt op haar beurt een uniforme implementatie, in de Europese Unie, van de modelvoorschriften van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna : de OESO) die zijn neergelegd in het document « Fiscale uitdagingen van de digitalisering van de economie - Modelvoorschriften ter bestrijding van mondiale grondslaguitholling (Pijler 2) » (« *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)* »); hierna : de OESO-modelvoorschriften), dat op 14 december 2021 is goedgekeurd door het Inclusief Kader inzake grondslaguitholling en winstverschuiving van de OESO en de G20.

B.1.3. De OESO-modelvoorschriften kaderen in « een onafgebroken streven om een einde te maken aan fiscale praktijken die [multinationale ondernemingen] in staat stellen winsten te verschuiven naar jurisdicties waar zij niet of zeer laag worden belast » (overweging 2 van de richtlijn (EU) 2022/2523).

Daartoe voorzien de OESO-modelvoorschriften in een gecoördineerd belastingstelsel dat ervoor moet zorgen dat grote multinationale ondernemingen een minimum aan belastingen betalen op de inkomsten in elk van de jurisdicties waar ze actief zijn. Dat doen ze door een aanvullende belasting, een zogenaamde bijheffing, in te voeren op de winst die in een jurisdictie wordt gerealiseerd wanneer het effectieve belastingtarief, bepaald op het niveau van de jurisdictie, lager is dan het minimumtarief van 15 %.

B.1.4. De richtlijn (EU) 2022/2523 is – zoals de OESO-modelvoorschriften – van toepassing op in een lidstaat gevestigde groepsentiteiten die deel uitmaken van een groep van multinationale ondernemingen (hierna : de MNO-groep), zijnde een groep die ten minste één entiteit of vaste inrichting omvat die niet in de jurisdictie van de uiteindelijke moederentiteit is gevestigd, met een jaaropbrengst van 750 miljoen euro of hoger in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit in ten minste twee van de vier verslagjaren die

onmiddellijk voorafgaan aan het geteste verslagjaar. De richtlijn is daarenboven van toepassing op omvangrijke binnenlandse groepen, zijnde een groep waarvan alle groepsentiteiten in dezelfde lidstaat zijn gevestigd, met een jaaropbrengst van 750 miljoen euro of hoger in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit in ten minste twee van de vier verslagjaren die onmiddellijk voorafgaan aan het geteste verslagjaar (artikelen 2, lid 1, en 3 van de richtlijn (EU) 2022/2523).

De richtlijn (EU) 2022/2523 voorziet in een bijheffing die wordt geheven wanneer het effectieve belastingtarief van een MNO-groep of een omvangrijke binnenlandse groep in een bepaalde jurisdictie onder 15 % ligt. Die jurisdictie wordt in dat geval als « laagbelastend » beschouwd (artikel 3, leden 15 en 35, van de richtlijn (EU) 2022/2523).

De bijheffing wordt vastgesteld via twee onderling verbonden regels, die ook zijn neergelegd in de OESO-modelvoorschriften, namelijk de regel inzake inkomeninclusie (« *Income Inclusion Rule* »; hierna : de IIR) en de regel inzake onderbelaste winst (« *Undertaxed Profit Rule* »; hierna : UTPR).

De IIR houdt in dat « een moederentiteit van een MNO-groep of van een omvangrijke binnenlandse groep het aan haar toerekenbare deel van de bijheffing ter zake van de laagbelaste groepsentiteiten berekent en betaalt » (artikel 1, lid 1, *a*), van de richtlijn (EU) 2022/2523). Krachtens artikel 9 van de richtlijn (EU) 2022/2523 is het aan een moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing ter zake van een laagbelaste groepsentiteit evenredig aan het eigendomsbelang van de moederentiteit in het kwalificerende inkomen van die laagbelaste groepsentiteit.

Indien de moederentiteit een uitgesloten entiteit is of gevestigd is in een jurisdictie zonder gekwalificeerde IIR, is de UTPR van toepassing (overweging 10 bij de richtlijn (EU) 2022/2523). De UTPR houdt in dat « een groepsentiteit van een MNO-groep een extra contante belastinglast heeft die gelijk is aan haar deel van de bijheffing dat krachtens de IIR niet in rekening is gebracht ter zake van de laagbelaste groepsentiteiten » (artikel 1, lid 1, *b*), van de richtlijn (EU) 2022/2523). De UTPR moet aldus « fungeren als een vangnet voor de IIR door eventuele restbedragen van de bijheffing te herverdelen in gevallen waarin

moederentiteiten met toepassing van de IIR de bijheffing ter zake van laagbelaste entiteiten niet volledig hebben kunnen innen » (overweging 5 bij de richtlijn (EU) 2022/2523). De UTPR rekent de restbedragen van de bijheffing toe aan de groepsentiteiten naar rato van een toerekeningsformule op basis van hun aantal werknemers en hun materiële activa (artikel 14 van de richtlijn (EU) 2022/2523).

De lidstaten kunnen voorts ervoor kiezen een gekwalificeerde binnenlandse bijheffing toe te passen op de overeenkomstig de richtlijn berekende overwinst van alle in hun jurisdictie gevestigde laagbelaste groepsentiteiten (artikelen 1, lid 2, en 11, lid 1, van de richtlijn (EU) 2022/2523). Indien een lidstaat waarin groepsentiteiten van een MNO-groep of van een omvangrijke binnenlandse groep zijn gevestigd, ervoor kiest een gekwalificeerde binnenlandse bijheffing toe te passen, worden alle laagbelaste groepsentiteiten van de MNO-groep of van de omvangrijke binnenlandse groep in die lidstaat onderworpen aan die binnenlandse bijheffing voor het verslagjaar (artikel 11, lid 1, van de richtlijn (EU) 2022/2523).

B.1.5. Ter omzetting van de richtlijn (EU) 2022/2523 voorziet de wet van 19 december 2023, op Belgisch niveau, in een « minimumbelasting ten aanzien van groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen [...] in de vorm van : 1° een binnenlandse bijheffing [...]; 2° een IIR-bijheffing [...]; 3° een UTPR-bijheffing ». Die minimumbelasting bedraagt 15 % en is van toepassing op in België gevestigde groepsentiteiten die deel uitmaken van een MNO-groep of van een omvangrijke binnenlandse groep met een jaaropbrengst van 750 miljoen euro of hoger in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit in ten minste twee van de vier verslagjaren die onmiddellijk voorafgaan aan het geteste verslagjaar (artikelen 3, 15°, en 5, § 1, van de wet van 19 december 2023).

In de parlementaire voorbereiding wordt verduidelijkt :

« De berekening van de verschillende bijheffingen verloopt over het algemeen via identieke stappen.

Stap 1 bestaat erin te bepalen welke entiteiten onder het toepassingsgebied van de minimumbelasting vallen.

Stap 2 bestaat erin het kwalificerende inkomen of verlies te bepalen voor een jurisdictie.

Stap 3 bestaat er vervolgens in om de aangepaste betrokken belasting per jurisdictie te bepalen.

Stap 4 is de berekening van het effectieve belastingtarief en de verschuldigde bijheffing per jurisdictie.

Stap 5 behelst ten slotte de toewijzing van die bijheffing aan bepaalde entiteiten.

Daarbij wordt eerst de binnenlandse bijheffing toegepast op Belgische entiteiten van een MNO-groep of een omvangrijke binnenlandse groep.

Vervolgens zal onder de IIR-bijheffing een bijheffing worden toegepast op de overwinst van een laagbelaste groepsentiteit door een entiteit die zich ergens hoger in de groepsstructuur bevindt, hetgeen vaak de uiteindelijke moederentiteit zal zijn.

Tot slot wordt de resterende bijheffing verzekerd door toepassing van de UTPR-bijheffing.

De UTPR-bijheffing werkt dus als zogenoemde ‘ backstop ’ van de IIR-bijheffing » (*Parl. St.*, Kamer, 2023-2024, DOC 55-3678/001, p. 9).

B.1.6. De bestreden artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023 vormen hoofdstuk 8 (« UTPR-bijheffing ») van titel II van die wet.

In de parlementaire voorbereiding van de wet van 19 december 2023 wordt inzake dat hoofdstuk verduidelijkt :

« De UTPR-bijheffing is de derde mogelijke bijheffing die in deze titel wordt ingevoerd.

De UTPR-bijheffing dient als vangnet voor de IIR-bijheffing wanneer deze geen toepassing kan vinden of wanneer deze niet resulteert in een situatie waarbij alle bijheffingen effectief opgelegd worden.

Onder de UTPR-bijheffing heeft een land de keuze om hetzij een aftrek te weigeren, hetzij een gelijkwaardige correctie te eisen, in de mate dat het inkomen van een laagbelaste entiteit in de multinationale groep niet aan belasting [is] onderworpen op grond van een IIR.

Om complexiteit te vermijden wordt in deze titel de keuze gemaakt om de UTPR-bijheffing te laten gebeuren via een aparte bijheffing, i.e. een gelijkwaardige correctie, eerder dan te werken via een weigering van aftrek in de vennootschapsbelasting.

De UTPR-bijheffing wordt, in tegenstelling tot de IIR-bijheffing, toegewezen aan een jurisdictie en niet aan een entiteit.

Het is daarom aan elke jurisdictie om zelf te bepalen welke ondernemingen van de MNO-groep de belasting moeten dragen.

Wanneer een jurisdictie er niet in slaagt de UTPR-bijheffing effectief in een bepaald jaar op te leggen zal het saldo overgedragen moeten worden naar de daaropvolgende jaren.

Hierdoor zal deze jurisdictie in de volgende jaren niet langer worden meegenomen in de UTPR-berekening en dus ook geen nieuwe UTPR-bijheffing toegewezen krijgen.

Die toewijzing van de UTPR-bijheffing aan een land gebeurt aan de hand van een formule die rekening houdt met de werknemers in een jurisdictie alsook de materiële activa in een jurisdictie.

Daarbij wordt in België vervolgens gekozen om het voor een MNO-groep toegewezen bedrag aan UTPR-bijheffing te innen bij één groepsentiteit » (*ibid.*, pp. 91-92).

De bestreden bepalingen luiden :

« Art. 35. § 1. Een UTPR-bijheffing die gelijk is aan de bijheffing van de laagbelaste groepsentiteit, ten belope van het in artikel 36 bedoelde bedrag, is verschuldigd door de in België gevestigde groepsentiteit, met uitsluiting van beleggingsentiteiten, wanneer de uiteindelijke moederentiteit van de MNO-groep waartoe die groepsentiteit behoort :

- 1) een uitgesloten entiteit is;
- 2) in een jurisdictie van een derde land is gevestigd dat geen gekwalificeerde IIR toepast;
of
- 3) in een jurisdictie is gevestigd die voor de toepassing van deze wet aangemerkt wordt als een laagbelastende jurisdictie bedoeld in artikel 3, 35°.

§ 2. Indien meerdere in België gevestigde groepsentiteiten behoren tot een MNO-groep als bedoeld in paragraaf 1 wordt de UTPR-bijheffing, bepaald voor de MNO-groep overeenkomstig artikel 36, geheven bij de groepsentiteit met het grootste netto kwalificerend inkomen in België.

In afwijking van het eerste lid kan een MNO-groep ervoor kiezen een andere Belgische groepsentiteit aan te duiden bij wie de belasting geheven wordt.

§ 3. De Koning kan de verdere modaliteiten met betrekking tot de voldoening van de UTPR-bijheffing bepalen.

Art. 36. § 1. De UTPR-bijheffing is gelijk aan het bedrag van de totale UTPR-bijheffing in het verslagjaar van de MNO-groep, bedoeld in paragraaf 2, vermenigvuldigd met het UTPR-percentages van België voor het verslagjaar, bedoeld in paragraaf 5.

§ 2. De totale UTPR-bijheffing voor een verslagjaar is gelijk aan de som van de voor elke laagbelaste groepsentiteit van de MNO-groep voor dat verslagjaar overeenkomstig artikel 22 berekende bijheffing, met inachtneming van de in de paragrafen 3 en 4 vastgelegde aanpassingen.

§ 3. De UTPR-bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit is gelijk aan nul indien, voor het verslagjaar, alle eigendomsbelangen van de uiteindelijke moederentiteit in die laagbelaste groepsentiteit direct of indirect gehouden worden door een of meerdere moederentiteiten die voor dat verslagjaar ter zake van die laagbelaste groepsentiteit een gekwalificeerde IIR moeten toepassen.

§ 4. Indien paragraaf 3 niet van toepassing is, wordt de UTPR-bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit verminderd met het aan de moederentiteit toe te rekenen aandeel van de bijheffing voor die laagbelaste groepsentiteit uit hoofde van de gekwalificeerde IIR.

§ 5. Het UTPR-percentages van België [...] voor ieder verslagjaar en voor iedere MNO-groep is de som van de ratio van 50 pct. van A en 50 pct. van B, waarbij wordt verstaan onder :

- A is de verhouding tussen het totale aantal werknemers van alle groepsentiteiten van de MNO-groep gevestigd in België en het totale aantal werknemers van alle groepsentiteiten van de MNO-groep gevestigd in een jurisdictie die een van kracht zijnde gekwalificeerde UTPR heeft voor het verslagjaar;

- B is de verhouding tussen de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa van alle groepsentiteiten van de MNO-groep gevestigd in België en de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa van alle groepsentiteiten van de MNO-groep gevestigd in een jurisdictie die een van kracht zijnde gekwalificeerde UTPR heeft voor het verslagjaar.

§ 6. Het totale aantal werknemers bedoeld in paragraaf 5, eerste streepje, is het aantal werknemers, uitgedrukt in voltijdse equivalenten, van alle in de betreffende jurisdictie gevestigde groepsentiteiten, inclusief zelfstandige contractanten mits zij deelnemen aan de reguliere bedrijfsactiviteiten van de groepsentiteit.

De materiële activa bedoeld in paragraaf 5, tweede streepje, omvatten de materiële activa van alle in de betreffende jurisdictie gevestigde groepsentiteiten maar geen liquide of daarmee gelijkgestelde middelen, immateriële of financiële activa.

§ 7. De werknemers van wie de loonkosten zijn opgenomen in de afzonderlijke financiële rekeningen van een vaste inrichting, zoals bepaald bij artikel 11, § 1, en aangepast overeenkomstig artikel 11, § 2, worden toegewezen aan de jurisdictie waar de vaste inrichting gevestigd is.

Materiële activa die zijn opgenomen in de afzonderlijke financiële rekeningen van een vaste inrichting zoals bepaald bij artikel 11, § 1, en aangepast overeenkomstig artikel 11, § 2, worden toegewezen aan de jurisdictie waar de vaste inrichting gevestigd is.

Het aantal werknemers en de materiële activa die worden toegewezen aan een vaste inrichting worden niet in aanmerking genomen voor het aantal werknemers en de materiële activa van de jurisdictie van de hoofdentiteit.

Het aantal werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van een beleggingsentiteit of doorstroomentiteit worden niet meegenomen in de berekening in paragraaf 5, tenzij zij in het geval van een doorstroomentiteit zijn toegerekend aan een vaste inrichting of, bij gebreke van een vaste inrichting, aan de groepsentiteiten die zijn gevestigd in de jurisdictie waar de doorstroomentiteit is opgericht.

§ 8. In afwijking van paragraaf 5 wordt het UTPR-percentages voor een MNO-groep voor een verslagjaar geacht nul te zijn zolang het in een voorafgaand verslagjaar aan België toegewezen bedrag aan UTPR-bijheffing er niet toe heeft geleid dat de in België gevestigde groepsentiteiten van die MNO-groep een extra contante belastinglast dragen die in totaal gelijk is aan het aan die jurisdictie toegewezen bedrag aan UTPR-bijheffing voor dat voorafgaande verslagjaar.

Het aantal werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de groepsentiteiten van een MNO-groep die is gevestigd in België met een UTPR-percentages van nul voor een verslagjaar, zijn uitgesloten in de berekening van de toerekening van de totale UTPR-bijheffing aan de MNO-groep voor dat verslagjaar.

§ 9. Indien alle jurisdicties met een gekwalificeerde UTPR-bijheffing die van kracht is voor dat verslagjaar, voor de MNO-groep een UTPR-percentages van nul hebben overeenkomstig paragraaf 8, dan is die paragraaf niet van toepassing ».

B.1.7. Krachtens artikel 68 van de wet van 19 december 2023 zijn de bestreden bepalingen in werking getreden op 31 december 2023, en is het bestreden artikel 35 van de wet van 19 december 2023 van toepassing op verslagjaren beginnend vanaf 31 december 2024.

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van het beroep

B.2.1. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt; bijgevolg is de *actio popularis* niet toelaatbaar.

Wanneer een vereniging zonder winstoogmerk die niet haar persoonlijk belang aanvoert, voor het Hof optreedt, is vereist dat haar statutair doel van bijzondere aard is en, derhalve, onderscheiden van het algemeen belang; dat zij een collectief belang verdedigt; dat haar doel

door de bestreden norm kan worden geraakt; dat ten slotte niet blijkt dat dit doel niet of niet meer werkelijk wordt nagestreefd.

B.2.2. Het statutair doel van de verzoekende partij bestaat krachtens artikel 2 van haar statuten in het bevorderen van de gemeenschappelijke belangen van haar leden door het verdedigen van de collectieve belangen van Amerikaanse bedrijven en overheidsinstanties met betrekking tot binnenlands en buitenlands overheidsbeleid en juridische kwesties in lokale, staats-, nationale en buitenlandse jurisdicties.

Die doelstelling, die is onderscheiden van het algemeen belang, kan door de bestreden bepalingen rechtstreeks en ongunstig worden geraakt, in zoverre die bepalingen een UTPR-bijheffing invoeren die van toepassing kan zijn op in België gevestigde groepsentiteiten die deel uitmaken van Amerikaanse multinationale ondernemingen. Die bepalingen kunnen aldus de belangen raken van de Amerikaanse bedrijven waarvan de verzoekende partij de belangen behartigt en bijgevolg haar maatschappelijk doel. Ten slotte blijkt niet dat de verzoekende partij dat doel niet of niet meer werkelijk nastreeft.

De verzoekende partij beschikt bijgevolg over het rechtens vereiste belang.

Ten aanzien van de tussenkomsten

B.3.1. Artikel 87, § 2, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 bepaalt :

« Wanneer het Grondwettelijk Hof uitspraak doet op beroepen tot vernietiging als bedoeld in artikel 1, kan ieder die van een belang doet blijken, zijn opmerkingen in een memorie aan het Hof richten binnen dertig dagen na de bekendmaking voorgeschreven in artikel 74. Hij wordt daardoor geacht partij in het geding te zijn ».

Van een belang in de zin van die bepaling doet blijken de persoon die aantoont dat zijn situatie rechtstreeks kan worden geraakt door het arrest dat het Hof in verband met het beroep tot vernietiging dient te wijzen.

B.3.2. Aangezien de tussenkomende verenigingen, die met hun tussenkomsten het beroep tot vernietiging van de verzoekende partij wensen te ondersteunen, geen wezenlijke argumenten

toevoegen inzake de grieven van de verzoekende partij, bestaat er geen aanleiding om te onderzoeken of hun tussenkomst ontvankelijk is.

Ten gronde

B.4.1. In het eerste middel voert de verzoekende partij een schending aan, door de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023, van de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 17, 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna : het Handvest), en van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens (hierna : het Eerste Aanvullend Protocol).

In het tweede middel voert de verzoekende partij een schending aan, door de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de vrijheid van ondernemen zoals bedoeld in artikel II.3 van het Wetboek van economisch recht, met de artikelen 15, 16, 20 en 21 van het Handvest, met de artikelen 49 en 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna : het VWEU) en met het grondbeginsel van rechtszekerheid en het algemeen beginsel van rechtszekerheid in het Unierecht.

In het derde middel voert de verzoekende partij een schending aan, door de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 20 en 21 van het Handvest.

In het vierde middel voert de verzoekende partij een schending aan, door de artikelen 35 en 36 van de wet van 19 december 2023, van de artikelen 10, 11, 170, § 1, en 172 van de Grondwet en van het fiscale territorialiteitsbeginsel dat voortvloeit uit het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken dat is neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met het beginsel van fiscale territorialiteit dat is erkend in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en in het internationaal gewoonterecht.

B.4.2. De verzoekende partij bekritiseert dat de bestreden bepalingen voor Belgische entiteiten van een MNO-groep een verplichting invoeren om een UTPR-bijheffing te betalen op onderbelaste winsten van andere groepsentiteiten die buiten België gevestigd zijn, die geen verband houden met de winsten van die Belgische groepsentiteit. De bestreden bepalingen zouden aldus een disproportionele last opleggen die afbreuk doet aan het eigendomsrecht en de vrijheid van ondernemen. Dat geldt des te meer daar niet is voorzien in een regularisatiemechanisme ter voorkoming van een aantasting van de financiële positie van de Belgische groepsentiteiten die onder de UTPR vallen. In zoverre de bestreden bepalingen geen rekening houden met de financiële positie van de Belgische groepsentiteit die een UTPR-bijheffing verschuldigd is, zouden die bepalingen voorts een onverantwoorde gelijke behandeling invoeren van, enerzijds, Belgische entiteiten die voldoende financiële draagkracht hebben om de UTPR-bijheffing te betalen en, anderzijds, Belgische entiteiten die onvoldoende financiële draagkracht hebben om die bijheffing te betalen.

De verzoekende partij bekritiseert voorts dat de bestreden bepalingen niet toelaten om op voorhand te bepalen aan welke jurisdictie en aan welke groepsentiteit de UTPR-bijheffing zal worden toegewezen en wat het bedrag van die heffing zal zijn, waardoor derden niet in staat zouden zijn om op voorhand de kredietwaardigheid te beoordelen van de Belgische groepsentiteiten waarmee zij te maken hebben. De bestreden bepalingen zouden bijgevolg tot rechtsonzekerheid leiden voor alle derden in hun rechtshandelingen met de groepsentiteiten die potentieel onderworpen kunnen worden aan een UTPR-bijheffing.

Tot slot zouden de bestreden bepalingen afbreuk doen aan het beginsel van fiscale territorialiteit, doordat de UTPR-bijheffing geen verband vertoont met de activiteiten van de Belgische groepsentiteit die onderworpen wordt aan die bijheffing.

B.4.3. De vier middelen bekritisieren in wezen de verplichting voor Belgische entiteiten van een MNO-groep om een UTPR-bijheffing te betalen op onderbelaste winsten van andere groepsentiteiten die buiten België gevestigd zijn, en zulks zonder dat rekening wordt gehouden met de financiële positie van die Belgische groepsentiteit. De bestreden bepalingen zouden aldus afbreuk doen aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, het eigendomsrecht, de vrijheid van ondernemen, het rechtszekerheidsbeginsel en het beginsel van fiscale territorialiteit. Aangezien de bestreden bepalingen het Unierecht ten uitvoer brengen, onderzoekt het Hof de eerbiediging van die grondrechten mede in het licht van de aangevoerde

artikelen van het Handvest. De bepalingen van het Handvest hebben in beginsel, met toepassing van artikel 52, lid 3, ervan, dezelfde inhoud en reikwijdte als de analoge rechten in het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.4.4. Gelet op hun onderlinge samenhang, onderzoekt het Hof de vier middelen samen.

B.5.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan : de grondwettelijke regels van de gelijkheid en van de niet-discriminatie zijn toepasselijk ten aanzien van alle rechten en alle vrijheden, met inbegrip van die welke voortvloeien uit internationale verdragen die België binden.

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.5.2. 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.5.3. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie wordt eveneens gewaarborgd bij de artikelen 20 en 21 van het Handvest.

Artikel 20 van het Handvest bepaalt :

« Eenieder is gelijk voor de wet ».

Artikel 21 van het Handvest bepaalt :

« 1. Iedere discriminatie, met name op grond van geslacht, ras, kleur, etnische of sociale afkomst, genetische kenmerken, taal, godsdienst of overtuiging, politieke of andere denkbeelden, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte, een handicap, leeftijd of seksuele gerichtheid, is verboden.

2. Binnen de werkingssfeer van de Verdragen en onverminderd de bijzondere bepalingen ervan, is iedere discriminatie op grond van nationaliteit verboden ».

B.5.4. Artikel 16 van de Grondwet bepaalt :

« Niemand kan van zijn eigendom worden ontzet dan ten algemenen nutte, in de gevallen en op de wijze bij de wet bepaald en tegen billijke en voorafgaande schadeloosstelling ».

Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bepaalt :

« Alle natuurlijke of rechtspersonen hebben recht op het ongestoord genot van hun eigendom. Niemand zal van zijn eigendom worden beroofd behalve in het algemeen belang en met inachtneming van de voorwaarden neergelegd in de wet en in de algemene beginselen van het internationaal recht.

De voorgaande bepalingen zullen echter op geen enkele wijze het recht aantasten dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren ».

Artikel 17 van het Handvest bepaalt :

« 1. Eenieder heeft het recht de goederen die hij rechtmatig heeft verkregen, in eigendom te bezitten, te gebruiken, erover te beschikken en te vermaken. Niemand mag zijn eigendom worden ontnomen, behalve in het algemeen belang in de gevallen en onder de voorwaarden waarin de wet voorziet en mits zijn verlies tijdig op billijke wijze wordt vergoed. Het gebruik van de goederen kan bij wet worden geregeld voor zover het algemeen belang dit vereist.

2. Intellectuele eigendom is beschermd ».

B.5.5. Aangezien artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol en artikel 17 van het Handvest een draagwijdte hebben die analoog is met die van artikel 16 van de Grondwet, vormen de erin vervatte waarborgen een onlosmakelijk geheel met die welke zijn opgenomen

in die grondwettelijke bepaling, zodat het Hof, bij zijn toetsing van de bestreden bepalingen, ermee rekening houdt.

B.5.6. Artikel 1 van het voormelde Protocol biedt niet alleen bescherming tegen een onteigening of een eigendomsberoving (eerste alinea, tweede zin), maar ook tegen elke verstoring van het genot van de eigendom (eerste alinea, eerste zin) en elke regeling van het gebruik van de eigendom (tweede alinea).

Elke inmenging in het eigendomsrecht moet een billijk evenwicht vertonen tussen de vereisten van het algemeen belang en die van de bescherming van het recht op het ongestoord genot van de eigendom. Er moet een redelijk verband van evenredigheid bestaan tussen de aangewende middelen en het nagestreefde doel.

B.6.1. De vrijheid van ondernemen, bedoeld in artikel II.3 van het Wetboek van economisch recht, moet worden uitgeoefend « met inachtneming van de in België van kracht zijnde internationale verdragen, van het algemeen normatief kader van de economische unie en de monetaire eenheid zoals vastgesteld door of krachtens de internationale verdragen en de wet » (artikel II.4 van hetzelfde Wetboek).

De vrijheid van ondernemen dient derhalve in samenhang te worden gelezen met de toepasselijke bepalingen van het Europese Unierecht, alsook met artikel 6, § 1, VI, derde lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, waaraan, als bevoegdheidverdelende regel, het Hof rechtstreeks vermag te toetsen.

B.6.2. De voornoemde vrijheid van ondernemen is bovendien nauw verwant met de vrijheid van beroep, het recht om te werken en de vrijheid van ondernemerschap, die door de artikelen 15 en 16 van het Handvest worden gewaarborgd, en met een aantal fundamentele vrijheden die gewaarborgd zijn bij het VWEU, zoals het vrij verrichten van diensten (artikel 56) en de vrijheid van vestiging (artikel 49).

Aangezien de artikelen 15 en 16 van het Handvest en de artikelen 49 en 56 van het VWEU een draagwijdte hebben die analoog is met die van de vrijheid van ondernemen, houdt het Hof, bij zijn toetsing van de bestreden bepalingen, rekening met de erin vervatte waarborgen.

B.6.3. De vrijheid van ondernemen kan niet als een absolute vrijheid worden opgevat. Zij belet niet dat de wet, het decreet of de ordonnantie de economische bedrijvigheid van personen en ondernemingen regelt.

Nationale maatregelen die het gebruik van de in het Handvest en het VWEU gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, zijn niettemin toelaatbaar indien zij bij wet worden ingevoerd alsook de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen, een rechtvaardiging vinden in dwingende redenen van algemeen belang of in de eisen van bescherming van de rechten en vrijheden van anderen, geschikt zijn om de verwezenlijking van het beoogde doel te waarborgen en niet verder gaan dan noodzakelijk is om dat doel te bereiken (HvJ, grote kamer, 22 januari 2013, C-283/11, *Sky Österreich GmbH*, ECLI:EU:C:2013:28, punten 45-50; 4 mei 2016, C-477/14, *Pillbox 38 (UK) Ltd*, ECLI:EU:C:2016:324, punten 157-160; grote kamer, 13 november 2018, C-33/17, *Čepelnik d.o.o.*, ECLI:EU:C:2018:896, punt 42). De bevoegde wetgever zou derhalve pas onredelijk optreden indien hij de vrijheid van ondernemen zou beperken zonder dat daartoe enige noodzaak bestaat of indien die beperking onevenredig zou zijn met het nagestreefde doel.

B.7. Het rechtszekerheidsbeginsel verbiedt de wetgever om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van de rechtssubjecten om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.

B.8.1. Luidens artikel 2, § 1, van de wet van 19 december 2023 heeft die wet tot doel de richtlijn (EU) 2022/2523 om te zetten.

B.8.2. Artikel 12, lid 1, van de richtlijn (EU) 2022/2523 bepaalt :

« Wanneer de uiteindelijke moederentiteit van een MNO-groep in een jurisdictie van een derde land is gevestigd die geen gekwalificeerde IIR toepast, of wanneer de uiteindelijke moederentiteit van een MNO-groep een uitgesloten entiteit is, zorgen de lidstaten ervoor dat haar in de Unie gevestigde groepsentiteiten onderworpen zijn, in de lidstaat waar zij zijn gevestigd, aan een aanpassing ten belope van de overeenkomstig artikel 14 voor het verslagjaar aan die lidstaat toegewezen UTPR-bijheffing.

Die aanpassing kan daartoe gebeuren in de vorm van een door die groepsentiteiten verschuldigde bijheffing of van een weigering tot inhouding op het belastbare inkomen van die groepsentiteiten, resulterend in een bedrag aan verschuldigde belasting dat nodig is om de aan die lidstaat toegerekende UTPR-bijheffing te innen ».

Artikel 13, lid 1, van de richtlijn (EU) 2022/2523 bepaalt :

« Wanneer de uiteindelijke moederentiteit van een MNO-groep in een laagbelastende derde lands jurisdictie is gevestigd, zorgen de lidstaten ervoor dat haar in de Unie gevestigde groepsentiteiten onderworpen zijn, in de lidstaat waar zij zijn gevestigd, aan een aanpassing ten belope van de overeenkomstig artikel 14 voor het verslagjaar aan die lidstaat toegewezen UTPR-bijheffing.

Die aanpassing kan daartoe gebeuren in de vorm van een door die groepsentiteiten verschuldigde bijheffing of van een weigering tot inhouding op het belastbare inkomen van die groepsentiteiten, resulterend in een bedrag aan verschuldigde belasting dat nodig is om de aan die lidstaat toegerekende UTPR-bijheffing te innen.

De eerste alinea is niet van toepassing indien de uiteindelijke moederentiteit in een laagbelastende jurisdictie van een derde land onderworpen is aan een gekwalificeerde IIR ter zake van zichzelf en van haar in die jurisdictie gevestigde laagbelaste groepsentiteiten ».

Artikel 14 van de richtlijn (EU) 2022/2523 bepaalt vervolgens, in analoge bewoordingen als in het bestreden artikel 36 van de wet van 19 december 2023, op welke wijze het bedrag aan UTPR-bijheffing dient te worden berekend en toegerekend.

B.8.3. Hieruit volgt dat de toepassing van een UTPR-bijheffing op een in België gevestigde groepsentiteit evenals de berekening en de toerekening van die bijheffing, zoals voorzien bij de bestreden bepalingen, worden opgelegd door de richtlijn (EU) 2022/2523. Het Hof moet met dat element rekening houden alvorens te oordelen over de bestaanbaarheid van de bestreden bepalingen met de Grondwet.

B.8.4. Het Hof is niet bevoegd om uitspraak te doen over de bestaanbaarheid van de voormelde richtlijn met de artikelen 15, 16, 17, 20 en 21 van het Handvest, met de artikelen 49 en 56 van het VWEU, met het beginsel van rechtszekerheid en met het beginsel van fiscale territorialiteit.

B.8.5. Artikel 267 van het VWEU verleent het Hof van Justitie de bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over zowel de uitlegging van de verdragen en van de handelingen van de instellingen van de Europese Unie als de geldigheid van die handelingen. Volgens de derde alinea ervan is een nationale rechterlijke instantie gehouden zich tot het Hof van Justitie te wenden, indien haar beslissingen – zoals die van het Grondwettelijk

Hof – volgens het nationale recht niet vatbaar zijn voor hoger beroep. Wanneer er twijfel is over de interpretatie of de geldigheid van een bepaling van het recht van de Europese Unie die van belang is voor de oplossing van een voor een dergelijk nationaal rechtscollege hangend geschil, dient dat rechtscollege, zelfs ambtshalve, het Hof van Justitie prejudicieel te ondervragen.

B.8.6. Aangezien het beroep tot vernietiging van de wetsbepalingen die ertoe strekken de artikelen 12 tot 14 van de richtlijn (EU) 2022/2523 om te zetten, de geldigheid ervan in twijfel trekt, is het vereist dat, teneinde definitieve uitspraak te doen over het beroep tot vernietiging, vooraf uitsluitel wordt gegeven omtrent de geldigheid van de voormelde bepalingen van de richtlijn.

Bijgevolg dient de in het dictum geformuleerde prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie te worden gesteld.

Om die redenen,

het Hof,

alvorens uitspraak te doen ten gronde, stelt de volgende prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

Schenden de artikelen 12 tot 14 van de richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 « tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie », in zoverre die bepalingen de lidstaten verplichten de in de Unie gevestigde groepsentiteiten van een MNO-groep te onderwerpen aan een UTPR-bijheffing, waardoor die entiteiten belastingplichtig zouden worden voor onderbelaste winsten gerealiseerd door andere groepsentiteiten in een andere jurisdictie, en dit zonder dat een onderscheid zou worden gemaakt naargelang de financiële draagkracht van die belastingplichtige groepsentiteiten, de artikelen 15, 16, 17, 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, de artikelen 49 en 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, het beginsel van rechtszekerheid en het beginsel van fiscale territorialiteit ?

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 17 juli 2025.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Luc Lavrysen