

# Het fiscaal statuut van buitenlandse leiders, bedienden en vorsers in ondernemingen in België gevestigd of een brok administratieve wetgeving

J. Roels

## INHOUD

### INLEIDING

#### Hoofdstuk I. HET BELASTINGSTELSEL ZELF

- A. De historiek van deze regeling
- B. Toepassingsvoorwaarden
- C. De berekening van de belastbare grondslag
- D. Vergelijkende tabel

#### Hoofdstuk II. ENKELE KANTTEKENINGEN

- A. Hoe worden deze inkomsten, door Amerikaanse Staatsburgers in België behaald, in de V.S. belast ?
- B. De geoorloofdheid van het stelsel in E.E.G.-verband
- C. De juridische geoorloofdheid van deze brok administratieve wetgeving
  1. De wettigheid
  2. De grondwettigheid
  3. « Patere legem quam ipse fecisti »

### BESLUIT

Chronologische lijst der geraadpleegde parlementaire vragen en antwoorden en administratieve dienstbrieven

## INLEIDING

De bedoeling van dit artikel is een parafrase te zijn van de administratieve bepalingen die het belastingstatuut der buitenlandse leiders, bedienden en vorsers in België reglementeren.

Na een bondige schets van het ontstaan van deze regeling volgt de fiscaal-juridische reglementering van het statuut zelf, met als slot enkele bedenkingen omtrent de legaliteit van deze brok administratieve legistiek.

Deze regeling bestaat kort gezegd hierin, dat bepaalde buitenlanders, die in België of deels in België en in het buitenland werkzaam zijn en die uiteindelijk de bedoeling (zouden moeten) hebben naar hun moederland terug te keren, kunnen genieten van een bijkomend en speciaal forfait van dertig procent, hetzij van de vrijstelling van de buitenlandse inkomsten, of bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens, een forfait van vijftig procent (1). Dit ter compensatie van de uitzonderlijke uitgaven of lasten, die gedaan of gedragen worden « ingevolge het verblijf in de vreemde (noodzakelijk gevolg van hoge functies in multinationals), het onderhouden van 2 woningen, het werkelijk behoud van het centrum van hun economische belangen in het buitenland of de kosten veroorzaakt door de studies van de kinderen, in bijzondere scholen in België, die het programma van het land van herkomst onderwijzen » (2).

## HOOFDSTUK I. HET BELASTINGSTELSEL ZELF

### A. De historiek van deze regeling

In het begin van de jaren zestig werd het afwijkend aanslagstelsel ingevoerd in het kader van een relanceprogramma, « ten einde de investeringen, de oprichting van nieuwe industrieën en het wetenschappelijk onderzoek in België te begunstigen » (3). De dienstbrief van 29 september 1960 kende deze gunstmaatregelen alleen toe aan Amerikaanse leiders en bedienden die hier niet langer dan vijf jaar werkzaam waren. De dienstbrief van 21 februari 1963 maakte de regeling ook toepasselijk op andere buitenlanders en limiteerde het bedrag der bezoldigingen tot 1 miljoen. De dienstbrief van 11 maart 1968 verruimde andermaal het toepassingsge-

(1) *Commentaar Inkomstenbelastingen* 139/6 tot 139/1 en 142/2 en 142/5.1.

(2) Administratie dienstbrief van 29 sept. 1960 aangevuld door het addendum van 27 juni 1961, herzien door de dienstbrief 21 feb. 1963 en Com.I.B. 142/2.

(3) Parlementaire vraag nr. 186 d.d. 25 juni 1975, Duvieusart.

bied ratione personae. Voortaan genieten buitenlandse leiders en bedienden van Belgische vennootschappen, lid van een internationale groep, alsmede buitenlandse vorsers eveneens van de forfaits. Bovendien werd de beperking van vijf jaar opgegeven. Het gelimiteerde bedrag werd verhoogd tot anderhalf miljoen.

De dienstbrief van 9 december 1969 expliciteerde het forfait voor de buitenlanders, wienst prestaties voor meer dan vijftig procent in het buitenland worden verricht.

Wellicht na enige reactie in België, en mede doordat misbruiken werden vastgesteld (sommige buitenlanders bleven « tijdelijk » in België, op grond van het attest dat telkenjare door de werkgever werd verstrekt en waarin deze de tijdelijkheid van hun verblijf bevestigde), werd opnieuw, door de dienstbrief van 27 september 1974, de tijdslimiet van vijf jaar (eventueel in uitzonderlijke omstandigheden te verlengen met drie jaar) ingevoerd.

De reactie van de buitenlandse ondernemingen bleef niet uit: dreiging van overplaatsing van hun kantoren naar een aangrenzend en « gastvrij » land (in casu Frankrijk) (4). Daarop versoepelde de ministerraad van 11 april 1975 de regeling van het tijdelijk verblijf door de dienstbrief van 13 mei 1975.

## B. Toepassingsvoorwaarden

Er zijn in het W.I.B. rijksinwoners en niet-rijksinwoners. De belasting der niet-verblijfhouders maakt het onderscheid tussen niet-verblijfhouders in de zin van de artikelen 148 en 149 W.I.B. enerzijds en in de zin van artikel 150 W.I.B. anderzijds. Welnu, door aan het begrip rijksinwoner een meer beperkende interpretatie te geven, heeft de administratie via haar administratieve dienstbrieven een nieuw type van niet-verblijfhouder gecreëerd in de zin van artikel 149 W.I.B. (5).

1. Buitenlandse leiders, bedienden en beheerders, die werkelijke en vaste functies uitoefenen in de zin van artikel 99 W.I.B. en vorsers die in België bezoldigd worden.

a) Het moet gaan om personen die de buitenlandse nationaliteit bezitten, wat belet dat Belgen op de regeling zouden kunnen een beroep doen. (« Attendu qu'il est constant en l'espace que le requérant est de nationalité Belge... ») (6)

b) Vermits het gaat om bezoldigingen is een arbeidsovereenkomst

(4) Parlementaire vraag nr. 11 d.d. 23 okt. 1974, Havelange.

Parlementaire vraag Duvieusart, l.c.

(5) HINNEKENS, L., *Revue de la Banque*, 1968, blz. 682, Com.I.B. 139/7.

(6) Brussel; 25 maart 1971, *Journ. fisc.*, 1971, 104, Hage t. Adm. der Dir. Bel.

vereist en zijn winsten of baten uitgesloten (7). Doch, de bezoldigingen van buitenlandse arbeiders zijn evenmin geviseerd (8).

2. Hun activiteit moet bestaan :

a) in het oprichten en het in werking stellen van fabrieken of bureau's ;

b) in het werken in controle- of coördinatiekantoren (« head-quarters ») ;

c) in het meewerken aan de uitbreiding of de exploitatie van deze inrichtingen of vennootschappen (9).

Uiteindelijk zijn er twee groepen :

1) die leiders, bedienden enz., die echte niet-rijksinwoners zijn (142/5.1) ;

2) zij die volgens het gemeen recht rijksinwoners zijn, doch uitzonderlijk met niet-rijksinwoners worden gelijk gesteld (139/7).

3.a. Zij moeten door buitenlandse ondernemingen in België gedetacheerd zijn om er te werken in :

— buitenlandse ondernemingen of ondernemingen onder buitenlandse controle in België gevestigd (10) ;

— in een Belgische vennootschap, lid van eenzelfde internationale groep (11) ;

— in controle- of coördinatiekantoren van dezelfde groep.

3.b. Ofwel rechtstreeks in het buitenland aangeworven zijn door een Belgische onderneming :

— dochtervennootschap van een buitenlandse vennootschap ;

— filiaal van een buitenlandse vennootschap ;

— die deel uitmaakt van dezelfde internationale groep

om te werken in deze Belgische vennootschap of in een door de internationale groep in België gevestigd, controle- of coördinatiekantoor (11).

3.c. Wat de vorsers betreft, rechtstreeks in het buitenland aangeworven zijn door Belgische of buitenlandse wetenschappelijke onderzoekingscentra en laboratoria (11).

Dit heeft voor gevolg dat met uitzondering voor de vorsers, er een band van afhankelijkheid moet bestaan tussen de onderneming in het buitenland en de onderneming van waaruit de leiders, bedienden en beheerders overgeplaats of aangeworven worden en de onderneming in België.

(7) Dit geldt voor partners in buitenlandse firma's van juristen of accountants, werkzaam in België (Ci.RH 624/268632 d.d. 15 feb. 1974).

(8) Dbr. 8 aug. 1969 ; Rechtspersonen uiteraard evenmin, Parl. Vr. nr. 96, De Roze, d.d. 6 mei 1975.

(9) Dbr. 21 feb. 1963.

(10) Dbr. 29 sept. 1960 en 21 feb. 1963.

(11) Dbr. 11 maart 1968 en *Commentaar Inkomstenbelastingen* 139/6.

De Belgische onderneming moet een activiteit uitoefenen in de zin van artikel 20, 1° W.I.B., zodat internationale vakverenigingen, scholen en beroepsorganisaties uitgesloten zijn (12).

4. De buitenlanders moeten hun fiscaal domicilie in het buitenland behouden.

Hier wordt een andere notie van het begrip fiscaal domicilie » gehanteerd. In geval deze personen de hoedanigheid van rijksinwoner hebben worden zij toch als niet-rijksinwoner beschouwd :

a) wanneer hun echtgenote of kinderen in het buitenland verblijven ;

b) wanneer zij na hun aankomst in België over een woning in het buitenland blijven beschikken ;

c) of wanneer zij het centrum van hun economische belangen in het buitenland behouden en dit :

— wegens de enge band met de buitenlandse inrichting,

— wegens de mogelijkheid, om op ieder ogenblik wegens die band of in uitvoering van hun contractuele verplichtingen naar een ander land te kunnen overgeplaatst worden.

Het houden van een bankrekening in de V.S., waarvan het kredietsaldo beperkt was in verhouding tot de totale inkomsten, noch het feit dat men vijf jaar voordien in de V.S. heeft gewerkt, tonen aan dat men het centrum van zijn economische belangen in het buitenland heeft (13).

Wanneer iemand in België een vennootschap opricht, er meerderheidsaandeelhouder is en er ook nog beheerder van is ; wanneer zijn vrouw bovendien tot commissaris van dezelfde vennootschap wordt benoemd, wat meteen haar verblijf in België meebrengt, dan wordt deze persoon niet geacht het centrum van zijn economische belangen in het buitenland te hebben behouden (14).

5. De buitenlanders moeten tijdelijk in België werkzaam zijn (15). Men bemerkte dat ook beheerders die aan de overige voorwaarden voldoen, maar niet in België verblijven van het gunstregime kunnen genieten (16).

a. Algemene regel : vijf jaar.

Het belastingstelsel mag slechts worden toegekend gedurende vijf jaar vanaf het begin van tewerkstelling in België en dit ten vroegste vanaf 1 januari 1975.

Is de tewerkstelling niet bij het begin van het jaar aangevat, dan

(12) Ci.RH. 243/252.577, d.dK 5 juli 1971 inzake V.Z.W. British School.

Ci.RH. 624/254.965, d.d. 10 april 1972, inzake Cifert.

Ci.RH. 624/273.014, d.d. 10 okt. 1974, inzake Eurofinas.

(13) Brussel, 15 maart 1971, *Journ. fisc.*, 1971, 104.

(14) Brussel, 16 april 1973, *Journ. fisc.*, 1973, 154.

(15) Dbr. 13 mei 1975, aangevuld wat bovenvernoemde punten betreft door dbr. 22 dec. 1976, waardoor de Com.I.B. 139/6 tot 8 zal moeten worden aangepast.

(16) *Commentaar Inkomstenbelastingen* 142/5.1 en Parl. Vr. nr. 81, Lindemans d.d. 18 feb. 1970.

wordt de vijfjarige termijn verlengd tot 31 december van het belastbaar tijdperk waarin deze vijfjarige termijn verstrijkt. (Begin van de tewerkstelling op 1 oktober 1975, einde van de termijn op 31 december 1980.

Is de tewerkstelling aangevat vóór 1 januari 1975, dan geniet men uitzonderlijk van deze regeling tot 31 december 1979 indien evenwel aan de gestelde voorwaarden is voldaan.

b. Kaderpersoneel van controle- of coördinatiekantoren en onderzoekscentra : acht jaar.

Het moet evenwel gaan om leidend personeel (dus niet uitvoerende of ondergeschikte functies).

Is de tewerkstelling aangevat vóór 1 januari 1975, dan eindigt de termijn uitzonderlijk op 31 december 1982.

De aangehaalde dienstbrief (15) bepaalt verder, dat het hoofdbestuur de gewestelijke directie's een lijst zal bezorgen van :

— de inrichtingen die als onderzoekscentrum, controle- of coördinatiekantoor te beschouwen zijn ;

— de leidende functies die op de achtjarige termijn een beroep kunnen doen.

c. Verlengingen.

1) *Van de termijn van vijf jaar.* Bij de oprichting van nieuwe fabrieken en bedrijfsafdelingen en wanneer wegens buitengewone omstandigheden, toe te schrijven aan de omvangrijkheid van de opdracht, deze nog niet volledig kan worden uitgevoerd, wordt de vijfjarige termijn met maximaal drie jaar verlengd. Dit geldt eveneens voor het ondergeschikt personeel (bedienden en vorsers) van nieuwe controle- of coördinatiekantoren en van nieuwe onderzoekscentra.

De betrokkenen moeten aan de taxatieambtenaar de verlenging van de aanvankelijke termijn vragen en alle bewijskrachtige gegevens verstrekken die de administratie in staat moet stellen in klaarheid en objectiviteit over de noodzaak en de duur van de aanvullende termijn te oordelen.

2) *Van de termijn van acht jaar :* De buitenlandse leiders en bedienden of vorsers die in een onderzoekscentrum een controle- of coördinatiekantoor, die een « dermate belangrijke » functie bekleeden, dat het behoud van hun tewerkstelling in België werkelijk onontbeerlijk is om de goede werking ervan te verzekeren, kunnen een termijn van meer dan acht jaar bekomen. Daartoe is een aanvraag bij het hoofdbestuur nodig, die de motivering ervan van geval tot geval zal nagaan.

d. Attest van de werkgever.

De betrokkenen moeten voor elk aanslagjaar een attest van hun werkgever voorleggen waarin wordt bevestigd dat hun activiteit van tijdelijke aard is. Dit getuigschrift dient als voldoende bewijs

van het tijdelijk karakter, tenzij er andere gegevens zouden bestaan waaruit tot de duurzaamheid van die activiteit zou kunnen besloten worden (17).

Dit attest moet bij voorkeur uitgaan van een persoon die geen ondergeschikte is van de buitenlandse leider of bediende enz... (18).

6. De buitenlandse leiders enz... moeten voor het gunstregime hebben geopteerd (19).

Het gunstregime moet beperkend worden geïnterpreteerd, in die zin dat het slechts mag worden toegepast op aanvraag van de betrokkenen. Zij mogen naderhand van het stelsel afzien en de toepassing vragen van het stelsel van gemeen recht. De betrokkenen zijn dan eventueel als rijksinwoner te beschouwen en hun fiscale toestand dient vanaf het aanslagjaar van de verzaking volgens de gewone regeling te worden behandeld. De aanslagen betreffende vroegere aanslagjaren dienen niet te worden herzien. De belastingplichtige kan dus steeds het gunstregime verzaken, als dit hem niet meer zo gunstig voorkomt. Het kan bijvoorbeeld zijn dat bezoldigingen voor prestaties in het buitenland in de belastbare grondslag worden opgenomen, ondanks het feit dat dubbelbelastingverdragen deze bezoldigingen in het buitenland belasten en in België (zij het met progressievoorbehoud) vrijstellen. Opteert men voor het gunstregime, dan moet men het ook integraal toepassen, wat de uitwerking van de dubbelbelastingverdragen uitsluit. Pas wanneer men het gunstregime verzaakt kan men de voordelen van de dubbelbelastingverdragen bekomen (20).

### C. De berekening van de belastbare grondslag

1. Inkomsten waarop het gunstregime van toepassing is.

Het bedrag der bezoldigingen waarop de forfaits van toepassing zijn, is gelimiteerd tot 1 500 000 fr. na aftrek van de bijdragen in het kader van de sociale zekerheid. Van dit bedrag worden uitgesloten :

a) alle tantièmes en andere bezoldigingen die geen verband houden met de uitoefening van werkelijke en vaste functies in de zin van artikel 99 W.I.B. (Uiteraard komen bedoelde inkomsten wel in aanmerking voor het forfait der bedrijfslasten bepaald in artikel 51, § 2, 2° W.I.B.) (21) ;

b) de opzeggingsvergoedingen, al of niet contractueel bepaald, ten

(17) *Commentaar Inkomstenbelastingen* 139/6 en 139/9 en dbr. 11 maart 1968.

(18) Brussel, 16 april 1973, *Journ. fisc.*, 1973, 152.

(19) *Commentaar Inkomstenbelastingen* 139/9 en 9.1. en 142/5.

(20) Parl. Vr. nr. 98, Lindemans, d.d. 9 maart 1971.

(21) *Commentaar Inkomstenbelastingen* 142/4.

gevolge van de stopzetting of beëindiging van de arbeidsovereenkomst (22) ;

c) roerende en onroerende inkomsten, zowel in België als in het buitenland behaald, komen uiteraard niet in aanmerking voor de berekening van de forfaits (23).

2. De dertig procent-regel.

Voor personen die hun activiteit uitsluitend of hoofdzakelijk in België uitoefenen. Op het volledig bedrag der bezoldigingen, met name het samengevoegd bedrag van de eigenlijke bezoldigingen en de terugbetalingen van kosten, eigen aan de werknemer (24), worden als bedrijfslasten aangenomen :

hetzij, de werkelijke uitgaven of lasten,

hetzij, bij gebreke daarvan, het forfait voor bedrijfslasten bepaald in artikel 51 W.I.B. (met voor het aanslagjaar 1977 een maximum van 75.000 fr.) plus een speciaal en bijkomend forfait van dertig procent of de bruto belastbare bezoldigingen, vooraf verminderd met de bijdragen in het kader van de sociale zekerheid.

Voorbeeld :

Brutobezoldiging na aftrek van bijdragen inzake sociale zekerheid :	1.000.000
Terugbetaling vakantiereis en extra toelagen als vergoeding voor onderwijs der kinderen, e.d. :	500.000
Terugbetaling verhuiskosten 90.000 :	—

Bruto belastbaar :	1.500.000
Forfait bedrijfslasten artikel 51 W.I.B. :	— 75.000
Speciaal en bijkomend forfait : $1.500.000 \times 30 \% =$	— 450.000
Forfaitaire aftrek artikel 62bis W.I.B. :	— 10.000

Netto belastbaar : 965.000

3. De vijftig procent-regel (25).

Voor personen die een in hoofdzaak reizende activiteit hebben, die grotendeels in het buitenland wordt uitgeoefend.

Deze personen mogen de bezoldigingen die hun activiteit in het buitenland vergoeden, uit de belastbare grondslag weren. Zij genieten hier dus niet een bijkomende aftrek voor bedrijfslasten (26) maar een vrijstelling tot beloop van een bedrag dat :

(22) *Commentaar Inkomstenbelastingen* 142/4.1.

(23) Parl. Vr. 81, Lindemans, d.d. 18 feb. 1970.

(24) B.v. vakantievergoedingen en reiskosten. Verhuiskosten en soortgelijke lasten in het algemeen, kosten eigen aan de werkgever, worden niet in de belastbare grondslag opgenomen. Dbr. 27 sept. 1974, nr. 3, is nog van kracht en wijzigt *Commentaar Inkomstenbelastingen* nr. 142/2, laatste lid om het meer in overeenstemming te brengen met artikel 26 W.I.B.

(25) Dbr. 9 dec. 1969 en *Commentaar Inkomstenbelastingen* nr. 142/3.

(26) « Attendu qu'à juste titre, l'état rejette l'interprétation donnée par le requérant, à l'article 142/3 Com., selon laquelle les charges professionnelles seraient établies par présomption. Qu'il résulte clairement de cet article, qu'il



hetzij, werkelijk wordt bewezen als zijnde vergoedingen voor hun activiteit in het buitenland ;

hetzij, bij gebreke aan bewijskrachtige gegevens forfaitair vastgesteld op vijftig procent van de totale jaarbezoldigingen.

Op het resterende bedrag der belastbare bezoldiging, mogen de werkelijke of forfaitaire bedrijfslasten in mindering worden gebracht, doch niet meer het speciaal en bijkomend forfait van dertig procent.

Wat is een in hoofdzaak reizende activiteit, die in het buitenland wordt uitgeoefend ?

— De algemene regel is, dat er « ten genoegte van rechte, moet worden aangetoond, dat meer dan de helft van het totaal aantal werkdagen, die de betrokkene gedurende het beschouwde belastbaar tijdperk of gedurende de beschouwde activiteitsperiode heeft gepresteerd, betrekking hebben op een in het buitenland uitgeoefende activiteit ».

— Om zoveel mogelijk betwistingen te vermijden, zal de administratie zich aan de volgende richtlijnen houden.

Indien voldaan is aan de formule  $B > W/2$  wordt de vijftig procent regel toegepast. Hierin staat  $W$  voor het aantal werkdagen, met uitsluiting van : zaterdagen in de vijfdaagse werkweek, zonen feestdagen, en jaarlijkse vakantiedagen ; doch met inbegrip van zaterdagen, zon- en feestdagen die ter gelegenheid van reizen met bedrijfskarakter in het buitenland zijn doorgebracht.

$B$  staat voor het aantal werkdagen in het buitenland gepresteerd met uitsluiting van : de jaarlijkse vakantiedagen die ter gelegenheid van reizen in het buitenland aldaar zijn doorgebracht, maar met inbegrip van : de zaterdagen, zon- en feestdagen tijdens zakenreizen in het buitenland en de dagen van vertrek en aankomst in België.

— Indien aan bovenvermelde formule voldaan is volgt daaruit niet automatisch, dat de helft der bezoldigingen de vergoeding zijn voor een activiteit in het buitenland. Dit is slechts zo, indien de belastingplichtige « met zekerheid kan aantonen dat hij voor zijn activiteit in België en in het buitenland niet verschillend wordt geremunereerd.

— Per aanslagjaar wordt onderzocht of aan bovenvermelde formule is voldaan. Daartoe worden weerom in het attest van de werkgever preciese aanwijzingen omtrent het aantal dagen in België en in het buitenland gepresteerd, opgenomen. Bijgevolg mogen deze attesten niet in algemene termen opgesteld zijn. Te dien einde bewijzen hotel- en restaurantrekeningen, reservaties, reisticketten en der-

s'agit uniquement d'une fixation forfaitaire de la partie des rémunérations couvrant l'activité à l'étranger », Brussel, 3 dec. 1973, *Journ. fisc.*, 1974, 47.

gelijke, op zichzelf wel dat men zich in het buitenland heeft bevonden, maar tonen niet noodzakelijk het professioneel karakter van die reizen aan (27).

#### 4. Berekening van de bedrijfsvoorheffing.

De werkgever mag deze gunstmaatregelen in aanmerking nemen bij het bepalen van de in te houden bedrijfsvoorheffing. Dit echter op zijn eigen verantwoordelijkheid, zodat de werkgever een aanvullende bedrijfsvoorheffing zal verschuldigd zijn, indien de buitenlandse leiders of bedienden, niet meer aan de gestelde voorwaarden blijken te voldoen (28).

### D. Vergelijkende tabel

De inkomsten van een buitenlandse bediende, met drie personen ten laste (vrouw en twee kinderen), die zijn activiteit uitsluitend of hoofdzakelijk in België uitoefent, worden vergeleken met een Belgische bediende, eveneens met drie personen ten laste, wiens bedrijfslasten overeenkomstig artikel 51, § 2, 1° W.I.B., forfaitair worden vastgesteld.

Voor het aanslagjaar 1977

Bruto bedrag belastbare bezold. (na RMZ-afhouding)	Belgische belastingplichtige		Buitenlandse belastingplichtige	
	Belastbare grond- slag (29)	Belas- ting (30)	Belastbare grond- slag (29)	Belasting (30)
500.000	435.000	98.350	285.000	45.688
750.000	672.500	199.600	447.500	103.225
1.000.000	915.000	310.838	615.000	174.300
1.250.000	1.165.000	436.788	790.000	252.400
1.500.000	1.415.000	567.413	965.000	334.213

(27) Brussel, 3 dec. 1973, *Journ. fisc.*, 1974, 47.

(28) *Commentaar Inkomstenbelastingen* 184/46 en 184/88.  
Dbr. 21 feb. 1963.

(29) Hier wordt verondersteld dat de andere echtgenoot geen bedrijfsinkomsten heeft. (Niet-toepassing van artikel 62bis, § 3 W.I.B.)

(30) Zonder rekening te houden met aanvullende gemeente- of agglomeratiebelasting, maar wel met de opdecim vanaf 500.000 Fr.

## HOOFDSTUK II. ENKELE KANTTEKENINGEN

### A. Hoe worden deze inkomsten door Amerikaanse staatsburgers in België behaald, in de V.S. belast ?

Amerikaanse staatsburgers die gedurende een bepaalde tijd in het buitenland verblijven en er buitenlandse inkomsten genieten, kunnen in de V.S. een gedeelte of al hun buitenlandse inkomsten uit hun belastbare grondslag weren. (Eenzijdige maatregel tot voorkoming van dubbele belasting : vrijstelling met progressievoorbehoud voor Amerikaanse staatsburgers. Doch krachtens dubbelbelastingverdragen — non-discriminatiebepalingen — ook voor vreemdelingen, verblijfhouders in de V.S., die staatsburger zijn van een land waarmee de V.S. een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten.)

Voorwaarden (31) :

Alleen voor natuurlijke personen.

Het moet gaan om « earned income », dit wil zeggen uit het presteren van diensten, niet uit passief investeringsinkomen.

In het buitenland verkregen zijn, namelijk in het land waar de prestaties geleverd werden.

Bona fide-verblijfhouder zijn,

ofwel gedurende een periode van achttien maanden, fysisch, meer dan 510 dagen in het buitenland verbleven hebben.

De buitenlandse inkomsten moeten toerekenbaar zijn aan het verblijf in het buitenland en mogen niet betaald zijn door de Amerikaanse Staat of een onderdeel ervan.

De vrijstelling bedroeg tot aan de Tax Reform Act van 1976, 25.000 dollar. Sinds deze hervormingswet bedraagt deze nog slechts 15.000 dollar. Het bedrag van de buitenlandse inkomsten dat de vrijstelling overschrijdt, wordt belast alsof er geen vrijgestelde inkomsten waren geweest (vrijstelling met progressievoorbehoud). Meteen is duidelijk dat, toen de vrijstelling nog 25.000 dollar bedoeg, zeker vele Amerikaanse « executives » zich naar den vreemde begaven waar zij ook daar aan een gunstig belastingsregime werden onderworpen.

### B. De geoorloofdheid van dergelijk regime in E.E.G.-verband

Als antwoord op een schriftelijke vraag van de heer Albers aan de Commissie van de Europese Gemeenschappen (32), zegt deze

(31) ONKELINX, I., *Vergelijkend Fiscaal Recht*, blz. 58.

(32) Schriftelijke vraag nr. 487/75, Albers aan de Commissie, *Publ. Eur. Gem., Mededelingen en Bekendmakingen*, 28 jan. 1976, nr. C 19/20 1976.

laatste dat dergelijke stelsels in vele lidstaten bestaan en wel met het zelfde beginsel als grondslag : op forfaitaire wijze rekening houden met bepaalde uitzonderlijke bedrijfsuitgaven. Deze stelsels zouden gerechtvaardigd zijn, aldus de Commissie, gezien de beperkte duur en de zeer restrictieve voorwaarden waarin deze toegelaten worden. De Commissie zegt de uitbouw van dergelijke regelingen te volgen en bovendien, dat zij in haar houding bijgetreden wordt door het Permanent Comité van de hoofden der nationale belastingadministraties, aan wie het probleem in 1971 werd voorgelegd en die eveneens de mening toegedaan was dat dergelijke regelingen, gezien de « zeer uitzonderlijke omstandigheden », gerechtvaardigd waren.

### C. De juridische geoorloofdheid van deze brok administratieve wetgeving

#### 1. De wettigheid van het stelsel.

Wat dit probleem betreft staan twee Hoven van beroep diametraal tegenover elkaar : met name het Hof te Brussel en te Luik.

— Het Hof van Beroep te Brussel heeft geleidelijk de wettigheid van het gunstregime erkend : in Hage t. Adm. Dir. Belastingen (33) aanvaardt het Hof dat de dienstbrieven een bewijskrachtig element kunnen zijn voor de bepaling van de bedrijfslasten. De belastingplichtige moet echter aantonen dat hij aan de gestelde voorwaarden voldoet, wat in casu niet het geval was.

« Attendu que les directives, reprises à la dépêche ministérielle susvisée (21 feb. 1963), si elle peut être considérée comme un élément probant dont dispose l'administration pour apprécier les charges professionnelles de certains redevables, encore appartient-il au requérant pour solliciter l'annulation des cotisations litigieuses, d'établir qu'il se trouve dans les conditions d'application de cette dépêche ; Attendu qu'il est constant en l'espèce que le requérant est de nationalité belge... »

Ook in Mac Kim Browning t. Adm. Dir. Belastingen (34) erkent het Hof meer impliciet dan expliciet de wettigheid van het regime. De rechter kan de dienstbrieven in aanmerking nemen, doch hij kan ze slechts toepassen voor zover ze niet strijdig zijn met de wet.

In casu bewees de belastingplichtige niet dat hij onder de gestelde voorwaarden viel. Had hij dat wel kunnen bewijzen, dan had het Hof de dienstbrieven toegepast, wat hun illegaliteit zou uitsluiten.

« Attendu que si la Cour peut éventuellement s'inspirer de ladite circulaire pour apprécier certains éléments fiscaux édictés en faveur de contribuables étrangers, elle n'est aucunement liée par cette circulaire et ne pourrait l'appliquer si cette application était en contradiction avec la loi ;

(33) Brussel, 15 maart 1971, *Journ. fisc.*, 1971, 104.

(34) Brussel, 16 april 1973, *Journ. fisc.*, 1973, 153.

Attendu, par ailleurs, que le requérant ne prouve pas qu'il se trouve dans les conditions d'application de ladite circulaire... »

Het arrest Owczarczak t. Adm. Dir. Belastingen (35) stelt dat de « kapstok » voor de dienstbrieven moet gevonden worden in artikel 141, 2° W.I.B.

« Attendu que le requérant n'établit pas à suffisance de droit, que dans le total de ses jours de travail au cours de la période imposable ou de la période envisagée, plus que la moitié se rapporte à une activité exercée à l'étranger ; qu'il ne peut dès lors, invoquer l'article 141, 2° du Code des impôts sur les revenus, qui semble bien être le fondement légal de la circulaire administrative, aux fins d'obtenir l'exclusion de ses revenus imposables d'une partie de sa rémunération annuelle globale... »

— Het Hof van Beroep te Luik daarentegen stelt duidelijk dat de toepassing van het gunstregime uitsluitend afhangt van de administratie, wier dienstbrieven geen enkele wettelijke kracht bezitten en dat bovendien deze forfaits in feite in strijd zijn met artikel 142 W.I.B.

« Mais attendu qu'en vertu de l'article 142 du C.I.R., les revenus imposables des non-résidents sont déterminés d'après les règles applicables, suivant le cas, à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés ; Attendu que les circulaires administratives sont de simples directives d'application n'ayant aucune force légale, et dont la mise en exécution appartient à la seule appréciation de l'administration ; Qu'ainsi, la cour ne saurait prendre en considération le régime de « forfait spécial » instauré par l'administration en faveur des contribuables à considérer comme « non-résidents », à supposer que le requérant doive être rangé dans cette catégorie... » (36).

Het Hof te Luik zal dus niet nagaan of de voorwaarden van de dienstbrieven vervuld zijn, vermits zij de inkomsten van de belastingplichtige zal bepalen alsof de dienstbrieven niet bestonden.

2. De grondwettigheid van het stelsel.

Het gelijkheidsbeginsel, vervat in artikel 6 G.W., wordt hernomen in artikel 112 G.W. :

« Inzake belastingen kunnen geen voorrechten worden ingevoerd. Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet. »

Artikel 112 G.W. wordt heden ten dage als volgt geïnterpreteerd : « Luidens het tweede lid van artikel 112 G.W. kan geen vrijstelling of vermindering van belasting worden ingevoerd dan door een wet. Dit voorschrift is niet strijdig met de regel, waarbij het verlenen van voorrechten inzake belastingen verboden wordt. Geen

(35) Brussel, 3 dec. 1973, *Journ. fisc.*, 1974, 50.

(36) Luik, 23 nov. 1973, *Revue Fiscale*, 1974, 104.

voorrecht wordt immers verleend, wanneer op een algemene en objectieve wijze en om redenen die door het algemeen belang kunnen worden verantwoord, vrijstelling of vermindering van belasting wordt toegestaan » (37).

Ten voordele van bepaalde categorieën kunnen vrijstellingen worden verleend, op voorwaarde dat iedereen die zich onder dezelfde feitelijke voorwaarden bevindt, op een gelijke manier behandeld wordt (38).

Individuele vrijstellingen daarentegen zijn grondwettelijk niet te verantwoorden (39). De administratie beweert dat geen individuele vrijstellingen worden verleend : « Het valt voor dat buitenlandse ondernemingen ter zake om inlichtingen verzoeken, doch in dit verband worden nooit onderhandelingen gevoerd, aangezien de voormelde normen op een algemeen geldende wijze zijn vastgesteld en derhalve niet van geval tot geval kunnen verschillen » (40).

Sinds de arresten van het Hof van Cassatie van 20 nov. 1975 (41) is daar een appreciatie-element bijgekomen : de vrijstelling van belasting moet daarenboven verband houden met de aard van de belasting en met het beoogde doel en mag bovendien niet een willekeurige discriminatie uitmaken.

Het Hof van Cassatie onderzocht dus in zijn arresten sinds 20 feb. 1975 of er een verband bestond tussen de vrijstelling en de aard van de belasting en het doel dat die belasting beoogt. Een differentiatie onder bovengenoemde voorwaarden mag, een discriminatie mag niet.

Voor J. Kirkpatrick is het regime op de eerste plaats duidelijk onwettig (cfr. Hof van Beroep Luik) en op de tweede plaats in strijd met artikel 112 G.W. Vooral het feit dat deze buitenlanders het gunstregime kunnen verzaken en de toepassing kunnen vragen van het gemeenrecht, als dit hen gunstiger voorkomt, confirmeren deze strijdigheid met de grondwet (42). Vanuit een praktisch oogpunt bekeken, zal deze vraag naar de grondwettigheid eerder een academische kwestie blijven. Bij gebrek aan juridisch belang, zullen weinigen tegen het gunstregime opkomen.

(37) MAST, A., *Overzicht van Belgisch Grondwettelijk Recht*, blz. 360 en KIRKPATRICK, J., *L'Égalité devant l'Impôt*, III, 1975, blz. 15, noot 7.

(38) Cass. 30 mei 1961, *Pas.* 1961, 1, 1048 ; Cass. 29 okt. 1968, *Pas.* 1969, 1, 225.

(39) Cass. 15 juni 1893, *Pas.* 1893, 1, 260.

(40) Parl. Vr. nr. 156, De Rore, d.d. 26 juni 1970.

(41) *Pas.* 1976, 1, 358 met noot Adv.-Gen. J. Velu en J.T., 1975, blz. 205 met noot J. Kirkpatrick. Cfr. R. v. St. 9 juni 1964, *Pas.* 1965, IV, 41 en R. v. St., 1 feb. 1973, *Arr. R.v.S.*, 1973, 94

(42) KIRKPATRICK, J., *L'égalité devant l'Impôt*, 1975, III, blz. 34.

3. « Patere legem quam ipse fecisti. »

Deze laatste opmerking doet de vraag rijzen of de administratie zelf zonder meer het gunstregime kan weigeren en dit ondanks het feit dat de aanvragers onder de gestelde voorwaarden zouden vallen.

Wat bij de lezing van de rechtspraak omtrent het gunstregime opvalt, is het feit dat de administratie zelf nooit de on(grond)-wettigheid heeft opgeworpen, doch alleen gepoogd heeft aan te tonen dat niet aan de gestelde voorwaarden was voldaan. Het Hof te Brussel: « Attendu que l'état n'invoque nullement l'illégalité des circulaires ministérielles mais soutient uniquement que le requérant ne rentre pas dans les cas prévus au Commentaire du C.I.R., 142/3, mais bien dans le cas prévu au 142/2 de ce Commentaire » (43).

Toch kan men zich afvragen of hier niet het beginsel geldt: « patere legem quam ipse fecisti ». Vraag die een bevestigend antwoord lijkt te moeten krijgen.

De Raad van State heeft dit rechtsbeginsel toegepast in het arrest François d.d. 26 aug. 1949 (44): « Van algemene reglementen kan slechts worden afgeweken overeenkomstig algemene bepalingen die zulke afwijkingen toestaan ». Alibert schreef in 1926: « Chaque autorité administrative est liée par ces propres règlements. C'est l'application de la maxime « patere legem quam ipse fecisti ». Dans une matière non réglementée, où l'administration serait libre de se mouvoir à sa guise, l'autorité compétente a toujours la faculté d'obéir à une pensée d'ordre ou d'équité et d'édicter spontanément un règlement. Celui-ci s'impose alors à elle dans les applications individuelles. Elle conserve le droit d'abroger ou de le modifier à tout moment; mais elle doit le faire par voie de disposition générale et il lui est interdit de procéder par dérogations individuelles » (45).

## BESLUIT

Het belastingstatuut van deze buitenlandse bedienden, enz..., is zeker vanuit economisch oogpunt niet ongunstig voor een aantal

(43) Brussel, 3 dec. 1975, *Journ. fisc.* 1974, 48.

(44) R. v. St., François, nr. 115, 26 aug. 1949, *R.J.D.A.*, 1949, 198 met noot P. De Visscher.

SUETENS, L.P., Algemene Rechtsbeginselen en algemene beginselen van behoorlijk bestuur in het Belgisch administratief recht, *T.B.W.*, 1970, 386. Zie ook MAES, L., *Fiskofoon*, december 1975, nr. 4, blz. 24.

(45) ALIBERT, *Le contrôle juridictionnel de l'administration*, Parijs, 1926, blz. 266, geciteerd door P. De Visscher in de noot onder het arrest François.

buitenlandse investeringen in België, wat meteen de werkgelegenheid van Belgische werknemers schijnt te bevorderen (46).

Wat er ook van zij, en ondanks de twee diametrale standpunten in de rechtspraak, toch schijnt het systeem goed te functioneren en wordt het als lokaas gebruikt opdat buitenlanders en meteen hun bedrijven zich in België zouden vestigen (47).

Alleen kan nog tot slot worden aangestipt dat men bereid is grotere offers te brengen voor buitenlandse investeringen, zij het op het vlak van de personenbelasting en de belasting der niet-verblijfhouders. Het scheppen van een (fiscaal) gunstiger investeringsklimaat dan nu het geval is (cf. de regeling van art. 100 BTW-wetboek en de wetten van 29 juni 1975 en 30 maart 1976 met betrekking tot (alleen) de aanvullende investeringen), zou de reden moeten worden voor de vestiging in ons land en niet het persoonlijk voordeel dat de leiders uit hun tewerkstelling in België halen (48).

Chronologische lijst der geraadpleegde Parlementaire Vragen en Antwoorden en Dienstbrieven.

#### 1. Parlementaire Vragen en Antwoorden.

- P.V. 81, Kamer, Lindemans, 18.2.1970, B.B. 474, 1970, blz. 772.  
P.V. 156, Senaat, De Rore, 26.6.1970, B.B. 478, 1970, blz. 1608.  
P.V. 98, Kamer, Lindemans, 9.3.1971, B.B. 486, 1971, blz. 1272.  
M.V., Kamer, Desmaretz, 11.7.1974, B.B. 522, 1974, blz. 2072.  
P.V. 11, Kamer, Havelange, 23.10.1974, B.B. 525, 1975, blz. 118.  
P.V. 80, Senaat, Hougardy, 7.3.1975, B.B. 530, 1975, blz. 996.  
P.V. 83, Senaat, C. Declercq, 19.3.1975, B.B. 570, 1975, blz. 1004.  
P.V. 142, Kamer, Burgeon, 15.4.1975, B.B. 531, 1975, blz. 1369.  
P.V. 96, Senaat, De Rore, 6.5.1975, B.B. 532, 1975, blz. 1694.  
P.V. 186, Kamer, Duvieusart, 25.6.1975, B.B. 553, 1975, blz. 1896.

#### 2. Dienstbrieven.

- Dbr. 29.9.1960, Ci.R.9, USA/202.118, B.B. 369, 1960, blz. 1743.  
Dbr. 21.2.1963, Ci.R.9, USA/217882, B.B. 396, 1963, blz. 830.  
Dbr. 11.3.1968, Ci.RH. 624/241.455, B.B. 462, 1969, blz. 443.  
Dbr. 8.8.1968, Ci.RH. 624/247.391, B.B. 467, 1969, blz. 1461.  
Dbr. 9.12.1969, Ci.RH. 624/251.152, B.B. 471, 1970, blz. 173.  
Dbr. 27.9.1974, Ci.RH. 624/264.889, B.B. 523, 1974, blz. 2213.  
Dbr. 4.12.1974, Ci.RH. 624/264.889, B.B. 525, 1975, blz. 75.  
Dbr. 13.5.1975, Ci.RH. 624/264.889, B.B. 530, 1975, blz. 960.  
Dbr. 22.12.1976, Ci.RH. 624/889, B.B. 548, 1977, blz. 273.

maart 1977.

(46) Parl. Vr. 186, Duvieusart, d.d. 25 juni 1975.

(47) NRC-Handelsblad, 23 april 1975.

Le monde, 20-21 feb. 1977.

(48) De wijziging van art. 100 BTW-wetboek (Wet 24 dec. 1976 art. 13 en K.B. nr. 34 30 dec. 1976) en het K.B. 16 maart 1977, lijken ons een goede, zij het beperkte stap in die richting.