

Kroniek internationaal en Europees belastingrecht 2017-2018

Luc DE BROE

Hoogleraar fiscaal recht KU Leuven

Houder van de Deloitte Chair in International & EU Tax Law

Advocaat Deloitte Legal (voorheen Laga) (Brussel)

Louise DE PAUW

Advocaat Tiberghien

Praktijkassistent Instituut Fiscaal Recht KU Leuven

INHOUD

1. Artikel 2 OESO-model (Belastingen waarop het verdrag van toepassing is)	5
2. Artikel 4 OESO-model (Inwonerschap)	7
3. Artikel 5 OESO-model (Vaste inrichting)	8
4. Artikel 6 OESO-model (Onroerende inkomsten)	9
5. Artikel 14 OESO-model (Zelfstandige werkzaamheden/vaste basis)	10
6. Artikel 15 OESO-model (Niet-zelfstandige beroepen)	12
7. Artikel 16 OESO-model (Vennootschapsleiding)	21
8. Artikel 17 OESO-model (Artiesten en sportbeoefenaars)	22
9. Artikel 18 OESO-model (Pensioenen)	23
10. Artikel 19 OESO-model (Overheidsfuncties)	26
11. Artikel 23 OESO-model (Vermijding van dubbele belasting)	27

Deze kroniek bespreekt Belgische en Europese rechtspraak inzake internationale en Europese fiscaliteit op het gebied van inkomstenbelasting die relevant is voor de praktijk en bekend is geworden tussen 1 januari 2017 en 31 december 2018.

1. Artikel 2 OESO-model (Belastingen waarop het verdrag van toepassing is)

1. De rechtbank van eerste aanleg van Brussel heeft zich andermaal moeten uitspreken over de vraag of de Belgische abonnementstaks, die jaarlijks wordt opgelegd op de inventariswaarde van buitenlandse beleggingsvennootschappen (officieel genoemd 'jaarlijkse taks op de collectieve beleggingsinstellingen', art. 161 W.Succ.), een vermogensbelasting is, in welk geval België die taks niet kan opleggen aan een Luxemburgse SICAV omdat dergelijke vermogensbelasting op grond van artikel 22 van het 1970 verdrag België/Luxemburg enkel geheven kan worden door de woonstaat van de belastingplichtige. Dezelfde rechtbank van eerste aanleg had die vraag in die zin al

beantwoord in twee vonnissen in 2011. We hebben deze vonnissen in een eerdere kroniek uitgebreid besproken en geschreven dat we het eens zijn met de conclusie en de redenering van de rechtbank.¹ In een vonnis van 5 december 2016 komt de rechtbank van eerste aanleg tot hetzelfde besluit.² De redenering is grotendeels dezelfde. Nieuw is dat de rechtbank ook verwijst naar het arrest van het Hof van Justitie van 26 mei 2016 waarin het Hof inzake deze taks heeft geoordeeld dat het geen heffing is op een overdracht van kapitaal aan of een vermeerdering van het kapitaal van een vennootschap in de zin van richtlijn 69/335.³ Al in 2006 had de Commissie geoordeeld dat deze taks geen inkomstenbelasting was, maar evenmin had de Commissie uitdrukkelijk uitgesloten dat het om een vermogensbelasting kon gaan. Aangezien het geen taks is op verrichtingen (plaatsing van fondsen), maar op de inventariswaarde van de uitstaande bedragen van de SICAV, oordeelt de rechtbank dat het om een vermogensbelasting gaat, die – al werd ze ingevoerd in 2003 (d.w.z. na het sluiten van het verdrag in 1970) – ook onder het materiële toepassingsgebied van het verdrag valt en op grond van artikel 22 niet door België mag worden opgelegd op het vermogen van een Luxemburgse SICAV.

In een kritische noot bekritiseert DEBELVA dat vonnis. Volgens deze auteur zou de lijst van bestaande belastingen waarop het verdrag van toepassing is, die opgenomen is in artikel 2 (3) van het verdrag en de Belgische abonnementstaks niet bevat maar wel de Luxemburgse vennootschapsbelasting, exhaustief zijn. Daaruit zou dan volgen dat enkel de Luxemburgse vermogensbelasting onder de door het verdrag gedekte belastingen zou vallen. Die stelling kan om verschillende redenen moeilijk worden bijgetreden. Vooreerst betreft de lijst van artikel 2 (3) de belastingen die bestaan op het ogenblik dat het verdrag werd

1. Rb. Brussel 2 augustus 2011 en 23 november 2011, onze kroniek, *TRV* 2013, 247.

2. Rb. Brussel 5 december 2016, *TFR* 2018, 345, noot F. DEBELVA, "Verdragsgerechtigheid Luxemburgse SICAV en heffingsbevoegdheid onder het verdrag België-Luxemburg".

3. HvJ 26 mei 2016, C-48/17, § 25.

afgesloten. Dat was in 1970 en de lijst werd aangepast met het Protocol van 2002, terwijl de abonnementstaks pas in 2003 op buitenlandse beleggingsvennootschappen van toepassing is geworden. In 2002 was er dus geen risico op dubbele belasting en geen reden om de taks bij het Protocol aan de lijst toe te voegen. Belangrijker is dat een niet-gedefinieerd verdragsbegrip als ‘belasting naar het vermogen’, dat voorkomt in artikel 2 (1) van het verdrag en dat omschrijft welke belastingen door het verdrag zijn gedekt, conform de regel van artikel 3 (2) van dat verdrag geïnterpreteerd moet worden. Dat betekent dat dat begrip de betekenis moet krijgen die het heeft in het Belgische interne recht zoals dat recht bestaat op het ogenblik dat het verdrag wordt toegepast (*in casu* 2007 en 2008) en niet de betekenis die dat begrip had bij de ondertekening van dat verdrag (de zgn. evolutieve interpretatie). Het concrete gevolg daarvan is dat het begrip ‘belasting naar het vermogen’ ook een Belgische vermogensbelasting omvat die na de ondertekening van het verdrag is ingevoerd. Een interpretatie ter goeder trouw van het verdrag ex artikel 31 van het Verdrag van Wenen houdt immers in dat een verdrag evolutief wordt geïnterpreteerd zodat het verdrag zijn praktisch nut behoudt ook jaren nadat het werd afgesloten. Dat is hetgeen de rechtbank van eerste aanleg heeft gedaan, evenwel zonder het met zoveel woorden te zeggen. Zelfs al bevat artikel 3 (2) van het verdrag België/Luxemburg niet de bewoordingen die artikel 3 (2) van het OESO-modelverdrag sinds 1995 voorziet om elke twijfel uit te sluiten dat niet-gedefinieerde verdragsbegrippen evolutief moeten worden geïnterpreteerd, heeft het bekende Cassatie-arrest in de zaak *Freens* deze evolutieve interpretatie uitdrukkelijk bevestigd in een zaak waarbij artikel 3 (2) van het oude verdrag België/Nederland gelijkaardig was aan artikel 3 (2) van het verdrag met Luxemburg.⁴ Dergelijke evolutieve interpretatie mag niet worden toegepast als de “context” van het verdrag⁵ zich er tegen zou verzetten (art. 3 (2) *in fine* van het verdrag). Deze uitzondering is hier echter niet van toepassing. De betekenis van een niet-gedefinieerd verdragsbegrip in de andere overeenkomstsluitende Staat moet immers tot die “context” van het verdrag worden gerekend omdat op die manier het fundamentele principe van wederkerigheid waarop het verdrag is gebouwd, gerespecteerd wordt.⁶ Aangezien Luxemburg een vermogensbelasting kent (die trouwens opgesomd is in art. 2 (3) van het verdrag) en Belgische vennootschappen ten gevolge van artikel 22 van het verdrag in Luxemburg van deze belasting zijn vrijgesteld, vereist een contextuele interpretatie van het verdrag, te goeder trouw en met respect voor wederkerigheid, dat België ook Luxemburgse vennootschappen vrijstelt van haar vermogensbelastingen. Deze evolutieve

interpretatie vindt trouwens steun in het verdrag zelf. Artikel 2 (5) van het verdrag (thans art. 2 (4)) – waarvan wij in een vorige kroniek ten onrechte schreven dat hij niet in het verdrag was opgenomen) bepaalt immers dat “De Overeenkomst zal ook van toepassing zijn op elke gelijke of in wezen gelijksoortige belasting, die in de toekomst naast of in de plaats van de bestaande belastingen wordt geheven”. Omdat artikel 2 (1) uitdrukkelijk voorziet dat het van toepassing is op ‘belasting naar het vermogen’, laat artikel 2 (5) er weinig twijfel over bestaan dat wanneer België een vermogensbelasting invoert, die niet bestond bij de inwerkingtreding van het verdrag, deze belasting ook onder het toepassingsgebied van het verdrag valt.

Dezelfde auteur werpt ook op dat er serieuze twijfels zijn of Luxemburgse SICAV’s wel gerechtigd zijn zich op verdragsbescherming te beroepen. De rechtbank had echter weinig moeite om de SICAV deze bescherming te bieden: “Nu eiseres een Luxemburgse vennootschap is, die gevestigd is in Luxemburg en aldaar onderworpen worden (*sic!*) aan de “taxe d’abonnement” (op haar vermogensbestanddelen) dient deze beschouwd te worden als verblijfhouder. Dat eiseres aan geen andere Luxemburgse belasting zou onderworpen zijn, is niet relevant. Geen enkele bepaling van het Belgisch-Luxemburgse dubbelbelastingverdrag bepaalt aan welke belastingen de verblijfhouder moet onderworpen zijn om als verblijfhouder beschouwd te worden”. Dat laatste is niet correct. Artikel 1 van het verdrag omschrijft het personeel toepassingsgebied van het verdrag als volgt: “personen die verblijfhouder zijn van een Overeenkomstsluitende Staat of van beide Overeenkomstsluitende Staten”. En artikel 4 (1) omschrijft een “verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat” als: “*iedere persoon van wie het inkomen, ingevolge de wetgeving van die Staat, aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid*”. Aangezien een Luxemburgse SICAV in Luxemburg niet aan inkomstenbelasting is onderworpen, maar enkel aan de Luxemburgse abonnementstaks (die een vermogensbelasting is) dringt de conclusie zich bijgevolg op dat dergelijke SICAV’s zich niet op de verdragsvoordelen kunnen beroepen. Maar aan de andere kant zijn dergelijke SICAV’s wel onderworpen aan een vermogensbelasting en is het verdrag zowel op inkomsten- als vermogensbelasting van toepassing, zodat deze conclusie haaks staat op het primaire doel van het verdrag, nl. het vermijden van dubbele belasting. De Franstalige versie van het verdrag met Luxemburg luidt anders dan de Nederlandstalige versie en laat een interpretatie toe die aansluit bij de doelstelling van het verdrag: “*l’expression “résidente d’un Etat*

4. Cass. 21 december 1991, onze kroniek, TRV 1991, 273.

5. In het verdrag met Luxemburg wordt “context” zoals gebruikt in art. 3 (2) OESO-modelverdrag nogal ongelukkig vertaald als “zinsverband”. In de Franse versie wordt “contexte” gebruikt. Beide versies zijn authentiek en hebben gelijke waarde. “Context” komt ook voor in de Belgische verdragen waarvan de Engelse versie authentiek is.

6. Art. 3, § 12 Comm. OESO-modelverdrag 2017.

Contractant” désigne toute personne qui, en vertu de la législation dudit Etat, **est assujettie à l’impôt dans cet Etat** en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction ou de tout autre critère de nature analogue”. Het ruime begrip ‘*impôt*’ in de definitie van verblijfhouder, die krachtens artikel 2 zowel de inkomsten- als de vermogensbelasting omvatten, laat toe te besluiten dat een SICAV die in Luxemburg niet aan inkomstenbelasting, maar wel aan vermogensbelasting onderworpen is, gerechtigd is zich op het verdrag België/Luxemburg te beroepen. Maar dat neemt niet weg dat er een conflict is tussen de verdragsteksten in de twee talen, die alle twee authentiek en evenwaardig zijn. Artikel 33 (4) van het Verdrag van Wenen bepaalt dat men in dergelijk geval het verdrag moet interpreteren op een manier die de twee teksten verzoent en daarbij rekening moet houden met de doelstellingen van het verdrag (“*object and purpose of the treaty*”). Als men deze regel toepast, moet men de lezing van de Franse versie in aanmerking nemen. Dat is ook wat de rechtbank heeft gedaan, maar het ware wenselijk geweest dat de rechtbank zijn conclusie had onderbouwd met artikel 33 (4) van het Verdrag van Wenen en een vergelijking van de verdragstekst in beide authentieke talen had gemaakt in het licht van het doel van het verdrag.

2. Artikel 4 OESO-model (Inwonerschap)

2. Voor fiscale doeleinden is een vennootschap een binnenlandse vennootschap die in België belastbaar is op haar wereldwijde winst (uitzondering gemaakt voor andersluidende bepalingen in dubbelbelastingverdragen) wanneer de maatschappelijke zetel van de vennootschap, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer in België is gelegen (art. 2, § 1, 5°, b) WIB 1992). Hoewel het erop lijkt dat er in het WIB drie of zelfs vier alternatieve criteria worden gebruikt om de fiscale woonplaats van een vennootschap te bepalen, wordt de woonplaats in het Belgische fiscale recht bepaald aan de hand van de werkelijke zetelleer. Hoewel in de definitie verwezen wordt naar de ligging van de ‘maatschappelijke zetel’⁷, is de plaats waar het bestuursorgaan de essentiële beslissingen over de activiteiten van de vennootschap neemt doorslaggevend om te bepalen waar de woonplaats van de vennootschap is gevestigd. Dat vereist een analyse *in concreto* van alle feiten en omstandigheden eigen aan de zaak. Merk op dat de betrokken bepaling recent gewijzigd is naar aanleiding van de inwerkingtreding van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen (‘WVV’). Het begrip

‘maatschappelijke zetel’ werd uit de definitie van binnenlandse vennootschap geschrapt (art. 2, § 1, 5°, b) WIB 1992, als gewijzigd door de wet van 17 maart 2019). Dat is te verklaren door het feit dat de wetgever in het WIB heeft willen benadrukken dat hij voor de heffing van vennootschapsbelasting blijft vasthouden aan de werkelijke zetelleer, niettegenstaande het feit dat sinds 1 mei 2019 de nationaliteit van een vennootschap onder het WVV niet langer bepaald wordt door de ligging van de werkelijke bestuurszetel maar door de ligging van de maatschappelijke zetel van de vennootschap.⁸

Voor het hof van beroep te Brussel⁹ betoogde de BBI dat een Luxemburgse holdingvennootschap opgericht door een Belgische groep haar fiscale woonplaats in België had omdat haar voornaamste inrichting in België zou zijn gesitueerd. De keuze van woonplaats te Luxemburg was volgens de fiscus ingegeven door de wens om de Belgische beperking inzake de dbi-af trek (toen 95 %) te ontwijken. De raad van bestuur bestond uit twee Belgische inwoners die ook belangrijke functies vervulden binnen Belgische vennootschappen van de groep en één Luxemburgse inwoner die aldaar advocaat was en gespecialiseerd was in financieel recht. Niettegenstaande dat dan de beslissingen formeel in Luxemburg werden genomen, stelde de Belgische fiscus dat de beslissingen *de facto* in België werden genomen omdat alle voorbereidende werken daartoe in België zouden zijn uitgevoerd. Ter ondersteuning van deze stelling wees de fiscus op het feit dat de aandeelhouders inwoners waren van België, de activa van de holdingvennootschap bestonden uit de participaties in twee Belgische vennootschappen, de vennootschap niet over personeelsleden of activa in Luxemburg beschikte, de boekhouding door een Luxemburgse accountant werd verzorgd en dat de raad van bestuur de beslissingen, die voorafgaandelijk in België zouden genomen zijn, louter bekrachtigde. De vennootschap werd door de Luxemburgse fiscus als inwoner van Luxemburg aangemerkt. Als een vennootschap geacht wordt inwoner te zijn van de twee verdragsstaten voorziet de *tie-breaker*-regel van artikel 4 (3) van het 1970 verdrag België/Luxemburg dat de vennootschap geacht wordt inwoner te zijn van de Staat waar haar zetel van werkelijke leiding is gelegen.

Onder verwijzing naar het Commentaar op artikel 4 van het OESO-modelverdrag wijst het hof van beroep erop dat de zetel van werkelijke leiding van een vennootschap gelegen is in het land waar de belangrijkste beslissingen worden genomen over het beheer van de vennootschap en diens commerciële werking.¹⁰ Het is volgens het hof van beroep de plaats waar het

7. De plaats waar de maatschappelijke zetel is gevestigd, is niet meer dan een weerlegbaar vermoeden dat de vennootschap vanuit deze zetel wordt bestuurd (Brussel 29 juni 1982, *FJF*, No. 82/119).

8. Voor verdere details, zie L. DE BROE en M. PEETERS, ‘Nieuwe ‘statutaire zetelleer’ versus fiscale ‘werkelijke zetelleer’’, *Fiscalog* 2019, afl. 1607, 1.

9. Brussel 23 november 2017, nr. 2014/AF/271, www.monKEY.be.

10. Verwezen wordt naar art. 4/19 Comm. OESO-modelverdrag 1963, en art. 4/23 Comm. OESO-modelverdrag 1977.

bestuursorgaan de strategische beslissingen treft aan gaande de maatschappelijke activiteiten van de vennootschap. Het hof van beroep overliep systematisch op uitgebreide wijze de criteria die doorgaans worden vooropgesteld door de DVB om de buitenlandse fiscale woonplaats van een holdingvennootschap te bepalen. Concreet betreft het o.a. (1) de economische substantie die toeziet op het hebben van passende infrastructuur met het houden en bewaren van een boekhouding op de buitenlandse zetel, (2) het hebben van een buitenlandse bankrekening en (3) de beraadslaging en besluitvorming door het bestuursorgaan in het buitenland, i.e. de plaats waar de algemene vergaderingen en bestuursraden doorgaan.

Het hof van beroep beschouwt de eerste twee criteria als vervuld omdat de vennootschap in Luxemburg over voldoende infrastructuur en een Luxemburgse bankrekening beschikte en haar boekhouding aldaar werd gehouden door Luxemburgse accountants. De vennootschap leverde verder het bewijs van het feit dat zij haar verplichtingen opgelegd door Luxemburgs recht steeds had nageleefd, dat haar algemene vergaderingen in Luxemburg werden gehouden en dat zij over een woonplaatsattest beschikte afgeleverd door de Luxemburgse fiscus. Inzake het eerste criterium is het hof van beroep in het bijzonder van mening dat niettegenstaande dat de vennootschap niet beschikte over een 'eigen' infrastructuur (omdat zij haar adres bij een extern adviesbureau had) of over 'intern' personeel (omdat zij beroep deed op Luxemburgse externe dienstverleners (secretariaat, accounting) om haar activiteit uit te oefenen), zij niet als brievenbusvennootschap kon worden aangemerkt. Vervolgens boog het hof van beroep zich over het vervuld zijn van het derde criterium. Het hof stelde op basis van het voorgelegde bewijsmateriaal vast dat de bestuurders gekwalificeerd waren om hun bestuurdersmandaat uit te oefenen ten behoeve van de vennootschap en dat alle raden van bestuur trimestriëel in Luxemburg werden gehouden en door de bestuurders werden bijgewoond. Wanneer een bestuurder niettemin verhinderd was om de raad van bestuur bij te wonen nam hij deel via telefonische conferentie. De vennootschap kon enkel verbonden zijn t.a.v. derden door de gezamenlijke handtekening van alle bestuurders. Het feit dat de bestuursprestaties door de advocaat gefactureerd werden met btw op briefpapier van zijn advocatenkantoor en de twee andere bestuurders ook bezoldigde activiteiten uitvoerden in de Belgische groep, was volgens het hof van beroep onvoldoende om te besluiten dat deze bestuurders als 'marionetten' van de Belgische aandeelhouders optraden. Het hof benadrukt immers dat de aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het Belgisch coördinatiecentrum op de bestuursvergaderingen, die bepaalde ontwerpdocumenten voorbereid door het coördinatiecentrum

kwam toelichten en de bestuurders nader informeerde over de te beslissen agendapunten, aan toont dat de beslissingen werkelijk genomen werden op de bestuursvergaderingen te Luxemburg door bestuurders die met kennis van zaken kunnen oordelen. Ten slotte wijst het hof van beroep erop dat de beslissingen in overeenstemming met de statuten werden genomen en dat de regels van collegiale besluitvorming tussen de bestuurders werden gerespecteerd. Het hof oordeelt bijgevolg dat de zetel van werkelijke leiding van de holdingvennootschap wel degelijk in Luxemburg was gelegen en dat het bijgevolg geen binnenlandse vennootschap betreft.

Het hof van beroep hecht dus hoofdzakelijk belang aan de plaats waar het bestuursorgaan samenkomt om te beraadslagen, het feit dat dit orgaan haar bevoegdheden met kennis van zaken uitoefent, de activiteit die de betrokken vennootschap verricht (*in casu* een beperkte holdingactiviteit) en de plaats die de holdingvennootschap inneemt binnen de groep. Van groot belang is dat het hof het logisch acht dat in een groep de aandeelhouders het algemeen strategische kader uittekenen dat door hun dochtervennootschappen moet worden gevolgd. Uit de artikelen 5 en 524, § 5 W.Venn. vloeit immers voort dat een Belgische moedervennootschap het recht heeft haar dochtervennootschappen te contoleren. Als het bestuursorgaan van de dochtervennootschap daarbij een zekere discretionaire beslissingsbevoegdheid behoudt en met kennis van zaken op een collegiale manier oordeelt over de zaken die tot haar bestuursbevoegdheid behoren, kan niet worden beweerd dat de aandeelhouder de bevoegdheid van het bestuursorgaan van de dochtervennootschap geïsurpeerd heeft. Evenzeer van belang is het feit dat het hof van beroep aanvaardt dat de beperkte activiteiten van de vennootschap geen verdere substantie in Luxemburg vereisen dan het beroep doen op externe dienstverleners in Luxemburg die deze diensten werkelijk verrichten ten behoeve van de vennootschap.

3. Artikel 5 OESO-model (Vaste inrichting)

3. Aan de saga van de Belgische vaste inrichting van Luxemburgse ondernemingen die zich bezighouden met het uitbenen en versnijden van vlees in slachthuizen in diverse landen, waaronder België, is een nieuw hoofdstuk toegevoegd. Opnieuw stelde zich een situatie gelijkaardig aan de situaties besproken in de arresten in onze vorige kronieken.¹¹ Ook hier kwam het hof van beroep te Gent¹² tot dezelfde conclusie, namelijk dat er sprake was van een vaste inrichting in België.

11. Zie onze kronieken, TRV 2013, 239 en AFT 2016, afl. 8-9, 6.

12. Gent 16 januari 2018, 2016/AR/1683, www.monKEY.be.

In casu betrof het een Luxemburgse vennootschap die haar personeel tewerkstelde in diverse slachthuizen op Belgisch grondgebied. Zoals in de overeenkomsten tussen de Luxemburgse vennootschap en de slachthuizen werd voorzien, maakte het personeel voor de uitoefening van haar activiteit gebruik van de plaatsen en de uitrusting van het slachthuis onder gezag en leiding van de Luxemburgse vennootschap. Opdat er sprake zou zijn van een vaste inrichting in België, is er geen juridisch beschikkingsrecht in de vorm van een zakelijk recht vereist. Op basis van het aantal werknemers dat werd tewerkgesteld in België, de duur van die tewerkstelling (een jaar of langer) en de in België gerealiseerde opbrengst, oordeelde het hof van beroep dat de beschikbare plaats voldoende vast was in tijd en ruimte, om een vaste inrichting te weerhouden.

4. Artikel 6 OESO-model (Onroerende inkomsten)

4. Zoals besproken in onze vorige kroniek sprak het Hof van Justitie in het arrest *Verest-Gerards*¹³ duidelijke taal over de strijdigheid met het vrij verkeer van kapitaal van het verschil in belastbare basis tussen in België gelegen niet-verhuurde onroerende goederen en buitenlandse niet-verhuurde onroerende goederen. De wetgeving is op heden nog niet gewijzigd. Wel werd er reeds een administratief initiatief genomen als reactie op de rechtspraak. De administratie publiceerde circulaire nr. 22/2016¹⁴ naar aanleiding van een arrest van het hof van beroep te Antwerpen¹⁵, die de Franse *Valeur Locative* aanvaardt als equivalent van de huurwaarde. Betreffende andere landen blijft de onduidelijkheid over een equivalente waardering bestaan.

Volgens het hof van beroep te Luik¹⁶ kan voormelde rechtspraak van het Hof van Justitie worden doorgetrokken naar de regeling inzake verhuurde onroerende goederen. Het belastbaar inkomen van in België gelegen (niet-)verhuurde onroerende goederen wordt bepaald a.d.h.v. het (geïndexeerd) kadastraal inkomen verhoogd met 40 %. Het belastbaar inkomen van in het buitenland gelegen onroerende goederen die verhuurd dan wel niet worden verhuurd wordt dan weer bepaald op basis van de brutohuurwaarde verminderd met 40 %. Deze laatste berekeningswijze leidt doorgaans tot een hogere waarde. Volgens het hof van beroep kan de ‘huurwaarde’ worden vervangen door 22,5 % van het brutobedrag van de ontvangen huurgelden. Hiervoor verwijst het naar het persbericht van de Europese Commissie volgens hetwelk

de belastbare grondslag van in België gelegen gebouwen overeenkomt met ongeveer 20 tot 25 % van de marktwaarde.

In dit kader moet ook kort gewezen worden op de rechtspraak¹⁷ waar nogmaals werd belicht dat de bewijslast bij de belastingplichtige ligt. Het is de belastingplichtige-eigenaar die op verzoek van de aanslagambtenaar alle nodige stukken of de akten van verwerving moet voorleggen aan de aanslagambtenaar zodat deze laatste de huurwaarde zou kunnen bepalen.¹⁸

5. Een Belgische belastingplichtige is eigenaar van twaalf appartementen die in Frankrijk zijn gelegen en die gemeubeld worden verhuurd voor verlengbare periodes van minimum 15 dagen. Op basis van artikel 3 (1) van het 1964 dubbelbelastingverdrag België/Frankrijk komt de heffingsbevoegdheid over die huurinkomsten aan Frankrijk toe. Belastingplichtige trok echter de verliezen betreffende deze activiteit af van haar in België verkregen belastbare beroepsinkomsten. De Franse fiscale wet voorziet in een beperking van de verrekenbaarheid van de verliezen. Aangezien verliescompensatie van een door een buitenlandse vaste inrichting geleden verlies niet wordt uitgesloten door het dubbelbelastingverdrag, stelt de rechtbank van eerste aanleg te Brussel¹⁹ dat een aanrekening van de Franse verliezen op de Belgische inkomsten niet wordt uitgesloten, “doch slechts in de mate dat deze verliezen in België voor aftrek in aanmerking komen”. Vervolgens onderzoekt de rechtbank van eerste aanleg of de Franse verhuuractiviteit een beroepsactiviteit uitmaakt in de zin van het Belgische WIB zodat de Franse verliezen aangemerkt kunnen worden als beroepsverliezen die vervolgens van de Belgische beroepsinkomsten aftrekbaar zijn *ex* artikel 23, § 2, 2° WIB 1992 *jo.* artikel 8 KB/WIB 1992. Rekening houdend met een geheel van feitelijkheden (herhaling van een aantal handelingen over verschillende jaren die elkaar snel opvolgen, onderlinge verbondenheid (verhuur met levering van water, elektriciteit, verzekering, schoonmaak, transport, verstrekken van drank), organisatie ter plaatse met inschakeling van werknemers, geldlening in samenwerking met andere personen, het nemen van financiële risico’s) oordeelde de rechtbank dat de Franse verhuuractiviteit inderdaad als een beroepswerkzaamheid te beschouwen is. Het argument van de Belgische fiscus dat er geen sprake kon zijn van een beroepswerkzaamheid omdat de belastingplichtige in Frankrijk werd aangemerkt als een “*loueur en meublé non professionnel*”, wordt door de rechtbank van eerste aanleg verworpen.

13. HvJ 11 september 2014, C-489/13, onze kroniek, *AFT* 2016, afl. 8-9, 21.

14. Circ. AAFisc nr. 22/2016, Ci.704.681, 29 juni 2016.

15. Antwerpen 2 juni 2015, 2010/AR/997, *TFR* 2016, afl. 493, 28-37, noot T. DE CLERCK.

16. Luik 28 juni 2017, 2010/RG/887, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 18, 884-889, noot F. MORTIER.

17. Rb. Antwerpen 24 april 2017, 16/1558/A, www.monKEY.be.

18. *Com.IB* 1992, nr. 13/8.

19. Rb. Brussel 30 januari 2017, 2015/4838/A.

Dat is een zelden voorkomende feitelijkheid en een interessante casus om de verhouding tussen het verdragsrecht en het interne recht te illustreren. Zoals de rechtbank terecht opmerkt, regelt het dubbelbelastingverdrag enkel de heffingsbevoegdheid tussen België en Frankrijk maar bepaalt het niet hoe (d.w.z. onder welke kwalificatie) de staten het inkomen moeten of mogen belasten. De toewijzing van de heffingsbevoegdheid aan de verdragsstaat waar het vastgoed is gelegen, gebeurt ongeacht de kwalificatie van de inkomsten in het interne recht. Het feit dat Frankrijk de inkomsten kwalificeert als zijnde behaald door een “*loueur en meublé non professionnel*” is dus niet relevant om uit te maken of de activiteit van de belastingplichtige een beroepswerkzaamheid uitmaakt of niet. Aangezien de belastingplichtige als inwoner van België nog steeds principieel op zijn wereldwijd inkomen in België belastbaar is en het Belgische interne recht voorziet dat verliezen van de ene beroepsactiviteit afgetrokken kunnen worden van de winsten van een andere beroepsactiviteit, ook als die verliezen van een buitenlandse activiteit afkomstig zijn (art. 8 KB/WIB 1992), moet naar Belgisch intern recht worden uitgemaakt of de Franse verhuuractiviteit een beroepswerkzaamheid uitmaakt. Zoals het vonnis duidelijk maakt, is dat een feitenkwestie.

6. In onze vorige kroniek²⁰ werd uitgebreid stilgestaan bij de nieuwe stelling van het Hof van Cassatie over artikel 3 (1) met betrekking tot inkomsten die worden uitgekeerd door een Franse *Société Civile Immobilière* (SCI) aan een Belgische houder van maatschappelijke rechten in de SCI. Daarin stapte het Hof van Cassatie af van de stelling dat deze inkomsten ook onroerende inkomsten zijn in de zin van het dubbelbelastingverdrag België/Frankrijk die als gevolg daarvan in België niet opnieuw belast kunnen worden. Volgens de gewijzigde visie van het Hof van Cassatie is de Belgische fiscus niet langer verhinderd om deze uitkeringen als dividenden te belasten. Niettegenstaande dat deze rechtspraak bekritiseerd werd in de doctrine²¹, bevestigt het Hof van Cassatie zijn standpunt in een nieuw arrest zonder dat het hiervoor nieuwe elementen aanhaalt.²²

5. Artikel 14 OESO-model (Zelfstandige werkzaamheden/vaste basis)

7. Een Kroatische inwoner is op basis van een arbeidsovereenkomst met een Belgische voetbalclub actief als professioneel voetballer. Daarnaast sloot hij een overeenkomst met een Belgisch consultingbedrijf (waarvoor hij niet werkzaam is in ondergeschikt

verband) voor de exploitatie van zijn portretrechten gedurende drie jaar. Daarvoor ontving hij een aanzienlijke eenmalige vergoeding. Als niet-inwoner van België moet hij alle inkomsten met Belgische oorsprong opnemen in zijn Belgische aangifte in de BNI. Hij liet echter na om deze eenmalige vergoeding op te nemen. De Belgische fiscus vestigde vervolgens een ambtshalve aanslag op deze vergoeding. De belastingplichtige stelt dat België niet bevoegd is belasting te heffen op de vergoeding omdat deze als royalty onder artikel 12 van het 2001 dubbelbelastingverdrag België-Kroatië enkel belast kan worden door Kroatië. Het hof van beroep te Gent geeft de fiscus gelijk door te oordelen dat de vergoeding in België belastbaar is op grond van artikel 14 van het verdrag. De hele discussie is te wijten aan het feit dat artikel 12 (2) (royalty's) van het betrokken verdrag (precies zoals het OESO-modelverdrag trouwens) op limitatieve wijze de intellectuele rechten opsomt die onder dat artikel ressorteren, en portretrechten worden daarin niet genoemd.

Het hof van beroep²³ stelt kort dat de vergoeding op grond van artikel 12 (3) enkel als royalty kwalificeert indien deze niet binnen het toepassingsgebied van artikel 14 van het verdrag valt. Volgens dat artikel 12 (3) zijn royalty's van Belgische bron niet exclusief in Kroatië belastbaar onder meer als de uiteindelijk gerechtigde van die royalty's in België een zelfstandig beroep uitoefent door middel van een Belgische vaste basis en het recht of goed uit hoofde waarvan die royalty's verschuldigd zijn wezenlijk met die vaste basis zijn verbonden. In dat geval is België bevoegd om deze royalty's te belasten op grond van artikel 14 van het verdrag. Vervolgens overloopt het hof van beroep de voorwaarden waaronder artikel 14 kan worden toegepast: (1) de inkomsten zijn verkregen in de uitoefening van een vrij beroep of een zelfstandige activiteit in een Staat waar de belastingplichtige beschikt over een vaste basis en (2) de inkomsten kunnen aan de vaste basis worden toegerekend. Het hof acht beide voorwaarden vervuld op grond van diverse argumenten. De voetballer beschikte volgens het hof over een vaste basis in België. Volgens artikel 14 is er sprake van een vaste basis indien er een ruimte, vast afgebakend in tijd en ruimte, beschikbaar is voor de belastingplichtige met behulp waarvan de belastingplichtige zijn activiteit uitoefent. Het is hierbij onbelangrijk of de belastingplichtige een eigendomsrecht heeft op de ruimtes, dan wel zelf de huurder is. Aangezien de voetballer feitelijk beschikte over de infrastructuur van de voetbalclub die hij bovendien benutte om zijn activiteit uit te oefenen, oordeelt het hof van beroep dat er sprake was van een vaste basis. Daarnaast ontving de voetballer de vergoeding voor het verlenen van portretrechten omwille van

20. Cass. 29 september 2016, F.14.0006.F/1, besproken in *AFT* 2017, afl. 8-9, 6-7.

21. Zie onze kroniek, *AFT* 2017, afl. 8-9, 6-7; D. BECKERS, "Inkomsten uit Franse SCI: cassatie steunt fiscus", *TFR* 2017, 367-372.

22. Cass. 21 september 2017, nr. F.15.0075.N, www.monKEY.be.

23. Gent 15 mei 2018, 2017/AR/589, www.monKEY.be. Voor een bespreking: B. MICHEL, "Payment for the use of a footballer's image rights: the Belgian courts' interesting endeavor to tax treaty qualification", *Bull.IBFD* 2018, volume 72, nr. 11.

zijn activiteit als professionele voetballer. De bewoordingen van de overeenkomst maakten het immers duidelijk dat hij de vergoeding verkreeg specifiek in het kader van zijn activiteit als profvoetballer. De overeenkomst koppelde daarenboven de vergoeding voor het portretrecht duidelijk aan de arbeidsovereenkomst met de voetbalclub en bepaalde dat de voetballer een schadevergoeding verschuldigd zou zijn aan het consultingbedrijf bij vroegtijdige beëindiging van de arbeidsovereenkomst met de voetbalclub. Het hof concludeert daarom dat het precies wegens de activiteit als profvoetballer is dat het portretrecht een waarde heeft waarvan het bedrag in relatie staat tot de resultaten van deze activiteit. Tot slot merkt het hof van beroep op dat de voetballer enkel een portretrecht verleent, hetgeen niet gelijk te stellen is met een overdracht van een auteursrecht. Internrechtelijk kwalificeert het hof de vergoeding voor het verlenen van het portretrecht als een beroepsinkomen uit een winstgevende bezigheid (art. 27 WIB 1992).

Het arrest roept een aantal bedenkingen op. Vooreerst zijn we van oordeel omdat de motivering van het arrest contradictorisch is dat het arrest daarom niet immuun is voor cassatie. Het hof van beroep neemt immers tegenstrijdige posities in nopens de vraag of het portretrecht al dan niet onder het toepassingsgebied van artikel 12 valt. Enerzijds poneert het hof dat het verlenen van een portretrecht niet gelijk te stellen is met het overdragen van een auteursrecht. Het auteursrecht valt duidelijk in de scope van artikel 12²⁴ en het hof lijkt *a contrario* te suggereren dat het portretrecht niet onder artikel 12 ressorteert. Het hof van beroep legt echter niet uit om welke reden die twee rechten niet gelijk te stellen zijn. Aan de andere kant begint het hof zijn redenering door te stellen dat artikel 12 enkel van toepassing is als artikel 14 van het verdrag niet van toepassing is. En het hof stelt dat het *in casu* aan het onderzoek van artikel 14 toekomt omdat artikel 12 (3) *in casu* naar artikel 14 verwijst. Echter, artikel 12 (3) is van toepassing op royalty's en meer bepaald op royalty's die wezenlijk met een Belgische vaste basis zijn verbonden. Het hof van beroep gaat er hier dus vanuit dat de vergoeding voor het verlenen van een portretrecht wel onder artikel 12 valt. In de tweede plaats stelt zich de vraag of artikel 14 (zelfstandige arbeid) überhaupt wel van toepassing is. De belastingplichtige is immers door een arbeidsovereenkomst met de voetbalclub verbonden en de feiten en contractuele bepalingen waarnaar het hof verwijst tonen duidelijk aan dat de vergoeding voor het portretrecht volledig verweven is met deze beroepsactiviteit als werknemer maar dat het niet zijn werkgever is die de vergoeding betaalt. Opdat artikel 14 van toepassing

zou kunnen zijn, verwacht men toch dat het hof van beroep onderzoekt of de administratie het bewijs heeft geleverd dat het verlenen van een portretrecht gedurende drie jaar aan een consultingbedrijf (waarmee de belastingplichtige geen arbeidsovereenkomst heeft) een doorlopende dienstverrichting door de voetballer ten voordele van dat consultingbedrijf uitmaakt (bv. omdat het consultingbedrijf de afbeelding van de voetballer gedurende drie jaar gebruikt in promotiecampagnes, al dan niet n.a.v. voetbalwedstrijden en/of omdat de voetballer verplicht is ter beschikking te staan voor publicitaire events georganiseerd door het consultingbedrijf). Dergelijke dienst moet immers een dermate vorm van organisatie, herhaling, onderlinge verbondenheid enz. vertonen dat ze kan aangemerkt worden als een zelfstandige beroeps werkzaamheid in de zin van artikel 27 WIB 1992 (winstgevende bezigheid, vergelijk met de zaak besproken in randnr. 5) te worden aangemerkt. Het hof van beroep verlangt klaarblijkelijk geen dergelijk bewijs. Het hof beperkt zich ertoe te stellen dat “het betreft de overdracht van het portretrecht in relatie tot de professionele activiteit als voetballer. Zelfs al kan het inkomen als een vergoeding voor naburige rechten worden beschouwd, is de band met de beroeps werkzaamheid zo nauw waardoor de vergoeding als een belastbaar beroepsinkomen kwalificeert. De vergoeding komt niet enkel voor belastingheffing in aanmerking in België maar is ook door artikel 27 WIB/1992 belastbaar gesteld in België”. En dat brengt ons bij onze laatste bedenking. Waarom steunt de administratie de aanslag niet op artikel 17 van het verdrag, het specifieke artikel voor sportbeoefenaars dat de heffingsbevoegdheid toekent aan de werkstaat? Dat artikel komt helemaal niet ter sprake. Is het omdat de vergoeding niet wordt betaald door de werkgever (de voetbalclub) maar door een derde sponsor? Dat zou *prima facie* een valabele reden kunnen zijn. Maar aan de andere kant opereert artikel 17 als *een lex specialis* op artikel 14 (“Niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 14 en 15, mogen inkomsten die een inwoner van een Overeenkomstsluitende Staat verkrijgt [...] in de hoedanigheid van sportbeoefenaar [...]”) en neemt het dus voorrang op artikel 14 waaruit volgt dat een zelfstandige sportbeoefenaar (inwoner van Kroatië) in België steeds belastbaar is op zijn inkomsten uit een sportprestatie ook al heeft hij hier geen vaste basis. En daarenboven voorziet het Commentaar op het OESO-model dat sponsorship-vergoedingen, reclameinkomsten, inkomsten uit portretrechten en dergelijke onder artikel 17 ressorteren wanneer er een nauwe band bestaat tussen het verwerven van die inkomsten en het verrichten van de sportprestatie.²⁵ Gelet op de feitelijke vaststellingen van het hof van beroep en de

24. Voor een uitgebreide uiteenzetting, zie onze kroniek, TRV 2007, 532-534.

25. Art. 17 Comm. OESO-modelverdrag 2019, nr. 9: “Such a close connection will generally be found to exist where it cannot reasonably be considered that the income would have been derived in the absence of the performance of these activities. This connection may be related to the timing of the income-generating event (e.g. a payment received by a professional golfer for an interview given during a tournament in which she participates) or to the nature of the consideration for the payment of the income (e.g. a payment made to a star tennis player for the use of his picture on posters advertising a tournament in which he will participate) (...) Such a close connection may be evident from contractual arrangements which relate to the participation in named events or a number of unspecified events (...)”.

contractuele bepalingen waarnaar het hof verwijst, lijkt het zeer aannemelijk dat dergelijke nauwe band met de in België geleverde sportprestaties aanwezig was zodat goed verdedigd kan worden dat België heffingsbevoegd was onder artikel 17. Of het inkomen dan als een beroepsinkomen belast kan worden is een zaak van het Belgische interne recht. Volgens het hof is dat alvast geen probleem precies omwille van die nauwe band met de beroepswerkzaamheid als voetballer.

Bovenstaande elementen doen terugdenken aan de zaak van tafeltennisser Jean-Michel Saive. Ook daar ontving de sportbeoefenaar een vergoeding van een sponsor in ruil voor het geven van het exclusief recht om zijn naam en afbeelding te gebruiken in Duitsland om de verkoop van bepaalde sportartikelen te promoten. Niettegenstaande het hof van beroep te Luik daar nog een tussenstop maakte in de redenering bij artikel 17, kwam het uiteindelijk ook tot een kwalificatie van het inkomen onder artikel 14 en werd de kwalificatie van vergoedingen voor portretrechten als royalty uitdrukkelijk verworpen. Vertrekkende vanuit de vaststelling dat artikel 12 (2) van het 1967 dubbelbelastingverdrag België-Duitsland een limitatieve opsomming bevat van de intellectuele rechten die onder dat artikel ressorteren en portretrechten daarin niet worden vernoemd, heeft het hof van beroep in de zaak Saive een juiste toepassing gemaakt van het intellectuele eigendomsrecht en geconcludeerd dat de sportman die rechten verleent op zijn portretrecht geen auteursrecht overdraagt omdat de auteursrechtelijke bescherming niet bij de geportretteerde ligt maar wel bij degene die het portret (foto, video) heeft gemaakt. De houder van dat exclusief auteursrecht kan het recht slechts uitoefenen mits akkoord van de geportretteerde.²⁶ Inkomsten van portretrechten vallen dus niet onder het toepassingsgebied van artikel 12 (2) OESO-modelverdrag en verdragen die dat artikel volgen.

6. Artikel 15 OESO-model (Niet-zelfstandige beroepen)

8. De inkomsten uit een niet-zelfstandige beroepsactiviteit verkregen door een Belgische inwoner zijn in België belastbaar volgens artikel 15 (1) van het 1970 dubbelbelastingverdrag België-Luxemburg (Niet-zelfstandige beroepen), tenzij de dienstbetrekking in Luxemburg wordt uitgeoefend. Het verdrag werd door het Avenant van 11 december 2002 aangevuld met een interpretatieve bepaling. Het is vaste rechtspraak dat het Avenant louter bevestigt dat reeds vanaf de inwerkingtreding van het verdrag de uitdrukking ‘dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat

wordt uitgeoefend’ geïnterpreteerd moet worden in de zin dat de dienstbetrekking enkel in die andere staat wordt uitgeoefend wanneer de belastingplichtige werkelijk fysiek aanwezig is in die andere staat.²⁷ De belastingplichtige draagt hiervan de bewijslast. Enkel als de belastingplichtige erin slaagt dat bewijs te leveren, zal hij in België aanspraak kunnen maken op die vrijstelling met progressievoorbehoud voor het gedeelte van het salaris dat betrekking heeft op de prestaties geleverd in de werkstaat (Luxemburg) (art. 23, § 2, 1° dubbelbelastingverdrag België-Luxemburg).

Voor de rechtbank van eerste aanleg te Leuven tracht een belastingplichtige (Belgische inwoner) bovenstaand bewijs te leveren.²⁸ Hij was in dienst van een Luxemburgse vennootschap en volgens een attest van zijn werkgever werkzaam in Luxemburg, Straatsburg en Brussel. Op zijn loon had hij in Luxemburg belasting betaald. Hij vroeg in zijn Belgische aangifte de volledige vrijstelling van zijn salaris, hetgeen de administratie weigerde. De belastingplichtige bracht als bewijsstukken zijn arbeidsovereenkomst aan, het genoemde attest van de werkgever, loonfiches, Luxemburgse fiscale fiches, enkele e-mails m.b.t. gevolgde opleidingen, enkele maandelijkse activiteitenrapporten, een schrijven van zijn ouders waarin deze bevestigen dat er een woning te Luxemburg ter zijner beschikking stond (in die zin dat hij er een sleutel van had) en een verklaring van een ander persoon (de functionele overste van de belastingplichtige) dat de belastingplichtige gedurende een bepaalde periode tweemaal per week in zijn woning in Luxemburg verbleef. De rechtbank van eerste aanleg treedt echter de administratie bij en besluit dat de door de belastingplichtige aangebrachte stukken ontoereikend waren om het bewijs te leveren dat de arbeidsprestaties effectief in Luxemburg werden geleverd. De rechtbank stelt dat de arbeidsovereenkomst en de aanvullende stukken te weinig concrete informatie geven over de werkelijke fysieke plaats van tewerkstelling, geen bewijs leveren dat er een fysieke aanwezigheid in Luxemburg vereist was, noch hoeveel tijd daar zou zijn doorgebracht. Integendeel, sommige stukken zouden wijzen op een tewerkstelling in België en in Frankrijk. Uit de verklaring van de ouders blijkt daarenboven geen effectief verblijf te Luxemburg. Volgens de rechtbank van eerste aanleg heeft het stuk, uitgaande van de overste van de belastingplichtige, maar een beperkte bewijswaarde omdat het niet uitgaat van een onafhankelijk persoon. De rechtbank wijst er verder op dat uit de stukken blijkt dat de belastingplichtige een coördinerende rol had i.v.m. de projecten bij het Europees Parlement en dat het best mogelijk is dat hij zijn taken vanop afstand vanuit Brussel kon uitoefenen. Ten slotte merkt de rechtbank van eerste aanleg

26. Onze kroniek, TRV 2007, 532-534.

27. Onze kroniek, AFT 2016, afl. 8-9, 8.

28. Rb. Leuven 17 maart 2017, nr. 16/39/A, 16/40/A, 16/41/A, www.monKEY.be.

op dat het bewijs van aanwezigheid in Luxemburg verstrekt had kunnen worden door een gedetailleerd overzicht te leveren van het gsm-verkeer en tankbeurten verricht via een tankkaart. Dergelijk bewijs werd echter niet voorgelegd.

9. In een andere zaak, voor dezelfde rechtbank van eerste aanleg, slaagt een afgevaardigd bestuurder die in dienstverband tewerkgesteld was door een Luxemburgse vennootschap, echter wel in het leveren van het noodzakelijke bewijs.²⁹ Op basis van een uitgebreid geheel van stukken, waaronder een overzicht van de tankbeurten, kastickets, attesten waarvan de ondertekening plaatsvond in Luxemburg, verklaringen van klanten, de wettelijke verplichting onder Luxemburgs recht dat een bestuurder van een verzekeringsmaatschappij fysiek in Luxemburg aanwezig moet zijn om een efficiënt bestuur te garanderen, pv's van raden van bestuur van de Luxemburgse vennootschap waaruit zijn aanwezigheid blijkt, facturen voor telecommunicatie en voor het onderhoud van de bedrijfswagen, stelt de rechtbank dat de fysieke aanwezigheid in Luxemburg op afdoende wijze werd bewezen. Aangezien daaruit volgt dat de betrokkene veel meer dagen fysiek in Luxemburg aanwezig is geweest dan de dagen die de administratie had weerhouden, vernietigt de rechtbank uiteindelijk de aanslag in zijn geheel wegens willekeur.

10. Dezelfde rechtbank van eerste aanleg kwam tot een gelijkaardige conclusie in de situatie van een Belgische inwoner die werkzaam was als commercieel verantwoordelijke en vervolgens als commercieel vertegenwoordiger van Luxemburgse vennootschappen.³⁰ De functies omvatten het bezoeken van de klanten, de verkoop van goederen en diensten op het Belgische grondgebied en de opvolging van de bestaande klanten in België. Het is voor de belastingplichtige niet evident om enerzijds te beweren dat zijn beroepswerkzaamheid integraal in Luxemburg wordt uitgeoefend, terwijl anderzijds blijkt dat hij instond voor prospectie van potentiële Belgische klanten en verkoop aan Belgische klanten van zijn Luxemburgse werkgever. Ook andere elementen pleitten niet in het voordeel van de belastingplichtige, zoals de lange afstand van zijn woonplaats tot de kantoren in Luxemburg, het telefoonverkeer dat hoofdzakelijk verliep via Belgische gsm-masten en het feit dat quasi uitsluitend in België werd getankt. Daarnaast vond de rechtbank van eerste aanleg de verklaring van de werkgever, dat de belastingplichtige steeds fysiek aanwezig was in Luxemburg voor de uitoefening van zijn dienstbetrekking, onvoldoende overtuigend omdat de werkgever geen 'objectieve derde' is en tegengesproken werd door de objectieve feiten van het dossier. Daarentegen leidt de rechtbank uit elementen als kastickets

voor aankopen in Luxemburg, regelmatig gebruik van Luxemburgse gsm-masten en enkele tankbeurten in Luxemburg af dat de belastingplichtige toch op regelmatige basis een aantal dagen in Luxemburg aanwezig was. Aangezien uit voorgaande elementen volgt dat de betrokkene in Luxemburg aanwezig was, meer dan de twee dagen die de administratie voorhield, werd de aanslag verrassend niettemin integraal vernietigd wegens onredelijkheid en willekeur.

11. De voorgaande rechtspraak lijkt te suggereren dat de rechtbank van eerste aanleg rekening houdt met de al dan niet noodzakelijkheid van de fysieke aanwezigheid in de werkstaat van de betrokkene voor de uitoefening van de functie. Niettemin werd in een andere zaak geoordeeld dat de noodzakelijkheid van de fysieke aanwezigheid in de werkstaat voor de uitoefening van de functie, als blijkend uit de functieomschrijving in de arbeidsovereenkomst, op zichzelf niet voldoende is indien uit concrete stukken niet blijkt dat het takenpakket daadwerkelijk in de werkstaat wordt uitgevoerd. Een verklaring van de werkgever was andermaal onvoldoende om die uitoefening aan te tonen.³¹

12. Een Belgische inwoner is zaakvoerder van een vennootschap met zetel te Luxemburg. De belastingplichtige beweert dat zijn Luxemburgse inkomsten vrijgesteld moeten worden in België. Het vonnis maakt geen melding op welke rechtsgrond de belastingplichtige deze vrijstelling vordert. Dat de administratie de belastingplichtige verzoekt om het bewijs te leveren van zijn fysieke aanwezigheid en daadwerkelijk geleverde dagelijkse diensten in Luxemburg, lijkt erop te wijzen dat de belastingplichtige de vrijstelling vordert op grond van artikel 15 (1) van het 1970 verdrag België-Luxemburg (Niet-zelfstandige beroepen). De bevoegde instanties in Luxemburg hadden, in het kader van de procedure tot onderling overleg op grond van artikel 25 van het verdrag, aan de belastingplichtige reeds kennis gegeven van hun vermoeden dat België heffingsbevoegd was. Alsnog komt de zaak voor de rechtbank van eerste aanleg te Luik.³² Volgens de belastingplichtige schendt de Belgische wetgeving namelijk enerzijds het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU), meer specifiek het fundamenteel recht op vrij verkeer van werknemers binnen de EU. Anderzijds zou de Belgische wetgeving (art. 15 en 16 dubbelbelastingverdrag België-Luxemburg) het algemene principe van rechtszekerheid schenden aangezien het belastingregime systematisch tot dubbele belasting zou leiden bij gebrek aan bewijs dat de belastingplichtige op elke werkdag permanent aanwezig was in Luxemburg en de belastingplichtige op 1 januari van het belastbaar tijdperk niet kan voorzien hoe de heffingsbevoegdheid verdeeld zal worden. Bijgevolg verzoekt de

29. Rb. Leuven 17 maart 2017, nr. 15/2290/A, www.monKEY.be.

30. Rb. Leuven 14 april 2017, nr. 15/2168/A, 16/484/A, 16/1422/A, www.monKEY.be.

31. Rb. Leuven 19 mei 2017, nr. 15/2478/A, www.monKEY.be (onder het 2001 verdrag België-Nederland).

32. Rb. Luik 8 januari 2018, *FJF*, No. 2018/93, *RGCF* 2018, afl. 4-5, 394.

belastingplichtige dat de rechtbank van eerste aanleg een prejudiciële vraag stelt aan het Hof van Justitie.

In het vonnis gaat de rechtbank eerst in op het betwiste referentiekader, i.e. artikelen 15 en 16 van het verdrag. Zoals hierna nog toegelicht wordt, bepaalt artikel 16 (1) van het verdrag dat *tantièmes*, presentiegelden en andere soortgelijke beloningen verkregen door een belastingplichtige in zijn hoedanigheid van lid van de raad van bestuur of van toezicht, of van een gelijkaardig orgaan van een vennootschap van een andere staat, in die andere staat belastbaar zijn. Merk op dat artikel 16 (2) van het verdrag echter een specifieke bepaling bevat die afwijkt van, en voorziet in een enger toepassingsgebied dan, het OESO-modelverdrag. Zo stelt artikel 16 (2) immers dat alle “Beloningen die een persoon, op wie § 1 van toepassing is, van een vennootschap die verblijfhouder is van een overeenkomstsluitende Staat, verkrijgt ter zake van de uitoefening van een dagelijkse werkzaamheid van leidinggevende of van technische, commerciële, of van financiële aard, mogen overeenkomstig de bepalingen van artikel 15 worden belast, alsof het zou gaan om beloningen die een werknemer verkrijgt ter zake van een dienstbetrekking en alsof de werkgever de vennootschap zou zijn [...]”. Dit beperkt sterk de categorieën van belastingplichtigen die onder het toepassingsgebied van artikel 16 vallen.

De rechtbank van eerste aanleg stelt vervolgens terecht dat indien de beloning niet voldoet aan de voorwaarden gesteld in artikel 16 (1), de heffingsbevoegdheid in principe toekomt aan de woonstaat (*in casu* België) op grond van artikel 15 (1), behoudens de toepassing van artikel 15 (2) van het verdrag op grond waarvan die bevoegdheid aan de werkstaat (Luxemburg) toekomt. De bewijslast om zich te beroepen op de vrijstelling in de woonstaat voorzien in artikel 15 (2) ligt bij de belastingplichtige. Doordat de belastingplichtige op onvoldoende wijze zijn fysieke aanwezigheid en de geleverde prestaties op het grondgebied van Luxemburg aantoonde, wordt hem de vrijstelling in zijn Belgische aangifte van zijn vergoedingen, ontvangen vanwege de Luxemburgse vennootschap, terecht ontszegd.

Daarnaast wordt zijn vraag om een prejudiciële vraag te stellen aan het Hof van Justitie door de rechtbank van eerste aanleg afgewezen omdat het o.a. vaste rechtspraak is van het Hof van Justitie dat lidstaten bevoegd zijn om verdragen af te sluiten “teneinde dubbele belastingen af te schaffen, de criteria ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen”.³³ Daarnaast wijst de rechtbank erop dat de negatieve gevolgen naar aanleiding van een parallelle toepassing van belastingregimes van lidstaten het Unierecht niet

schenden, tenzij dergelijke maatregel discriminatoir is. Bovendien voorziet het verdrag in de procedure tot onderling overleg om onrechtvaardige situaties alsnog op te vangen, waar de belastingplichtige bovendien beroep op deed. De rechtbank van eerste aanleg te Luik ontving op 24 oktober 2018 een antwoord van het Hof van Justitie in een andere zaak die de uitspraak in de hier besproken zaak bevestigde.³⁴

Ten slotte verzoekt de belastingplichtige in ondergeschikte orde zijn zaak voor te leggen aan het Grondwettelijk Hof wegens een vermeende schending van artikel 10 en 11 Gw. Opnieuw wordt dit verzoek niet ingewilligd omdat het Grondwettelijk Hof in zijn arrest van 5 februari 2009³⁵ reeds heeft geoordeeld dat het principe van gelijkheid niet vereist dat België ervoor moet zorgen dat in elke specifieke situatie het voor de belastingplichtige voordelige regime moet gelden, noch dat België in haar verschillende verdragen steeds eensluidende bepalingen moet voorzien. De belastingplichtige toonde op onvoldoende wijze aan dat hij zijn prestaties daadwerkelijk in Luxemburg heeft uitgevoerd. Evenmin toonde hij aan dat hij dubbel belast werd. Bijgevolg stelt de rechtbank van eerste aanleg terecht dat de belastingplichtige zich niet kan beroepen op het argument van rechtsonzekerheid en onvoorzienbaarheid.

13. Artikel 15 (2) van het 2001 verdrag België-Nederland (Niet-zelfstandige beroepen) omvat de uitzondering op de regel die stelt dat inkomsten behaald uit een in het buitenland verrichte dienstbetrekking belastbaar zijn in de werkstaat. Deze uitzondering is gekend als de 183 dagen-regeling en heeft tot gevolg dat de woonstaat alsnog de heffingsbevoegdheid heeft over de beloningen indien de volgende drie voorwaarden cumulatief voldaan zijn: (1) de werknemer verblijft minder dan 183 dagen in een periode van 12 maanden (als nader gedefinieerd in het verdrag) in de werkstaat, (2) de beloningen worden betaald door of namens een werkgever die geen inwoner is van de werkstaat en (3) de beloningen komen niet ten laste van een vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat.

In een arrest gewezen door de Nederlandse Hoge Raad stond de eerste voorwaarde van de 183 dagen-regeling ter discussie in de situatie van een Belgische inwoner die zaakvoerder en enig aandeelhouder is van een Belgische BVBA.³⁶ Vanuit Belgisch perspectief is het vreemd dat een zaakvoerder/aandeelhouder van een BVBA niet onder het toepassingsgebied valt van artikel 16 (Vennootschapsleiding) maar van artikel 15 (Niet-zelfstandige beroepen). Naar Nederlands recht heeft een directeur van een BV (zelfs als hij aandeelhouder is) een dienstbetrekking met de vennootschap

33. HvJ 12 mei 1998, C-336/96, Gilly, 24 en 30.

34. HvJ 24 oktober 2018, C-602/17, Benoît Sauvage-Kristel Lejeune.

35. GwH 5 februari 2009, nr. 16/2009, besproken in onze kroniek, TRV 2010, 145.

36. Hoge Raad 14 juli 2017, TRV 2018, afl. 536, noot A. COOLS en C. BUYSSE, “Heen en weer naar Nederland: Wat met de 183-grens?”, *Fiscooloog (I.)* 2017, afl. 407, 1.

en vermits Nederland *in casu* de werkstaat was, komt het in de eerste plaats aan Nederland toe om het inkomen te kwalificeren voor verdragsdoeleinden.³⁷ De belastingplichtige beweert slechts 181 dagen prestaties geleverd te hebben in Nederland, waarvoor hij dagelijks heen en weer reisde vanuit zijn woonplaats in België. Het beroepshof stelt de belastingplichtige in het gelijk op grond van volgende overweging: “een redelijke uitleg van het verdrag brengt met zich dat dagen die louter een privé karakter en geen enkele relatie van het werk hebben, niet meetellen voor de 183-dageneis”. De Hoge Raad van zijn kant steunt op het Commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag – dat volgens hem “grote betekenis voor de uitleg van het verdrag heeft” en stelt dat de uitdrukking ‘dagen van verblijf’ enerzijds de dagen omvat waarop in de werkstaat daadwerkelijk gewerkt wordt maar anderzijds ook alle overige dagen waarop de belastingplichtige in de werkstaat aanwezig is zoals zaterdag, zondagen en feestdagen, zelfs indien dat verblijf niet aan de uitoefening van werkzaamheden is gerelateerd (bv. vakantiedagen, dagen doorgebracht vooraleer de tewerkstelling begint). De Hoge Raad lijkt echter aan het Commentaar op het OESO-modelverdrag een nuance toe te voegen. Zo stelt de Hoge Raad dat die “overige dagen waarop de belastingplichtige in de werkstaat aanwezig was” enkel de dagen omvatten die “enig verband houden met de werkzaamheden”. Dit is namelijk een nuance die gunstig zou zijn voor de belastingplichtige gezien volgens deze stelling de dagen met een louter privé karakter niet in rekening gebracht zouden moeten worden. Die nuancering staat echter niet als dusdanig in het Commentaar vermeld. Sinds de wijziging van 1992 stelt het Commentaar³⁸ immers dat om discussies over het aantal kwalificerende dagen zoveel mogelijk te beperken, er met een heel eenvoudig criterium moet worden gewerkt. Volgens dat criterium moeten alle dagen van verblijf in de werkstaat in de berekening worden opgenomen, ongeacht de reden van het verblijf.³⁹

14. In voorgaande kronieken werd meermaals stilgestaan bij de vraag wie de heffingsbevoegde staat is m.b.t een niet-concurrentievergoeding. De algemene regel inzake bezoldigingen in de zin van artikel 15 OESO-modelverdrag stelt dat de heffingsbevoegdheid toegekend wordt aan de staat waar de persoonlijke activiteit, die de bron van deze inkomsten is, wordt uitgeoefend. Bij een vergoeding wegens

niet-concurrentie kan men ‘de staat waar de activiteit uitgeoefend wordt’ op verschillende wijzen interpreteren. Indien er sprake is van een territoriale beperking van het beding kan gesteld worden dat deze uitdrukking de staat (of staten) viseert waar de activiteit niet mag worden uitgeoefend. Echter wanneer het territoriaal toepassingsgebied van het niet-concurrentiebeding zeer ruim is, leidt dergelijke interpretatie tot onhoudbare situaties omdat in de meest extreme situatie “heel de wereld” dan heffingsbevoegd wordt over een beperkt bedrag van de vergoeding. Om dergelijke gefragmenteerde heffing te vermijden of bij afwezigheid van een dergelijke territoriale beperking kan anderzijds verdedigd worden dat de uitdrukking de staat viseert waar de persoon gevestigd is wanneer hij het niet-concurrentiebeding naleeft, i.e. doorgaans de woonstaat. Dergelijke interpretatie is goed verdedigbaar omdat de persoonlijke prestatie die de bron van het inkomen uitmaakt in de zin van artikel 15 van het OESO-modelverdrag precies gelegen is in het feit dat de ex-werknemer zich onthoudt van het verrichten van activiteiten die concurreren met deze van de ex-werkgever (inkomen uit niet-handelen). Een derde mogelijke interpretatie is dat de uitdrukking naar de vroegere werkstaat (of werkstaten) verwijst omdat de bron van de niet-concurrentievergoeding gelegen is in het bestaan van een vroegere dienstbetrekking. Ook deze interpretatie kan leiden tot een versnipperde heffingsbevoegdheid wanneer de betrokkene in het verleden in verschillende staten heeft gewerkt.

De Belgische rechtspraak over de verdeling van de heffingsbevoegdheid over niet-concurrentievergoedingen is geen toonbeeld van helderheid.⁴⁰ Waar het hof van beroep te Brussel in 1997 nog beslist had dat de staat waar de activiteit uitgeoefend wordt⁴¹, de staat is waar de belastingplichtige fiscaal inwoner is als hij de verplichtingen onder het niet-concurrentiebeding naleeft, oordeelde datzelfde hof van beroep in 2007⁴² alsook het hof van beroep te Bergen in 2009⁴³ dat de heffingsbevoegdheid toekwam aan de vroegere werkstaat. Het Hof van Cassatie⁴⁴ bevestigde in 2008 de uitspraak van het hof van beroep te Brussel in 2007. Zoals uiteengezet in onze kroniek werd de heffingsbevoegdheid op basis van artikel 15 aan de vroegere werkstaat toegekend. Echter werden de grieven nogal onduidelijk geformuleerd en werd door het Hof niet duidelijk geantwoord op de reden van het toewijzen van deze heffingsbevoegdheid.⁴⁵

37. Het hof van beroep van Antwerpen (21 juni 2011) oordeelde eerder al dat de Belgische administratie verplicht is deze kwalificatie naar Nederlands recht te volgen, zie onze kroniek, *TRV* 2012, 125.

38. Art. 15, nr. 5 Comm. OESO-modelverdrag 2017.

39. Art. 15 Comm. OESO-modelverdrag 2017, nr. 5. Het Commentaar laat evenwel twee eerder arbitraire uitzonderingen toe: 1) verblijf in de werkstaat ten gevolge van ziekte als de werknemer niet in staat is naar zijn woonstaat terug te reizen en 2) verblijf in de werkstaat in transit op een reis tussen twee landen andere dan de werkstaat.

40. Voor een grondige bespreking van de Belgische en internationale rechtspraak ter zake, zie L. DE BROE, “Article 15: Income from employment” in E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double tax conventions*, 4th edition, 1134, n° 61.

41. Brussel 14 november 1997, onze kroniek, *TRV* 1998, 501.

42. Brussel 20 september 2007, onze kroniek, *TRV* 2009, 126-127.

43. Bergen 26 juni 2009, onze kroniek, *TRV* 2010, 127-129.

44. Cass. 11 december 2008, onze kroniek, *TRV* 2009, 126-127.

45. Voor een uitgebreide toelichting zie onze kroniek, *TRV* 2009, 126-127.

De situatie die aan de basis lag van het arrest van het hof van beroep te Brussel van 2007 had betrekking op een niet-concurrentiebeding dat beperkt was tot het Franse grondgebied. Of de heffingsbevoegdheid aan Frankrijk werd toegekend omdat Frankrijk de vroegere werkstaat was, of omdat het niet-concurrentiebeding enkel maar geschonden kon worden door het uitoefenen van een activiteit in Frankrijk, bleef onduidelijk. Het arrest van het hof van beroep te Bergen van 2009 had betrekking op een Belgische rijksinwoner die gedurende een periode voor een Belgische vennootschap diensten geleverd had in België en nadien in Frankrijk en in de loop van zijn carrière ook naar Frankrijk was verhuisd. Na zijn ontslag vestigde hij zijn fiscale woonplaats opnieuw in België en ontving hij vervolgens een niet-concurrentievergoeding conform zijn arbeidsovereenkomst. Het beding was niet beperkt tot een bepaald geografisch gebied. Alsnog besliste het hof van beroep dat de heffingsbevoegdheid aan de vroegere werkstaat toekwam, i.e. Frankrijk.

Het hof van beroep te Brussel heeft in de onderzochte periode de gelegenheid gehad zich nogmaals over de problematiek te buigen in een arrest van 29 juni 2017. Het betrof een vergoeding voor niet-concurrentie die een Belgische werknemer na zijn verhuis naar Frankrijk en na zijn pensionering ontving vanwege zijn ex-werkgever die in België was gevestigd.⁴⁶ Voordien had hij in België voor deze werkgever gewerkt. De voormalige werknemer had via zijn arbeidsovereenkomst de verbintenis aangegaan om bij het einde van zijn arbeidsovereenkomst gedurende vijf jaar geen activiteit uit te oefenen in een onderneming met dezelfde activiteit als deze van zijn ex-werkgever. De vergoeding had hij in België niet aangegeven omdat hij van mening was dat deze niet belastbaar was in België. De betrokkene stelde zich immers op het standpunt dat de vergoeding geen beroepsinkomen maar een divers inkomen was en om die reden niet onder artikel 11 van het 1964 verdrag België-Frankrijk (Niet-zelfstandige beroepen) viel, maar onder artikel 18 (restartikel) waardoor enkel Frankrijk het recht had deze vergoeding te belasten.

De administratie steunt zich op artikel 11 van het verdrag om te besluiten dat de heffingsbevoegdheid aan België toekomt. Het hof van beroep sluit zich enerzijds aan bij het standpunt van de administratie dat artikel 11 van het verdrag van toepassing is omdat de vergoedingen hun oorsprong vinden in de eerder door de betrokkene uitgeoefende dienstbetrekking. Anderzijds volgt het hof het standpunt van de administratie niet dat België om deze reden ook het recht heeft om deze vergoedingen te belasten. Het hof verwijst hiervoor naar het standpunt dat de administratie zelf

inneemt in haar circulaire van 25 mei 2005. Het hof van beroep merkt op dat de circulaire dateert van na de taxatie, die betrekking heeft op 1988 maar ziet hier geen graten in en besluit “*Si certes, [...] de telles indemnités de non-concurrence [...] sont versées en raison de l'activité exercée antérieurement au service de l'employeur, de telles indemnités ne sont cependant pas acquises au jour de la cessation du contrat de travail mais sont dues au fur et à mesure de l'exécution de non-concurrence [...]. C'est d'ailleurs le raisonnement exact finalement tenu en 2005 par l'administration dans sa circulaire no. AAF 2005/0652 (AAF 08/2005) dd. 25.05.2005 postérieure à l'exercice d'imposition litigieux) [...] pour conclure que de telles indemnités de non-concurrence ne sont pas, essentiellement, payées au titre de l'activité antérieure, et sont dès lors exclusivement imposables dans l'ETAT dont le bénéficiaire est un résident au moment du paiement des indemnités*”. Tot slot verwijst het hof van beroep naar de bepaling van artikel 11 van het verdrag (die bij ons weten vrij uniek is) volgens de welke salarissen slechts belastbaar zijn in de staat waar de persoonlijke werkzaamheden zijn verricht die de bron zijn van het inkomen. Aangezien de vergoeding ontvangen werd door een inwoner van Frankrijk, heeft alleen Frankrijk, als land waar de activiteit van het respecteren van de niet-concurrentieverplichting uitgeoefend wordt, het recht een belasting te heffen.

Het is moeilijk te begrijpen dat de administratie 12 jaren na de publicatie van haar circulaire over deze materie een standpunt blijft verdedigen dat diametraal ingaat tegen het standpunt neergeschreven in die circulaire. Temeer dat dat standpunt ook volledig in lijn ligt met de positie die de OESO sinds 2014 inneemt in het Commentaar op het OESO-modelverdrag. Volgens het Commentaar is het oorzakelijk verband met de eerdere dienstbetrekking duidelijk en is daarom artikel 15 OESO-modelverdrag van toepassing. Anderzijds maakt een niet-concurrentievergoeding geen compensatie uit voor die eerdere dienstbetrekking zodat het enkel aan de woonstaat van de ex-werknemer toekomt dergelijke vergoeding te belasten.⁴⁷

15. Met de arresten van 15 oktober 2015⁴⁸ bevestigde het Hof van Cassatie dat een Belgische inwoner die vrachtwagenchauffeur is in dienst van een buitenlandse vennootschap in België belastbaar is, tenzij hij kan aantonen dat hij fysiek werkzaam is in het land waar zijn werkgever gevestigd is of dat hij meer dan 183 dagen werkzaam is in een andere verdragsstaat. Voor de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen beweert een Belgische inwoner, die als vrachtwagenchauffeur in dienst was van een Nederlandse vennootschap, dat zijn volledige verloning belastbaar is in Nederland en bijgevolg integraal vrijgesteld moet

46. Brussel 29 juni 2017, nr. 2015/FR/61, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 15, 810, besproken door C. BUYSSSE, “Niet-concurrentievergoeding: belastbaar in woonstaat?”, *Fiscoloog (I.)* 2017, afl. 406, 8.

47. Art. 15 Comm. OESO-modelverdrag 2017, nr. 2.9.

48. Onze kroniek, *AFT* 2016, afl. 8-9, 9.

worden van belastingen in België (met progressievoorbehoud).⁴⁹ De belastingplichtige steunt zich hiervoor op artikel 15 van het 2001 verdrag België-Nederland (niet-zelfstandige beroepen) en in ondergeschikte orde op de meest begunstigde natie-behandeling (*'most favoured nation-clausule'*) zonder echter nader te preciseren welk internationaal rechtsinstrument deze clausule zou bevatten. De belastingplichtige verwijst hiervoor vaag naar "het Europees en internationaal recht" waaruit zou volgen dat hij het voordeel zou moeten genieten voorzien in het dubbelbelastingverdrag tussen België en Luxemburg. Aan de andere kant betwist de belastingplichtige het stuk, opgesteld door zijn werkgever waarin een procentuele verdeling van de arbeidstijd geleverd in België, Nederland, Frankrijk en Duitsland en de daaraan verbonden verloning, niet. De rechtbank stelt "Dat eiser zijn ritten zou begonnen en geëindigd zijn in Nederland, betekent niet dat zijn prestaties als vrachtwagenchauffeur daarom allemaal kunnen worden geacht geleverd te zijn in Nederland voor de toepassing van het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag. Er dient wel degelijk te worden nagegaan welke prestaties al dan niet fysiek in Nederland werden verricht". Dat vonnis sluit bijgevolg aan bij bovengenoemde cassatiearresten. Betreffende de claim op basis van de meest begunstigde-natiebepaling besluit de rechtbank dat de belastingplichtige onvoldoende de correcte grondslag aanhaalt waarop dit argument steunt en meer bepaald niet aantoonde dat het 2001 verdrag België-Nederland dergelijke clausule zou bevatten. Ook deze vordering verklaart de rechtbank van eerste aanleg dus ongegrond. De rechtbank onderschrijft bijgevolg het standpunt van de administratie dat het salaris enkel in België kan worden vrijgesteld (met progressievoorbehoud) in de mate het betrekking heeft op ritten uitgevoerd in Nederland.

16. In bepaalde verdragen worden inkomsten afkomstig van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een spoor- of wegvoertuig onder het toepassingsgebied van artikel 15 (3) gebracht. Het Avenant van 11 december 2002 wijzigde artikel 15 (3) van het 1970 verdrag België-Luxemburg in die zin als volgt: "[...] worden beloningen ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip, een luchtvaartuig of een spoor- of wegvoertuig geëxploiteerd in internationaal verkeer of aan boord van een schip in binnenvaart in internationaal verkeer, geacht betrekking te hebben op werkzaamheden uitgeoefend in de overeenkomstsluitende Staat waarin de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen en zijn ze in die Staat belastbaar". Een Belgische rijksinwoner die diensten verrichtte als internationaal vrachtwagenchauffeur in dienst van een Luxemburgse vennootschap, meende dat zijn salaris volgens

deze bepaling integraal en exclusief in Luxemburg belastbaar was. Het hof van beroep te Luik⁵⁰ stemde hier echter niet mee in omdat deze bepaling een tweevoudig bewijs zou vereisen, waaraan *in casu* niet voldaan was. Enerzijds moet volgens het hof van beroep aangetoond worden dat de zetel van werkelijke leiding van de onderneming waarvoor de diensten worden gepresteerd, gelegen is in Luxemburg. Anderzijds moet de belastingplichtige aantonen dat een deel van de diensten worden uitgevoerd in Luxemburg. De belastingplichtige leverde volgens het hof van beroep onvoldoende bewijs inzake de tweede vereiste. Het arrest werd vervolgens door het Hof van Cassatie⁵¹ verbroken. Het Hof van Cassatie oordeelt dat het hof van beroep te Luik onterecht een voorwaarde aan artikel 15 (3) had toegevoegd, namelijk de vereiste van fysieke aanwezigheid in Luxemburg. Het Hof van Cassatie stelt terecht dat de door het Avenant gewijzigde bepaling niet vereist dat de belastingplichtige bewijst dat hij diensten levert op Luxemburgs grondgebied. De bedoeling van het Avenant was precies om voor Belgisch rijksinwoners die als chauffeur werkzaam zijn voor een Luxemburgs transportbedrijf een einde te stellen aan de gefragmenteerde heffing tussen enerzijds Luxemburg (waar hij zijn vrachtwagen ophaalt en aflevert) en België en eventuele andere landen (indien hij er meer dan 183 dagen per tijdvak werkzaam was) waar hij rondrijdt. Zoals hierboven al geïllustreerd (zie *supra*, randnrs. 8-12) is één van de fundamentele toepassingsproblemen van artikel 15 (1) en (2) precies gelegen in het bewijs van de plaats van fysieke uitvoering van de dienstbetrekking. Dergelijk bewijs is voor personeel in de sector van het internationaal transport per definitie bijzonder lastig. Door het Avenant bij het verdrag België-Luxemburg wensten de verdragspartijen, precies zoals voor personeel tewerkgesteld aan boord van lucht- of scheepvaartuigen in internationaal verkeer, het heffingsrecht aan één land toe te wijzen, met name het land van de zetel van werkelijke leiding van de onderneming. Hierdoor is de hele bewijsproblematiek van de plaats van fysieke tewerkstelling niet meer aan de orde.

17. Bovenstaande rechtspraak lijkt te suggereren dat afhankelijk van de tekst van de verdragsbepaling en de plaats van werkelijke leiding van de onderneming, waarvoor de vrachtwagenchauffeur diensten verricht, de vrachtwagenchauffeur al dan niet zijn fysieke aanwezigheid in het buitenland zal moeten aantonen. Een vrachtwagenchauffeur in dienst van een Zwitserse vennootschap wenst dit onderscheid te laten toetsen aan het gelijkheidsbeginsel.⁵² Gedurende het aanslagjaar 2013 was hij namelijk arbeidsongeschikt en werd de gevraagde vrijstelling geweigerd door de administratie gezien hij niet kon aantonen dat hij in Zwitserland werkzaam was. Hij voert aan

49. Rb. Antwerpen 10 maart 2017, *TFR* 2017, afl. 532, nr. 2017/N45.

50. Luik 14 april 2016, onuitg.

51. Cass. 20 april 2018, *FJF*, No. 2018/214.

52. GwH 29 november 2018, nr. 163/2018.

dat overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting geen verschil in behandeling tussen verschillende belastingplichtigen mogen bewerkstelligen dat niet redelijk verantwoord kan worden. De rechtbank van eerste aanleg van Luik stelt daarom een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof of artikel 15 (3) van het 1978 verdrag België-Zwitserland, enerzijds, de artikelen 10, 11 en 172 Gw. en het algemeen beginsel van rechtszekerheid schendt in zoverre het niet voorziet in een evenwaardige stabiele en beveiligde regeling zoals voorzien voor een internationale vrachtwagenbestuurder/Belgisch rijksinwoner in dienst van een werkgever wiens plaats van werkelijke leiding zich in Luxemburg bevindt en anderzijds of er geen discriminatie is tussen de regeling voorzien voor internationale vrachtwagenchauffeurs, aan de ene kant, en deze voor werknemers aan boord van een luchtvaartuig of een schip, i.e. artikel 15 (1) t.o.v. artikel 15 (3) van het verdrag België-Zwitserland, aan de andere kant.

Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, die betrekking heeft op een beweerdelijke discriminatie binnen het verdrag België-Zwitserland en die eerst wordt behandeld, oordeelt het Grondwettelijk Hof dat het verschil in behandeling redelijk verantwoord is om volgende redenen. Allereerst is een dubbelbelastingverdrag geen eenzijdige soevereiniteitsakte maar een verdragsnorm waartoe België zich ten aanzien van een andere staat volkenrechtelijk heeft verbonden. Bovendien blijkt op basis van de §§ 9 en 10 van het Commentaar betreffende artikel 15 (3) van het OESO-modelverdrag 2014 dat het de OESO-lidstaten beter leek het aan de betrokken staten over te laten om in bilaterale overeenkomsten de belasting van de inkomsten van internationale vrachtwagenchauffeurs te regelen zonder te voorzien in een specifieke bepaling. De specifieke bepaling zoals voorzien in artikel 15 (3) voor personeel tewerkgesteld aan boord van schepen en vliegtuigen in internationaal verkeer is volgens het Grondwettelijk Hof verantwoord op grond van de samenhang met de regeling betreffende de winsten opgenomen in artikel 8 OESO-modelverdrag (Zeevaart, binnenvaart en luchtvaart). Beide bepalingen beogen de heffingsbevoegdheid aan één staat toe te wijzen, te weten de staat van de onderneming die het schip of vliegtuig exploiteert. Daarenboven heeft de belastingplichtige, mocht hij belast worden op een wijze die niet in overeenstemming is met het verdrag, op grond van artikel 26 van het verdrag (Regeling voor onderling overleg) steeds de mogelijkheid om binnen een termijn van drie jaar een regeling voor onderling overleg op te starten. Noteer het belang dat het Grondwettelijk Hof hecht aan de doelstellingen achterliggend aan de te interpreteren bepaling zoals deze gereflecteerd worden in het Commentaar op het OESO-modelverdrag. Over de interpretatieve waarde

van dat Commentaar zegt het Grondwettelijk Hof het volgende: “De Commentaar bij de OESO-Modelovereenkomst inzake belasting is niet bindend voor de lidstaten van de OESO. In zoverre de Commentaar het resultaat is van besprekingen door de vertegenwoordigers van de lidstaten in het Comité voor fiscale zaken van de OESO, weerspiegelt hij niettemin de manier waarop de tekst van de Modelovereenkomst door de lidstaten werd opgevat”.

Wat de eerste prejudiciële vraag betreft, die betrekking heeft op een beweerdelijke discriminatie van internationale vrachtwagenchauffeurs naargelang zij werkzaam zijn voor een Zwitsers dan wel Luxemburgs transportbedrijf (discriminatie tussen verschillende verdragen), antwoordt het Grondwettelijk Hof lapidair: “Het [...] vermelde verschil in behandeling kan worden verklaard door het feit dat de overeenkomstsluitende partijen gebruik maken van de mogelijkheid om internationale verbintenissen aan te gaan. Bijgevolg, en rekening houdend met hetgeen in B.6 en in B.12 is vermeld, is het verschil in behandeling verantwoord”. Het ware onzes inziens beter geweest dat het Grondwettelijk Hof, in navolging van het D-arrest van het Hof van Justitie⁵³, duidelijk had gesteld dat een verdrag een overeenkomst is tussen twee staten waarbij beiden elkaar wederzijdse toegevingen doen om tot een genegotieerd evenwicht te komen en waarbij van OESO-lidstaten (België, Luxemburg en Zwitserland *in casu*) wordt verwacht dat zij zoveel als mogelijk de bepalingen van het OESO-modelverdrag volgen. Het is dan ook niet onredelijk dat artikel 15 van het verdrag België-Zwitserland naadloos artikel 15 van het OESO-modelverdrag volgt. En het is evenmin onredelijk dat in het verdrag met Luxemburg sinds de wijziging van artikel 15 (3) door het Avenant van 2002, voorzien wordt dat internationale vrachtwagenchauffeurs enkel belasting betalen in de woonstaat van hun werkgever. Deze wijziging was noodzakelijk omdat Luxemburg een buurland is van België met een belangrijk aantal transportondernemingen waardoor er een groot aantal belastingplichtigen geconfronteerd werden met de in randnr. 16 vermelde bewijsproblematiek en dubbele belasting. Dat probleem is feitelijk minder acuut onder het verdrag met Zwitserland en daarom is er geen behoefte aan een regeling zoals in het geval met Luxemburg. Daarenboven schrijft het Commentaar op het OESO-modelverdrag zelf voor dat landen problemen met internationale vrachtwagenchauffeurs, als deze zich voordoen omwille van “lokale omstandigheden”, kunnen regelen door deze belastingplichtigen onder het toepassingsgebied van artikel 15 (3) te brengen.⁵⁴

18. De trouwe lezer van deze kroniek is bekend met de piloot/inwoner van België die een arbeidsovereenkomst had met een in Noorwegen gevestigde

53. HvJ 5 juli 2005, C-376/03, D, ECLI:EU:C:2005:424.

54. Art. 15 Comm. OESO-modelverdrag 2017, nr. 10.

luchtvaartmaatschappij.⁵⁵ De piloot leverde conform zijn arbeidsovereenkomst prestaties ten voordele van een onderneming die in IJsland gevestigd is. Het hof van beroep te Luik stelde de administratie in het gelijk en oordeelde dat artikel 15 (3) van het 1988 verdrag België-Noorwegen (Niet-zelfstandige beroepen) niet van toepassing is zodat België als woonstaat van de piloot bevoegd was zijn loon te belasten. Aangezien de piloot werkzaam was aan boord van een vliegtuig dat geëxploiteerd wordt door een inwoner van IJsland, was hij immers niet werkzaam aan boord van een vliegtuig geëxploiteerd door een onderneming waarvan de werkelijke leiding in Noorwegen gelegen is, zoals vereist door artikel 15 (3) van het verdrag. De piloot deed een tweede poging om een belastingvrijstelling in België te bekomen en hij steunde zich hiervoor o.a. op artikel 23 (2) van het 2000 verdrag België-IJsland (Niet-zelfstandige beroepen). Aangezien dat artikel een *subject to tax*-voorwaarde bevat, maar de piloot niet kon bewijzen dat zijn loon werkelijk belast werd in IJsland, had ook deze poging geen succes.

Het Hof van Cassatie sprak zich op 20 april 2018⁵⁶ uit over de vraag inzake de plaats van werkelijke leiding van de relevante onderneming, teneinde aanspraak te kunnen maken op artikel 15 (3) van het 1988 verdrag België-Noorwegen. Het Hof van Cassatie bevestigt het bovenvermelde arrest van het hof van beroep te Luik. Het Hof verwijst in de eerste plaats naar artikel 3 (1) (h)⁵⁷ van het verdrag (Algemene bepalingen) dat de definitie van het begrip 'internationaal verkeer' omvat. Daarnaast haalt het Hof van Cassatie o.a. ook artikel 8 (Internationaal vervoer) en 15 (3) (Niet-zelfstandige beroepen) van het 1988 verdrag België-Noorwegen aan. Het Hof argumenteert dat uit het samenlezen van deze artikelen volgt dat de heffingsbevoegdheid inzake de inkomsten van een Belgisch fiscale inwoner die zijn werkzaamheden verricht aan boord van een vliegtuig, dat geëxploiteerd wordt in het internationaal verkeer, toekomt aan Noorwegen indien dat vliegtuig geëxploiteerd worden door een onderneming die haar zetel van werkelijke leiding in één van de verdragstaten heeft, te weten Noorwegen. Aangezien de piloot niet werkzaam was aan boord van een vliegtuig dat geëxploiteerd werd door een Noorse maar door een IJslandse onderneming, kon hij geen beroep doen op artikel 15 (3) van het 1988 verdrag België-Noorwegen. Bijgevolg, concludeert het Hof van Cassatie, heeft het hof van beroep terecht geoordeeld dat zijn salaris belastbaar is in België op

basis van artikel 15 (1) van dat verdrag. Met deze contextuele interpretatie van artikel 15 (3) sluit het Hof van Cassatie zich zodoende aan bij de stelling die we elders al verdedigden nl. dat om aanspraak te kunnen maken op de regel van artikel 15 (3) OESO-modelverdrag het van doorslaggevend belang is dat men werkzaam is voor de onderneming die het schip of vliegtuig exploiteert waarvan de zetel van werkelijke leiding in één van de twee verdragstaten is gelegen.⁵⁸

Noteer evenwel dat in 2017 het OESO-modelverdrag is gewijzigd en dat sindsdien, in navolging van het US Model, lonen toegekend aan personeelsleden die zijn tewerkgesteld aan boord van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer, thans alleen nog belastbaar zijn in de woonstaat van dat personeelslid. Hiertoe is artikel 15 (3) aangepast en werd ook de definitie van internationaal verkeer in artikel 3 (1) (h) OESO-modelverdrag aangepast.⁵⁹

19. Waar in de vorige casus geen duidelijke omschrijving voorhanden was waar de piloot zijn diensten had verricht (behalve dat hij niet in Noorwegen had gewerkt), was dit in de zaak behandeld door de rechtbank van Den Haag (Nederland)⁶⁰ wel het geval. Het betrof een piloot/Nederlands inwoner in dienst bij easyJet, een onderneming gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. De piloot was voornamelijk gestationeerd in het Verenigd Koninkrijk en Italië. De piloot vraagt een vrijstelling in Nederland voor het deel van zijn loon dat betrekking heeft op zijn diensten verleend in het Verenigd Koninkrijk en Italië. De Nederlandse belastingadministratie wijst dit verzoek gedeeltelijk af, met name ten belope van het loon dat toegekend wordt voor de in Italië uitgevoerde werkzaamheden. De rechtbank kent de heffingsbevoegdheid uiteindelijk echter toe aan Italië en doorloopt hiervoor de verschillende onderdelen van het betrokken artikel 15 van het 1990 verdrag Nederland-Italië (Niet-zelfstandige arbeid).

Allereerst gaat de rechtbank in op de uitzonderingsbepaling opgenomen in artikel 15 (3) van het verdrag voorzien voor dienstbetrekkingen uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd. *In casu* zijn de bevoordingen van het betrokken verdrag reeds in overeenstemming met het OESO-modelverdrag van 2017 dat de heffingsbevoegdheid toewijst aan de woonstaat van de piloot, i.e. Nederland (zie *supra* randnr. 18).

55. Luik 17 december 2014 en 3 februari 2016. Voor een uitgebreide uiteenzetting van de situatie verwijzen wij naar onze kroniek, *AFT* 2017, afl. 8-9, 11-13.

56. Cass. 20 april 2018, F.16.0071.F, *Fisc.Koer.* 2018, afl. 14, 1105, noot F. MORTIER.

57. Deze definitie luidt als volgt: 'elk vervoer door een schip of luchtvaartuig dat wordt geëxploiteerd door een onderneming die haar plaats van werkelijke leiding in een overeenkomstsluitende Staat heeft, behalve indien het schip of luchtvaartuig slechts tussen twee in de andere overeenkomstsluitende Staat gelegen plaatsen wordt geëxploiteerd'.

58. Voor een uitvoerige bespreking van dat vraagstuk en internationale jurisprudentie ter zake, zie L. DE BROE, "Article 15: Income from employment" in E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double tax conventions*, 4th edition, 1207, n° 321; L. DE BROE en J. LUTS, "Belastingheffing van beloningen uit een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd", *AFT* 2017, afl. 6, 4-25.

59. Voor een uitvoerige bespreking ter zake, zie L. DE BROE, "Article 15: Income from employment" in E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double tax conventions*, 5th edition, nog te verschijnen.

60. Rb. Den Haag 23 februari 2016, ECLI:NL:RBDHA:2016:3520, *TFR-Net*, 2018/N32; besproken door M. WAUMAN, "Wie belast een in Nederland wonende piloot die deels vanuit Italië werkt voor een Britse luchtvaartonderneming?", *TFR* 2018, afl. 542, 513-518 en door L. DE BROE en J. LUTS, "Belastingheffing van beloningen uit een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd", *AFT* 2017, afl. 6, 4-25.

Het begrip ‘internationaal verkeer’ kent in het 1990 verdrag Nederland-Italië dezelfde invulling als voorzien is in het OESO-modelverdrag 2014 (zie *supra* randnr. 18 voetnoot 57). Wat verstaan moet worden onder het begrip ‘werkelijke leiding’ van de onderneming die het vliegtuig exploiteert is echter niet gedefinieerd in het verdrag. Op grond van de omschrijving van het begrip in het Commentaar bij artikel 4 (3) van het OESO-modelverdrag is dat de staat waar de belangrijkste commerciële en managementbeslissingen i.v.m. de onderneming in zijn geheel worden genomen. *In casu* wordt de werkelijke leiding van easyJet geacht in het Verenigd Koninkrijk te liggen. Gezien dit niet “één van de verdragsstaten” is onder het 1990 verdrag Nederland-Italië, is dus niet aan alle voorwaarden van artikel 15 (3) van dat verdrag voldaan is en komt de heffing niet aan Nederland toe op grond van deze bepaling.

De rechtbank greep vervolgens terug naar de algemene regel in artikel 15 (1) van het 1990 verdrag Nederland-Italië die de heffingsbevoegdheid toekent aan de werkstaat, tenzij de drie voorwaarden ex artikel 15 (2) van het verdrag voldaan zijn. De rechtbank oordeelde dat aan alle voorwaarden om aan de woonstaat de heffingsbevoegdheid toe te kennen voldaan was, behoudens de laatste die vereist dat de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting in de werkstaat. De rechtbank oordeelde in overeenstemming met de rechtspraak van de Hoge Raad dat de beloning ten laste is van de vaste inrichting als zij op grond van artikel 7 van het betrokken verdrag toegerekend moet worden aan de vaste inrichting, zonder dat daarvoor vereist is dat de vaste inrichting de vergoeding daadwerkelijk ten laste neemt. Rekening houdend met het feit dat het onbetwist was dat de piloot zijn diensten ten behoeve van de vaste inrichting te Italië had verricht, besloot de rechtbank dat het vanzelfsprekend is dat zijn salaris ten laste komt van de vaste inrichting. Zodoende oordeelde de rechtbank dat de derde voorwaarde ex artikel 15 (3) van het verdrag niet vervuld is en dat Italië bijgevolg heffingsbevoegd is.

Een gelijkaardige casus kwam eveneens voor de rechtbank van Zeeland-West Brabant (Nederland).⁶¹ In de betrokken casus kwam de rechtbank tot eenzelfde resultaat, i.e. dat de heffingsbevoegdheid betreffende het inkomen van de Nederlandse piloot actief in Italië voor een Britse werkgever toekomt aan Italië. De rechtbank overliep hiervoor dezelfde stappen als in de hierboven besproken zaak.

20. In het kader van de interpretatie van artikel 15 (3) van het OESO-modelverdrag is ook het arrest van het hof van beroep te Gent⁶² te vermelden inzake een

Belgische inwoner die werkzaam is als stuurman op een boorplatform en tewerkgesteld wordt door een Cypriotisch bedrijf. De belastingplichtige vordert in zijn Belgische aangifte de vrijstelling (met progressievoorbehoud) van zijn salaris. Artikel 15 (3) van het 1996 verdrag België-Cyprus (Niet-zelfstandige beroepen) kent de heffingsbevoegdheid, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag van 2014, toe aan de staat waar de zetel van werkelijke leiding van de onderneming die het schip in internationaal verkeer exploiteert gelegen is, hetgeen *in casu* Cyprus zou zijn.

Deze zaak focust op de vraag of de dienstbetrekking uitgeoefend wordt “aan boord van een schip” dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd. Door de afwezigheid van een definitie van het begrip ‘schip’ in het verdrag en het OESO-modelverdrag, verwijst het hof van beroep te Gent naar het handboek van Klaus VOGEL (weliswaar de verouderde editie 1997) dat het begrip omschrijft als “*all means of transport moving or moved on or under water, and therefore covers submarines and hydrofoils as well*”.⁶³ Het boorplatform beschikt net zoals een schip over motoren waarmee het zich over lange afstand kan verplaatsen. Het hof van beroep lijkt echter te suggereren dat dit het boorplatform nog niet tot een schip maakt. Volgens het hof is alle uitrusting namelijk voorzien om het boorplatform ter plaatse te houden in woelige wateren. Dat het boorplatform zich door middel van de uitrusting ook kan verplaatsen, acht het hof van beroep niet voldoende om het boorplatform als schip te kwalificeren.

Bovendien zou onvoldoende zijn aangetoond dat het boorplatform instaat voor “verkeer (transport)” omdat was gebleken dat het boorplatform slechts éénmaal ingezet werd voor de verplaatsing van een lading olie met name van Singapore naar Brazilië. Het hof steunt zich voor dit argument ook op de onduidelijkheid of deze verplaatsing, waar de belastingplichtige overigens niet bij aanwezig was, op eigen kracht plaatsvond dan wel gebruikmaakte van ‘sleping’. Eenmaal in Brazilië aangekomen bleef het platform zes jaar ter plaatse om olieboringen te verrichten.

Ten slotte verwijst het hof van beroep ook naar de doelstelling van artikel 15 (3) OESO-modelverdrag om de toepassing van artikel 15 (3) van het verdrag af te wijzen. De bepaling is immers voorzien als “middel om discussies op te lossen die precies voortvloeien uit het feit dat schepen die aan het internationaal verkeer deelnemen voor verschillende dagen in de wateren van meerdere landen kunnen varen waarbij het niet eenvoudig is om objectief vast te stellen hoeveel dagen een schip dan werkelijk in welk land

61. Rb. Zeeland-West Brabant (Nederland) 21 september 2017, AWB17_3681, www.iBFD.org.

62. Gent 14 november 2017, 2016/AR/921, TFR 2018, afl. 538, 2018/N19.

63. Een identieke definitie komt evenwel ook voor in een recentere versie van dat handboek, zie L. DE BROE, “Article 15: Income from employment” in E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double tax conventions*, 4th edition, 1208, nr. 322.

is geweest”. Dit punt ligt in lijn met vorige Belgische rechtspraak.⁶⁴

7. Artikel 16 OESO-model (Vennootschapsleiding)

21. Artikel 16 OESO-modelverdrag voorziet in een regeling die de heffingsbevoegdheid van vergoedingen die een bestuurder ontvangt voor zijn mandaat als lid van de raad van bestuur in principe toekent aan de staat waarvan de vennootschap die de vergoeding ten laste neemt inwoner is. Belgische verdragen voegen echter vaak een limiterende clause toe aan deze bepaling die inkomsten verkregen door bestuurders voor ‘dagelijkse werkzaamheden’ opnieuw onderbrengt in artikel 15.⁶⁵ Het is echter niet steeds duidelijk wat verstaan moet worden onder het begrip ‘dagelijkse werkzaamheden’. In onderstaande casussen kwam de interpretatie van dat begrip aan bod en de gevolgen voor een Belgisch inwoner/bestuurder van een buitenlandse vennootschap van het bestaan van dergelijke werkzaamheden.

22. Het hof van beroep te Antwerpen⁶⁶ moest zich o.a. uitspreken over de heffingsbevoegdheid van inkomsten die twee (afgevaardigd) bestuurders/Belgische inwoners ontvingen van een vennootschap naar Luxemburgs recht. De bestuurders claimen dat hun vergoeding voor het mandaat in de Luxemburgse vennootschap in België is vrijgesteld (met progressievoorbehoud) op grond van artikel 16 van het 1970 verdrag België-Luxemburg (beheerders en commissarissen van vennootschappen op aandelen en andere kapitaalvennootschappen). Om hierin succesvol te zijn moeten zij bijgevolg het bewijs leveren dat alle voorwaarden voor de toepassing van deze bepaling voldaan zijn. Aangezien artikel 16 (2) van het verdrag in een limiterende clause voorziet voor ‘dagelijkse werkzaamheden van leidinggevende of van technische, commerciële of financiële aard’ impliceert het bewijs dat wordt aangetoond dat de beloning toegekend is voor het uitoefenen van het mandaat als bestuurder en niet ter vergoeding van de genoemde dagelijkse werkzaamheden. Indien de bestuurders ook taken van dagelijkse werkzaamheden verricht zouden hebben, moet de beloning opgesplitst worden onder artikel 16 respectievelijk artikel 15 (Niet-zelfstandige beroepen). Hiervoor deed het hof beroep op de circulaire van 17 december 2002 die taken van dagelijkse werkzaamheden omschrijft als volgt: “Een dagelijkse werkzaamheid van leidinggevende aard kan worden gedefinieerd als zijnde een activiteit van bestuur die de dagelijkse behoeftes van de vennootschap niet

overstijgt of het geheel van de exploitatiehandelingen die geen beslissingen vormen die behoren tot de werkzaamheid van bestuurder of van zaakvoerder, maar het dagelijkse leven van de vennootschap uitmaken. De benoeming, de afzetting en de bevoegdheden van de afgevaardigde(n) bij het dagelijks bestuur worden in principe geregeld door de statuten. Onder dagelijkse werkzaamheid van technische aard, wordt verstaan een werkzaamheid van alle aard die continu en regelmatig, en niet uitzonderlijk of op specifieke punten gericht, en al dan niet krachtens een arbeidsovereenkomst wordt uitgeoefend.”⁶⁷ Hoewel deze circulaire een eenzijdige interpretatie van het bilaterale verdrag door de Belgische administratie vormt, heeft het hof van beroep geen moeite om de circulaire als een nuttig instrument voor de interpretatie van het verdrag aan te merken. Het citeert daarvoor de nummers 5 tot 15, 16 tot 27, 37 en 49 van deze circulaire. Dat doet echter niets af aan het feit dat dergelijke circulaire niet aan te merken is als een authentiek interpretatie-instrument in de zin van artikel 31 van het Verdrag van Wenen. Aan de andere kant moet uiteraard worden opgemerkt dat de uitzondering voor dagelijkse werkzaamheden in artikel 16 er is gekomen op verzoek van België (zie *supra*) en dat het daarom logisch is dat België dat begrip omschrijft, al ware het wenselijk dat dergelijke definitie wordt vastgelegd in een bilateraal Protocol bij het verdrag eerder dan in een eenzijdige akte van de fiscale administratie. Het hof van beroep oordeelt op grond van de feiten en het aangeleverde bewijsmateriaal dat de bestuurders niet aangetoond hebben dat zij hun vergoedingen minstens ten dele ontvingen voor de uitoefening van hun mandaat als bestuurder, maar dat de vergoedingen eerder hun dagelijkse werkzaamheden in de zin van artikel 16 (2) compenseerden. Aangezien daarenboven niet was aangetoond dat de betrokkenen hun dagelijkse werkzaamheden in Luxemburg hadden uitgeoefend, oordeelt het hof uiteindelijk dat de vergoedingen terecht in België belast waren op grond van artikel 15. Wij merken op dat als de dagelijkse bestuurswerkzaamheden van een Luxemburgse vennootschap werkelijk door twee bestuurders vanuit België worden verricht, deze vennootschap onder artikel 5 van het verdrag op zijn minst in België een vaste inrichting heeft. Misschien is zelfs haar zetel van werkelijke leiding hier gevestigd zodat een deel van en mogelijk al haar winst in België belastbaar is.

23. In de zaak die werd gebracht voor het hof van beroep te Brussel⁶⁸ geven de oprichters/Belgische inwoners van een vennootschap met zetel te Luxemburg in hun Belgische belastingaangifte inkomsten aan die ze ontvangen hebben in de hoedanigheid van werknemer van deze vennootschap en claimen hiervoor

64. Luik 4 september 2013, onze kroniek, TRV 2014, 269-271.

65. Art. 16 Comm. OESO-modelverdrag 2017, nr. 6 (reservation).

66. Antwerpen 14 maart 2017, 2015/AR/1376, www.monKEY.be.

67. Circ. nr. AFZ/intern.IB/2002-0026 (AFZ 26/2002), 17 december 2002, § 18.

68. Brussel 11 oktober 2017, nr. 2013/AF/86, www.monKEY.be.

naar goede gewoonte een vrijstelling van Belgische belasting. Zij kunnen echter niet aantonen dat zij deze inkomsten ontvangen hebben voor arbeid geleverd in ondergeschikt verband. Betrokkenen waren echter ook (afgevaardigd) bestuurder van deze vennootschap. Het hof van beroep gaat vervolgens in op de vraag of de vergoedingen gekwalificeerd moeten worden als inkomsten in de zin van artikel 15 of 16 van het 1970 verdrag België-Luxemburg. Artikel 16 (2) bevat de in vorig randnr. genoemde limiterende clause. Het hof van beroep verwijst deze keer niet naar bovenstaande circulaire en gaat ook niet specifiek in op wat verstaan moet worden onder ‘dagelijkse werkzaamheden’ in de zin van de uitdrukking die voorkomt in artikel 16 (2) van het verdrag. Het hof stelt louter dat gezien de afwezigheid van bewijs dat de vergoedingen betaald werden als tantièmes, presentiegelden of andere beloningen ter vergoeding van het mandaat als lid van de raad van bestuur, er enkel besloten kan worden dat deze vergoedingen toegekend werden voor de uitoefening van ‘dagelijkse werkzaamheden’. Het hof van beroep voegt eraan toe dat het voor één van de bestuurders duidelijk is dat de vergoedingen zijn werkzaamheden als ingenieur vergoedden. Bijgevolg werd de heffingsbevoegdheid aan België toegekend op grond van artikel 15 van het verdrag, althans voor het gedeelte van de vergoedingen dat geen betrekking had op de prestaties waarvoor was bewezen dat ze in Luxemburg waren verricht. Er moet echter opgemerkt worden dat dit arrest terecht benadrukt dat deze kwalificatie als inkomsten uit niet-zelfstandige beroepen onder het verdrag niet noodzakelijk moet doorwerken in de interne rechtsorde. Aan de hand van de Belgische regelgeving blijft het inkomen namelijk nog steeds kwalificeren als een bezoldiging van een bedrijfsleider en niet als een bezoldiging van een werknemer.

24. Voor een bespreking van een vonnis dat handelt over de afbakening van artikel 15 (Niet-zelfstandige arbeid) en artikel 16 (Bestuurders) (zie *supra* randnr. 12).

8. Artikel 17 OESO-model (Artiesten en sportbeoefenaars)

25. In België werd reeds de vraag gesteld of vergoedingen betaald aan zelfstandige vrouwelijke mannequins kunnen kwalificeren als inkomsten onder artikel 17 OESO-modelverdrag.⁶⁹ Enerzijds werd geoordeeld dat een mannequin onder het personele toepassingsgebied van artikel 17 kan ressorteren. Anderzijds werden de inkomsten in de individuele

situaties nooit als inkomsten aangemerkt die onder het materieel toepassingsgebied van artikel 17 vallen. De rechtbank van eerste aanleg van Luik stelde namelijk dat de inkomsten van een mannequin voor de deelnames aan fotoshoots geen inkomsten in de zin van artikel 17 waren omdat er geen sprake was van een publiek optreden. De rechtbank van eerste aanleg van Brugge kon de inkomsten van een model voor fotoshoots en modedefilés niet als inkomen in de zin van artikel 17 aanmerken omdat er geen sprake zou geweest zijn van creatieve of kunstzinnige inbreng.

Dat standpunt wordt nu ook gevolgd door het Italiaanse Hof van Cassatie (*Corte Supreme di Cassazione*).⁷⁰ Het Hof moest onder meer antwoorden op de vraag of de inkomsten van modellen voor hun verschijning in reclamespots al dan niet ressorteren onder artikel 17 van het 1976 verdrag Italië-Zwitserland, dat de tekst van artikel 17 OESO-modelverdrag volgt, of eerder onder het artikel 7 of 14 van het verdrag (ondernemingswinst of inkomsten van zelfstandigen) vallen. Het Hof stelt dat de inkomsten in die zaak niet binnen het toepassingsgebied van artikel 17 vallen. Ook het Italiaanse Hof van Cassatie steunt zich hiervoor op het argument dat de activiteit van modellen bij het maken van reclamespots geen artistieke voorstelling omvat of een onderhoudend karakter hebben (“*entertaining character*” in de zin van het Commentaar op het OESO-modelverdrag), zelfs niet indien het begrip in een ruime zin omschreven wordt. Op deze wijze komt het Italiaanse Hof van Cassatie terug op zijn eerdere rechtspraak (met name een arrest van 19 oktober 2012).⁷¹

Deze Belgische en nieuwe Italiaanse rechtspraak is correct. Een basisvoorwaarde voor de toepassing van artikel 17 is het publieke optreden van de artiest. Dat ontbreekt uiteraard bij fotoshoots. Zelfs bij een publiek optreden is het principiële standpunt van de leden van het Fiscaal Comité van de OESO dat mannequins niet onder artikel 17 ressorteren. Het Commentaar op het OESO-modelverdrag op artikel 17, § 3 luidt als volgt: “*On the other hand it (art. 17, toevoeging auteurs) does not extend to [...] a model performing as such (e.g. a model presenting clothes during a fashion show or photo session, rather than as an entertainer)*”. Of een vergoeding voor een publiek optreden van mannequins onder het toepassingsgebied van artikel 17 valt, zal steeds een feitelijk kwestie zijn waar de subjectieve appreciatie van de rechters van het artistieke en onderhoudend karakter van de show en het publieke optreden een belangrijke rol zal spelen. Dat wordt ook in hetzelfde Commentaar erkend: “*In between there is a grey area where it is*

69. Rb. Luik 16 maart 2009, *TRV* 2011, 93 en Rb. Brugge 10 oktober 2011, *FJF*, No. 2013/67 zoals besproken in onze kroniek, *TRV* 2014, 273.

70. Corte Supreme di Cassazione 7 september 2018, nr. 21865/2018, www.ibfd.org.

71. “It is therefore, remarkable that the Italian Supreme Court (...) recently decided that also models participating in the shooting of a commercial, due to the lack of artistic elements, were excluded from the scope of Article 17(1) OECD MC and UN MC”, A. CORDEWENER, “Article 17: Entertainers and sportspersons” in E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double tax conventions*, 5th edition, 1325, randnr. 37 (in druk).

necessary to review the overall balance of the activities of the person concerned".

26. Vergoedingen verkregen door sportbeoefenaars die inwoners van België zijn voor sportieve prestaties geleverd in het buitenland zijn onder artikel 17 van het OESO-modelverdrag en de Belgische verdragen die het OESO-modelverdrag volgen, in het buitenland belastbaar en in België vrijgesteld met progressievoorbehoud. In lijn met een reeks voorgaande arresten⁷² sprak het Hof van Cassatie⁷³ zich uit over de verdeelsleutel die toegepast moet worden om de vrijstelling voor buitenlandse inkomsten te bepalen. Het betreft in beide zaken beroepswielrenners die op grond van hun arbeidsovereenkomst een vast basisloon ontvangen dat hoofdzakelijk bepaald werd aan de hand van de deelnames aan wedstrijden. Het aandeel van het inkomen dat in aanmerking komt voor de vrijstelling wordt bepaald aan de hand van een verdeelsleutel. De verdeelsleutel omvat in de teller het aantal in het buitenland gepresteerd dagen en in de noemer het totale aantal werkdagen waarop het jaarsalaris betrekking heeft. Ter discussie staat de vraag of de individuele trainingsdagen moeten opgenomen worden in deze verdeelsleutel. De administratie vond dat de individuele trainingsdagen in de verdeelsleutel moeten worden opgenomen (naast de wedstrijden, groepstrainingen en stages). Als dan, zoals in deze zaken, de individuele trainingen in België plaatsvinden, blijft de teller laag en is de vrijstelling voor buitenlandse inkomsten kleiner. De renners waren het daar uiteraard niet mee eens en nemen de individuele trainingsdagen niet op.

Het hof van beroep oordeelt in lijn met de rechtbank van eerste aanleg dat de wielerploeg het loon van zijn renners betaalt met het oog op het rijden van wielervedstrijden.⁷⁴ Het is namelijk in die wedstrijden dat de wielerploeg zijn doelstellingen kan bereiken, namelijk publiciteit maken via het koersspektakel. De vraag of de individuele trainingen al dan niet gebeuren onder leiding en toezicht van de werkgever is overbodig. Echter zijn alle vormen van training nuttig, zelfs noodzakelijk, voor het behoorlijk kunnen deelnemen aan de wedstrijden. Wanneer die individuele of groepstrainingen in België plaatsvinden, maar gericht zijn op het rijden van een of meer wedstrijden in het buitenland, dan nog slaat de vergoeding op de prestatie in die wedstrijd en dus op de prestatie in het buitenland. Toch oordeelde het hof van beroep, in lijn met het standpunt van de renners, dat "De meest aangewezen manier om te bepalen welk deel van het vaste loon rechtstreeks verband houdt met prestaties in het buitenland houdt in dat uitsluitend de wedstrijden en

groepstrainingen in aanmerking worden genomen". De individuele trainingsdagen moesten volgens het hof van beroep bijgevolg niet in rekening gebracht worden. Over de berekening van de (noemer van de) verdeelsleutel blijft het hof opnieuw heel vaag. In het Cassatieberoep riep de Belgische Staat in dat deze uitspraak tegenstrijdig is daar individuele trainingen in België de voorbereiding kunnen zijn van Belgische en buitenlandse wedstrijden. In zijn gekende lapidaire stijl antwoordt het Hof van Cassatie op dat middel dat "Beide beslissingen zijn niet tegenstrijdig". Naar het waarom heeft de lezer het raden.

Het hof van beroep te Gent kreeg in 2018 opnieuw de mogelijkheid om duidelijkheid te brengen over de berekening van de verdeelsleutel. Echter doet het hof een uitspraak met het gebruik van dezelfde bewoording, i.e. "Wanneer die trainingen in België plaatsvonden, maar gericht waren op het rijden van een of meer wedstrijden in het buitenland, dan nog slaat de vergoeding op de prestatie van de geïntimeerde in die wedstrijd en dus op de prestatie in het buitenland." Over wat er moet opgenomen worden in de teller en de noemer is het hof hier duidelijker, i.e. "het totaal aantal prestatiedagen, verplaatsingsdagen en stagedagen". Opnieuw moeten de individuele trainingsdagen dus niet in de noemer van de verdeelsleutel opgenomen worden. Zoals wij in vorige bijdragen stelden, is dit onzes inziens in overeenstemming met de Commentaar op artikel 17 van het OESO-modelverdrag.⁷⁵

9. Artikel 18 OESO-model (Pensioenen)

27. Artikel 18 OESO-modelverdrag kent de heffingsbevoegdheid over pensioenen en soortgelijke beloningen voor een vroegere dienstbetrekking in de private sector in principe toe aan de woonstaat van de begunstigde. Het begrip 'pensioenen en soortgelijke beloning' wordt echter niet gedefinieerd in het OESO-modelverdrag. Uit het Commentaar bij het modelverdrag blijkt daarentegen dat het begrip 'pensioenen' enkel periodieke uitkeringen omvat, terwijl het begrip 'andere soortgelijke beloningen' voldoende ruim is om ook niet-periodieke uitkeringen te omvatten.⁷⁶ Het pensioenartikel uit het oude 1970 verdrag België-Amerika bevat echter volgende afwijkende definitie van het begrip 'pensioenen en andere soortgelijke beloningen' in artikel 18 (3): "De uitdrukking pensioenen en andere soortgelijke beloningen zoals gebruikt in dit artikel betekent periodieke betalingen gedaan na de pensionering of het overlijden ter zake van bevozen diensten of als vergoeding voor bekomen letsel in verband met een vroegere dienstbetrekking.". De

72. Zie onze kroniek, TRV 2014, 275; TRV 2012, 114; TRV 2010, 134.

73. Cass. 25 januari 2018, nr. F.16.0060.N, besproken door A. VAN DER MAST, "Vrijstelling in België ook zonder effectieve belasting in buitenland?", *Fisc.Act.* 2018, afl. 21, 9-13.

74. Gent 27 oktober 2015, 2014/AR/2491, www.monKEY.be.

75. Art. 17 Comm. OESO-modelverdrag 2017, nr. 8; Zie onze kroniek, TRV 2014, 275.

76. Art. 18 Comm. OESO-modelverdrag, nr. 5.

bedoeling van deze bepaling is duidelijk. Pensioenkapitalen en afkoopwaarden van pensioenen vallen niet onder het pensioenartikel en bijgevolg vallen ze onder artikel 22 van het verdrag (Restartikel). Onder het restartikel van het 1970 verdrag België-Amerika komt de heffingsbevoegdheid zowel aan België als aan de Verenigde Staten toe. Indien dat leidt tot dubbele belasting kan een inwoner van de Verenigde Staten in zijn Amerikaanse aangifte de verrekening van een belastingkrediet vragen voor de in België betaalde belasting.

Niettegenstaande bovenstaande bepaling, meent een echtpaar dat inwoner van de Verenigde Staten was dat de geactualiseerde afkoopwaarde van hun pensioenverzekering, dat in 1989 betaald werd door een sociaal fonds opgericht door een Belgische vennootschap, op basis van artikel 18 (1) van het verdrag belastbaar was in de Verenigde Staten.⁷⁷ Het pensioenkapitaal werd uiteraard in België belast op basis van het restartikel. Het onderling akkoord tussen de betrokken staten, dat was tussengekomen op grond van artikel 25 (1) van het verdrag, volgde onzes inziens reeds terecht het standpunt van de Belgische administratie. Het besloot immers dat er geen sprake was van een periodieke uitkering zodat de heffingsbevoegdheid aan België toekwam op grond van het restartikel. Over de juridische waarde van deze onderlinge akkoorden is er in België geen eenduidigheid.⁷⁸ De juridische waarde verschilt per land. Het hof van beroep stelt “alhoewel akkoorden bereikt onder artikel 25, § 1 van het dubbelbelastingverdrag niet bindend zijn voor de belastingplichtige en onderworpen blijven aan de controle van de Belgische rechtbanken, treedt het hof het standpunt van de Belgische en Amerikaanse administraties bij”. Het hof motiveert vervolgens zijn standpunt door te stellen dat de tekst van artikel 18 (3) duidelijk periodieke uitkeringen beoogt en bijgevolg geen interpretatie vereist. Ten slotte bevestigt het hof van beroep nogmaals dat het gelijkheidsbeginsel niet vereist dat een staat in zijn dubbelbelastingverdragen het meest gunstige stelsel waarborgt, noch dat een staat in de verschillende dubbelbelastingverdragen die het heeft afgesloten op elkaar moet afstemmen (zie ook *supra* randnr. 35). Bijgevolg concludeert het hof dat er geen schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel voorlag.

Beste lezer: u hebt het goed gelezen. Dit betreft een volstrekt nutteloze procedure over een verdragstekst die al sinds medio 2000 is opgeheven en die niet voor interpretatie vatbaar is. De feiten dateren uit 1989 en daardoor valt de zaak nog onder de toepassing van het oude verdrag tussen België en de Verenigde Staten. Er komt in 1995 ingevolge de onderlinge overlegprocedure een onderling akkoord tot stand dat uiteraard alleen maar

kan bevestigen dat de belastingplichtigen ongelijk hebben. Niettemin zetten deze door voor een Belgische rechtbank. Ondertussen zijn de erfgenamen gedwongen om tot tweemaal toe het geding te hervatten omdat beide belastingplichtigen *en cours de route* overleden waren. De rechtbank van eerste aanleg te Brussel behandelde in 2012 de zaak niet ten gronde maar stelde de erfgenamen in het gelijk omdat de redelijke termijn bij de behandeling van hun zaak zou zijn overschreden.⁷⁹ Volgens de rechtbank kan dergelijke miskenning leiden tot de vernietiging van de aanslag. Terecht oordeelt het hof van beroep dat een dergelijke miskenning enkel kan leiden tot vernietiging van de directoriale beslissing die tien jaar op zich had laten wachten, maar niet tot de vernietiging van de aanslag die in dergelijk geval intact blijft. Ten gronde kan het hof alleen maar het onvermijdelijke vaststellen, nl. dat belastingplichtigen, die ten einde raad probeerden gelijk te halen door de bepaling uit het oude verdrag te interpreteren aan de hand van het nieuwe en andersluidende 2006 verdrag België-Verenigde Staten, ongelijk hebben. Laat ons hopen dat er geen cassatieberoep komt.

28. Het is een vaste gewoonte geworden om in de kroniek een nieuwe wending in de saga van de AOW-pensioensproblematiek te bespreken. De lezers van deze kroniek weten reeds dat sinds het arrest van het hof van beroep van Antwerpen een AOW-pensioen een sociale maatregel is die opgebouwd kan worden door inwoners van Nederland zonder dat vereist is dat zij om bijdragen te storten daarvoor een beroepswerkzaamheid uitoefenen. Wanneer dergelijk AOW-pensioen wordt uitgekeerd aan een persoon die op het ogenblik van de ontvangst daarvan inwoner van België is, komt de heffingsbevoegdheid aan België toe onder artikel 18 van het 2001 verdrag België-Nederland. Het hof van beroep te Antwerpen oordeelde echter dat gezien er geen band met de beroepswerkzaamheid vereist is, er geen effectieve taxatie als pensioen onder artikel 34 WIB 1992 in België mogelijk is.⁸⁰ Taxatie als pensioen op grond van artikel 34, § 1 WIB 1992 is in principe slechts mogelijk indien er sprake is van een rechtstreeks of onrechtstreeks verband met een (vorige) beroepswerkzaamheid.⁸¹

De Belgische Staat diende met succes een cassatieberoep in tegen dat arrest.⁸² Op verwijzing oordeelde het hof van beroep te Gent dat het fiscaal regime van een AOW-pensioen *in concreto* moet worden beoordeeld op grond van de feiten. In het concrete geval stelde het hof vast dat er een band was met de in Nederland uitgeoefende beroepswerkzaamheid zodat het pensioen terecht in België belast was geworden.⁸³ Vervolgens pasten rechtbanken en hoven herhaaldelijk deze

77. Brussel 19 oktober 2016, 2012/AR/1797, www.monKEY.be, besproken door A. VAN DER MAST, “Afkoop som extralegaal pensioen: welke verdragsstaat mag belastingen?”, *Fiscoloog (I)* 2017, afl. 404, 5.

78. Voor een grondige bespreking, zie L. DE BROE en C. DEBACKERE, “Over de – miskende? – doorwerking van internationaalrechtelijk verbindende onderlinge akkoorden (‘mutual agreements’) in de Belgische rechtsorde”, *AFT* 2014, afl. 1, 4-3.

79. J. VAN DYCK, “Kan overschrijding ‘redelijke termijn’ leiden tot vernietiging aanslag”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1310, 4 (noot onder Rb. Brussel 16 april 2012).

80. Antwerpen 27 november 2007, onze kroniek, *TRV* 2010, afl. 2, 136-137.

81. Dat werd bv. bevestigd in het arrest van Antwerpen 28 februari 2017, 2015/AR/1505, www.monKEY.be.

82. Cass. 12 november 2009, onze kroniek, *TRV* 2010, afl. 2, 137.

83. Gent 29 november 2011, onze kroniek, *TRV* 2012, afl. 2, 116-117.

toetsing aan de feiten toe, zoals bijvoorbeeld het hof van beroep te Gent⁸⁴ en het hof van beroep te Luik.⁸⁵ Het arrest van het hof van Beroep te Gent is interessant omdat het hof de hele periode onderzoekt waarin de belastingplichtige aan pensioenopbouw heeft gedaan en vervolgens vaststelt dat hij slechts 10 van de 50 jaren dat hij aan pensioenopbouw deed zijn beroepswerkzaamheid in Nederland had uitgeoefend. Als gevolg van deze vaststelling, besluit het hof dat slechts 10/50sten van het AOW-pensioen effectief als pensioen in België belast kunnen worden. De Belgische administratie stelde cassatieberoep in waarop het Hof van Cassatie met het arrest van 5 mei 2017 tussenkwam.⁸⁶ Het Hof oordeelt dat “Indien de genietter van een AOW-uitkering een beroepswerkzaamheid in Nederland heeft verricht en aldus tot de financiering van de AOW heeft bijgedragen door middel van een premie die wordt ingehouden op het loon of door middel van betaling van een premie die onder meer wordt geheven in functie van een beroepsinkomen, is er voor het deel van de AOW-uitkering dat betrekking heeft op die periode van tewerkstelling een verband met de beroepswerkzaamheid van de genietter in de zin van artikel 34, § 1 WIB 1992. In zoverre het middel ervan uitgaat dat het financieren van de AOW tijdens een bepaalde periode door middel van een op het loon ingehouden premie of door een premie geheven in functie van het beroepsinkomen, tot gevolg heeft dat de AOW-uitkering in haar geheel moet worden beschouwd als een pensioen in de zin van artikel 34, § 1, 1° WIB 1992 faalt het naar recht”.

Met dat arrest wordt de *in concreto*-benadering, die tot niet- of gedeeltelijke taxatie van de AOW-uitkering kan leiden, een feit. Dat is echter niet het einde van de saga. Er is in ons land nog zoiets als een parlement en als de administratie bij geschillen in het zand bijt, kan ze bondgenoten zoeken in het parlement die deze nederlagen ook niet rechtvaardig vinden en bereid zijn de wet aan te passen. En dat is *in casu* gebeurd. Artikel 34, § 1 WIB 1992 is door de kerstwet van 25 december 2017 houdende diverse bepalingen III⁸⁷ gewijzigd omdat de niet- of gedeeltelijke taxatie van een AOW-uitkering “ingaat tegen de afspraken die België en Nederland gemaakt hebben bij het sluiten van het verdrag tot vermijden van dubbele belasting”. Voor uitkeringen die betaald of toegekend worden vanaf 1 januari 2017 geldt voortaan volgende bepaling: “Pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen omvatten [...]: 1° pensioenen en lijfrenten of tijdelijke renten, alsmede als zodanig geldende

toelagen, die worden toegekend in het kader van een wettelijk sociale beschermingsregeling of rechtstreeks of onrechtstreeks betrekking hebben op de beroepswerkzaamheid”.⁸⁸ Het begrip ‘een wettelijk sociale beschermingsregeling’ moet een ruime uitleg krijgen, zo leert ons de memorie van toelichting, en is ruimer dan ‘sociale zekerheidsregelingen’.⁸⁹ De verwachte wijziging van het standpunt van de Belgische administratie kwam er dan ook met de circulaire van 8 maart 2018⁹⁰ die bovenstaande zaken bevestigt. Concreet stelt de administratie in haar circulaire dat AOW-uitkeringen uitgekeerd vanaf 1 januari 2017 altijd en integraal belastbaar zijn, terwijl uitkeringen die vóór die datum zijn uitgekeerd slechts belastbaar zijn indien en in de mate dat de opbouw ervan gelinkt is aan een beroepswerkzaamheid. Op basis van de recente rechtspraak blijkt dat de administratie dit standpunt reeds toepast op lopende zaken.

29. Ook de toepassing van paragraaf 2 van artikel 18 van het 2001 verdrag België-Nederland (Pensioenen, lijfrenten, socialezekerheidsuitkeringen en alimentatie-uitkeringen) zorgt voor discussie. Artikel 18 wordt namelijk aangevuld met een tweede paragraaf die de heffingsbevoegdheid ook toekent aan de bronstaat van het pensioen zonder evenwel het recht van de woonstaat te beperken.⁹¹ Dit is het geval indien en voor zover (1) de aanspraak op het inkomstenbestanddeel in de bronstaat vrijgesteld werd of de betaalde bijdragen in het verleden in aftrek zijn gebracht van de belastbare inkomsten of genoten hebben van een fiscale facilitering, (2) het inkomen in de woonstaat niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief is onderworpen of dat het brutobedrag van dit inkomstenbestanddeel voor minder dan 90 % in de belastingheffing wordt betrokken en (3) het totale brutobedrag in het kalenderjaar een bedrag van 25 000 EUR te boven gaat.

Het hof van beroep te Antwerpen heeft in het arrest van 27 maart 2018⁹² nogmaals bevestigd dat de belastingplichtige op afdoende wijze moet aantonen dat het fiscale voordeel in hoofde van de genietter genoten werd, i.e. dat de premies destijds in de Nederlandse inkomstenbelasting van een vrijstelling van loonbelasting hebben genoten. Bij gebreke van dergelijk bewijs, is de pensioenuitkering in België belastbaar.

Dat hoeft echter niet noodzakelijk te leiden tot taxatie van de uitkering in België als beroepsinkomen (art. 34, § 1 WIB 1992). Het hof van beroep oordeelt, onder

84. Gent 17 februari 2015, 2014/AR/795, www.monKEY.be.

85. Luik 21 december 2015, onze kroniek, *AFT* 2017, afl. 8-9, 13; later ook toegepast door o.a. Rb. Leuven 17 februari 2017, nr. 15/2054/A, www.monKEY.be.

86. Cass. 5 mei 2017, F.15.0119.N, *TFR* 2018, 107, noot C. HENDRICKX.

87. Wet 25 december 2017 houdende diverse bepalingen III, *BS* 29 december 2017.

88. Art. 34, § 1, 1° WIB 1992, met eigen benadrukking.

89. MvT bij het wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen III, *Parl.St.* Kamer, 2017, Doc 54-2791/001, 28.

90. Circ. nr. 2018/C/34, 8 maart 2018.

91. “Indien het heffingsrecht op grond van het voorgaande ook aan de bronstaat toekomt, verleent de woonstaat ter voorkoming van dubbele belasting een vrijstelling met progressievoorbehoud.” Akkoord tussen de bevoegde autoriteiten van België en Nederland met betrekking tot de toepassing van art. 18 van het Verdrag.

92. Antwerpen 27 maart 2018, 2016/AR/1666, www.monKEY.be.

verwijzing naar het cassatie-arrest van 12 november 2009⁹³, dat de fiscale behandeling in België van in Nederland opgebouwde extralegale pensioenen bepaald wordt vanuit de veronderstelling dat de genietter tijdens de pensioenopbouw Belgisch rijksinwoner zou zijn geweest. In deze context speelt het *non bis in idem*-beginsel een rol, aldus het hof. Het stond vast dat de pensioenuitkering *in casu* was opgebouwd met stortingen die werden verricht voor 1 januari 2004. Tot en met aj. 2004 vormden naar Belgisch recht extralegale pensioenbijdragen reeds op het moment van de storting belastbare bezoldigingen als de storting gebeurde in het individueel en definitief voordeel van de belastingplichtige. Daaruit volgt dat de latere pensioenuitkering niet nogmaals kan worden belast. Pensioenuitkeringen nogmaals belasten als een uitgesteld beroepsinkomen op basis van artikel 34, § 1, 2^o. artikel 39, § 2, 2^o, a) WIB 1992, zoals ingevoerd door de WAP (wet 28 april 2003), zou dubbele belasting impliceren in strijd met het *non bis in idem*-beginsel.⁹⁴ Daarom, zo oordeelt het hof van beroep, moet *in concreto* en in feite a.d.h.v. het pensioenreglement worden nagegaan of de belastingplichtige een definitief en individueel recht heeft verworven op het opgebouwde pensioen. Het hof achtte dat *in casu* het geval. Het extralegale pensioen kan dan ook niet als een uitgesteld beroepsinkomen worden belast, maar als een roerend inkomen op grond van artikel 17, § 1, 4^o en artikel 20 WIB 1992. Er zijn soortgelijk arresten van hetzelfde hof van beroep van 19 december 2017 en 16 januari 2018.⁹⁵

30. Deze arresten liggen aan de basis van het onderling akkoord dat Nederland en België op 5 maart 2018 hebben bereikt over de praktische uitvoering van artikel 18 (2) en artikel 29 van het verdrag. Verschillende Belgische inwoners die een Nederlands pensioen genieten, ontvingen immers een alarmerende brief over de intrekking van de vrijstelling van de Nederlandse loonbelasting eind december 2017 indien het totale Nederlandse pensioen meer bedraagt dan 25 000 EUR per kalenderjaar omdat – *dixit* de Nederlandse staatssecretaris Financiën – “als gevolg van uitspraken van Belgische rechters, onduidelijk is geworden, of België voldoende kan en zal heffen over pensioenuitkeringen uit Nederland” zodat hierdoor situaties van “dubbele niet-belasting kunnen ontstaan”. Het akkoord verduidelijkt dat, behoudens wanneer de andere voorwaarden van artikel 18 (2) voldaan zijn, Nederland heffingsbevoegd is indien België het inkomen feitelijk niet volledig belast. Onder ‘feitelijk volledig belast’ wordt verstaan “dat de aanvullende pensioenen tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten verkregen uit niet zelfstandige arbeid (zijnde het progressief tarief), dan wel het brutobedrag

van het pensioen voor tenminste 90 % in de heffing wordt betrokken in België”. Merk op dat het akkoord ook duidelijk vermeldt dat indien het heffingsrecht ook toekomt aan de Nederland, België als woonstaat vrijstelling met progressievoorbehoud moet verlenen. Daarnaast voorziet het akkoord ook een regeling rond de praktische regels voor de informatie-uitwisseling in de zin van artikel 29 van het verdrag.

31. Tot slot vermelden we het arrest van het Hof van Cassatie van 19 april 2018.⁹⁶ *In casu* ontving een echtpaar een pensioen, meer bepaald ontving de ene echtgenoot een ABP-pensioen van het Pensioenfonds voor Overheid en onderwijs (zie ook *infra* randnr. 32). Anderzijds ontving de andere echtgenote een WAO-uitkering, i.e. wettelijke arbeidsongeschiktheidsuitkering. Dit type uitkering is volgens de belastingplichtige in Nederland belastbaar op basis van artikel 18 (6) 2001 verdrag België-Nederland. Deze bepaling kent de heffingsbevoegdheid over dergelijke uitkering toe aan Nederland indien de belastingplichtige de uitkering ontvangt omdat hij of zij vanwege ziekte, gedeeltelijk arbeidsongeschikt is of de dienstbetrekking niet of niet volledig daadwerkelijk kan vervullen. Artikel 18 (6) vereist echter daarenboven dat de belastingplichtige ook nog beloningen geniet voor “het daadwerkelijk vervullen van een dienstbetrekking”. Het Hof van Cassatie oordeelde, in navolging van het hof van beroep te Antwerpen, dat deze “daadwerkelijk verleende diensten” moeten worden geleverd bij dezelfde werkgever. Het moet dus gaan om dezelfde dienstbetrekking die verricht werd op het moment dat men arbeidsongeschikt werd. *In casu* was niet voldaan aan deze voorwaarde. Ook dit inkomen werd dus volgens het Hof van Cassatie terecht belast in België op basis van de algemene regel ex artikel 18 (1) van het verdrag.

10. Artikel 19 OESO-model (Overheidsfuncties)

32. Zoals aangehaald in randnr. 31, oordeelde het Hof van Cassatie ook over de heffingsbevoegdheid van het ABP-pensioen dat de echtgenoot ontving van het Pensioenfonds voor Overheid en Onderwijs. Betrokkene was in Nederland werkzaam bij de private onderwijsinstelling ‘Ons Middelbaar Onderwijs’ te Tilburg. Hij beweerde dat het pensioen als overheidspensioen belastbaar was in Nederland op basis van artikel 19 (2) 2001 verdrag België-Nederland op grond waarvan pensioenen betaald in het kader van overheidsfuncties belastbaar zijn in de uitbetalende staat, *in casu* Nederland, ongeacht of die pensioenen

93. Onze kroniek 2009, *TRV* 2010, afl. 2, 137.

94. De WAP is in werking getreden per 1 januari 2004 en zet de theorie van de individueel en definitief gestorte pensioenbijdragen door de werkgever buiten spel omdat deze vanaf dat tijdstip niet langer als belastbaar voordeel zijn te beschouwen (art. 38, § 1, lid 1, 18^o en art. 39, § 2, 2^o, d) WIB 1992).

95. Antwerpen 16 januari 2018, *Fiscoloog* 2018, afl. 411, 6.

96. Cass. 19 april 2018, F.16.0062.N, *Intern.Fisc.Act.* 2018, afl. 10, 1.

worden betaald door de overheid zelf of door een fonds dat door de overheid in het leven wordt geroepen. De Belgische administratie meende daarentegen dat België kon belastingen op grond van artikel 18 van het verdrag. Het Hof van Cassatie⁹⁷ stelde de administratie in het gelijk.

De discussie die zich voor het Hof van Cassatie voltrok, betrof de interpretatiewijze van artikel 19 (2). Voor de interpretatie die het Hof *in casu* weerhoudt, verwijst het naar artikel 31, (1), (2) en (4) van het Verdrag van Wenen – naar onze mening zou het Hof van Cassatie dat meer moeten doen om zijn verdragsinterpretatie concreet te onderbouwen – en stelt het dat een verdrag te goeder trouw moet worden uitgelegd in overeenstemming met de gewone betekenis van de verdragstermen in hun context en in het licht van het voorwerp en doel van het verdrag, waarbij de context voor de uitleg van het verdrag, behalve de tekst, ook de bijlagen omvat, alsook iedere overeenstemming tussen partijen die betrekking heeft op het verdrag en die bij het sluiten van het verdrag tussen alle partijen is bereikt. De gewone betekenis wordt opzijgeschoven en vervangen door een bijzondere betekenis als vaststaat dat dit de bedoeling van partijen is geweest. Het Hof van Cassatie concludeert terecht dat, uit artikel 19 (2) en uit onderdeel 23 van Protocol I bij het verdrag, duidelijk blijkt dat de verdragspartijen de bedoeling hadden een bijzondere betekenis te geven aan de uitdrukking “pensioenen betaald in het kader van overheidsfuncties in de zin van artikel 19.2” in het bijzonder wanneer die genietters uit Nederland afkomstig zijn. Zoals werd beslist in voorgaande rechtspraak⁹⁸, kunnen volgens de protocolbepaling enkel pensioenen, opgebouwd gedurende een publiekrechtelijke dienstbetrekking, onder de reikwijdte van artikel 19 (2) worden gebracht. Pensioenen die zoals *in casu* zijn opgebouwd gedurende een privaatrechtelijke dienstbetrekking worden aldus uitdrukkelijk uit de toepassing van artikel 19 (2) uitgesloten. Voor zulke pensioenen komt de heffingsbevoegdheid dus aan de woonstaat toe op grond van artikel 18 van het verdrag. Deze uitspraak ligt bijgevolg in lijn met voorgaande rechtspraak.

De rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen oordeelde in een soortgelijke zaak i.v.m. een ABP-pensioen – terecht uiteraard – dat het aan de genietter ervan toekomt het bewijs te leveren dat het pensioen werd opgebouwd ter zake van diensten aan de Nederlandse Staat of een publiekrechtelijk lichaam daarvan.⁹⁹

33. Een arrest van het hof van beroep te Luik¹⁰⁰ spreekt zich in de lange reeks uitspraken uit over een discussie waarbij ten gevolge van het cassatie-arrest van

4 september 2015 klaarheid is gekomen.¹⁰¹ Het betreft het traditionele geval van een inwoner van Frankrijk die woont in de Franse grensstreek en werkzaam is in de Belgische grensstreek voor de Belgische overheid of een publiekrechtelijk lichaam. *In casu* werkte de dame voor een vzw die ‘het *office du tourisme*’ van gemeente C in het Waals gewest uitbaatte. In dergelijk geval oordeelt de Belgische administratie dat de grensarbeidersregeling ex artikel 11 van het 1964 verdrag België-Frankrijk niet van toepassing is en bijgevolg, niet Frankrijk maar wel, België het loon kan belastingen op grond van artikel 10 (1) van het verdrag. Volgens dat artikel is België heffingsbevoegd mits betrokkene in dienst is van en betaald wordt door een verdragsstaat of een publiekrechtelijk lichaam van die staat dat geen industriële of commerciële activiteit ontwikkelt. Na analyse van de Waalse decreten over de oprichting en werking van gemeentelijke *offices du tourisme* en de statuten van de betrokken vzw oordeelt het hof van beroep dat de vzw een publiekrechtelijk lichaam is dat opgericht is en gecontroleerd wordt door de gemeente en dat het geen industriële of commerciële activiteit ontwikkelt zodat de dame terecht in België belast werd op haar loon. Onder verwijzing naar het cassatie-arrest van 2015 oordeelt het hof dat het feit dat de vzw bijkomstige commerciële activiteiten ontwikkelt (zoals het uitbaten van een museum of het geven van rondleidingen op toeristische sites die beperkte opbrengsten genereren) daaraan geen afbreuk doet.

11. Artikel 23 OESO-model (Vermijding van dubbele belasting)

34. Het arrest van het Hof van Cassatie¹⁰² besproken in randnummer 26 belicht ook de vraag of de wielrenner/inwoner van België aanspraak kan maken op de vrijstelling op grond van artikel 23 (1) (a) van het 2001 verdrag België-Nederland, zelfs als het inkomen niet werkelijk in Nederland belast is geworden. Het Hof van Cassatie is van oordeel dat die vraag positief moet worden beantwoord. Op die manier creëert het arrest een situatie van dubbele niet-belasting. In een tijdperk waar de OESO en de EU alles in het werk stellen om dubbele niet-belasting uit de wereld te helpen, is dit een merkwaardige vaststelling. Dit klemt des te meer omdat het hof van beroep te Gent in het arrest *a quo* van 27 oktober 2015 niet eens de moeite heeft gedaan om te onderzoeken of Nederland niet heeft belast omwille van het feit dat het Nederlandse interne recht de inkomsten niet belastbaar stelt om welke reden ook (belastbaar minimum niet bereikt;

97. Cass. 19 april 2018, F.16.0062.N, *Intern.Fisc.Act.* 2018, afl. 10, 1.

98. Zie onze kroniek, *TRV* 2004, 665-666 en *TRV* 2013, 246-247.

99. Rb. Antwerpen 10 februari 2017, nr. 16/945/A, www.monKEY.be.

100. Luik 19 mei 2017, 2014/RG/1299.

101. Zie onze kroniek, *AFT* 2016, afl. 8-9, 12 en *AFT* 2017, afl. 8-9, 16.

102. Cass. 25 januari 2018, F.16.0060.N, besproken door A. VAN DER MAST, “Vrijstelling in België ook zonder effectieve belasting in buitenland?”, *Fisc.Act.* 2018, afl. 21, 9-13.

type inkomen is (voorwaardelijk) niet belastbaar gesteld, aftrek van kosten of andere bestanddelen enz.) of omwille van het feit dat de inkomsten er simpelweg niet werden aangegeven, hoewel ze er belastbaar waren. In dat laatste geval gedooft het Cassatie-arrest dus zelfs fiscale fraude.¹⁰³

Het arrest steunt voor zijn conclusie op een interpretatie van enerzijds artikel 17 (Artiesten en sportbeoefenaars) en anderzijds artikel 23 (1) (a) van het verdrag. Beide interpretaties zijn onzes inziens sterk betwistbaar. Het Hof van Cassatie lijkt te suggereren dat artikel 17 een exclusieve heffingsbevoegdheid toekent aan de werkstaat door te stellen “dat Nederland als werkstaat heffingsbevoegd is ten aanzien van de inkomsten die een inwoner van België verkrijgt uit de bedoelde werkzaamheden in Nederland en dat België als woonstaat hierop geen belasting kan heffen”. Artikel 17 stelt echter dat de inkomsten in de andere staat *mogen* belast worden. Er wordt m.a.w. een onbeperkte belastingbevoegdheid toegekend aan de werkstaat, zonder de belastingheffing in de woonstaat uit te sluiten. De lezing die het Hof van Cassatie voorstaat vereist dat de inkomsten enkel in de andere staat (werkstaat *in casu*) belastbaar zijn. Dat is de terminologie die voorkomt in artikel 19 en in artikel 21 OESO-modelverdrag en in artikel 19 (overheidsfuncties) van het verdrag België-Nederland (“*shall be taxable only*”, “slechts in die staat belastbaar zijn”) maar deze is fundamenteel verschillend van deze die voorkomt in artikel 17 (“mogen worden belast”).

Artikel 23 (1) (a) van het verdrag luidt als volgt: “indien een inwoner van België inkomsten verkrijgt [...] die ingevolge de bepalingen van dit verdrag, in Nederland zijn belast, stelt België deze inkomsten of bestanddelen van vermogen vrij van belasting, maar om het bedrag van de belasting op het overige inkomen of vermogen van die inwoner te berekenen, mag België het belastingtarief toepassen dat van toepassing zou zijn indien die inkomsten of bestanddelen van het vermogen niet waren vrijgesteld”. Deze terminologie wijkt af van artikel 23A (1) van het OESO-modelverdrag dat luidt als volgt: “*Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of the Convention, may be taxed in in the other Contracting State, the first-mentioned State shall [...] exempt such income*”. Onder het OESO-modelverdrag is de woonstaat dus verplicht inkomsten vrij te stellen die in de andere staat “mogen worden belast”. Dat impliceert dat als de andere staat het inkomen niet effectief belast, niettegenstaande het feit dat die staat heffingsbevoegd is, de woonstaat dat inkomen toch moet vrijstellen.¹⁰⁴ Onder het verdrag met Nederland,

moet België inkomsten waarvoor Nederland heffingsbevoegd is, vrijstellen als deze in Nederland “*zijn belast*”. Bijgevolg stelt zich de vraag hoe dit begrip geïnterpreteerd moet worden. Naar onze mening, impliceert het feit dat in het verdrag België-Nederland voor een andere uitdrukking is gekozen dan onder het OESO-modelverdrag, dat die keuze ingegeven is door de wil om dubbele niet-belasting te vermijden zodat België slechts moet vrijstellen als de inkomsten in Nederland daadwerkelijk zijn belast.¹⁰⁵ De uitdrukking ‘zijn belast’ is dus op te vatten als een taxatievereiste (*subject to tax-clausule*). Dat komt des te duidelijker tot uiting als men de tekst van artikel 23 (1) (a) van het huidige verdrag vergelijkt met de bewoordingen gebruikt in het voorkomingsartikel van het oude verdrag uit 1970. Conform het OESO-modelverdrag schreef artikel 24 (2) (1°) van het oude verdrag voor dat België inkomsten moest vrijstellen die in Nederland “mogen worden belast”.

Voor het Hof van Cassatie betoogt de administratie dat er een effectieve belasting van het inkomen in de werkstaat vereist is op basis van een analoge toepassing van de interpretatie van het begrip ‘belast’ dat voorkomt in artikel 21 van het verdrag (Andere inkomsten).¹⁰⁶ België heeft immers bij artikel 21 van het OESO-modelverdrag een voorbehoud gemaakt bij de exclusieve heffingsbevoegdheid van de woonstaat voor ‘overige inkomsten’ en is enkel bereid deze te aanvaarden als de woonstaat deze inkomsten effectief belast. In de Gezamenlijke Toelichting bij het verdrag België-Nederland, zijn beide landen overeengekomen om het begrip ‘belast’, als gebruikt in artikel 21 van dat verdrag, te begrijpen als ‘daadwerkelijk belast’. Volgens advocaat-generaal VAN DER FRAENEN kan de redenering van de administratie niet gevolgd worden omwille van de afwijkende doelstelling van beide bepalingen. Artikel 21 kent namelijk een heffingsbevoegdheid toe in tegenstelling tot artikel 23 dat als doel heeft de wijze van het vermijden van dubbele belasting te bepalen. In het licht van een contextuele interpretatie van het verdrag (waartoe de verdrags-tekst én de Gezamenlijke Toelichting behoren), als opgelegd door artikel 31, (2) van het Verdrag van Wenen, twijfelen wij aan de juistheid van deze stelling. Het Hof van Cassatie gaat daarop echter niet dieper in en oordeelt, louter vertrekkend vanuit de tekst van artikel 23 (1) (a) van het verdrag, dat “indien een inwoner van België voor bedoelde activiteiten in Nederland inkomsten heeft behaald *waarop belasting werd geheven*, België deze inkomsten niettemin in aanmerking neemt voor de berekening van het belastingtarief dat van toepassing zou zijn, indien die inkomsten niet waren vrijgesteld. Deze verdragsbepaling kent echter

103. In dit kader verwijzen wij naar de Rb. Bergen 11 september 2013 en Rb. Leuven 8 juni 2012, onze kroniek, TRV 2014, 278-280 waar wordt ingegaan op de terminologie ‘zijn belast’.

104. Art. 23 Comm. OESO-modelverdrag 2017, nr. 34.

105. L. DE BROE en N. BAMMENS, “Interpretation of subject-to-tax clauses in Belgium’s tax treaties; critical analysis of the “exemption vaut impôt doctrine”, BIT 2009, afl. 63, 71; art. 23 Comm. OESO-modelverdrag 2017, nr. 35.

106. Circ. nr. Ci.R9.Div/577.956, 11 mei 2006 en Add. 6 april 2010, AFZ nr. 4/2010; Gezamenlijke Toelichting van België en Nederland bij het verdrag, art. 21.

niet aan België het recht toe om op de inkomsten *die in Nederland niet effectief zijn belast* alsnog belasting te heffen” (benadrukking toegevoegd door auteurs).

Deze twee zinnen spreken elkaar tegen. In de tweede zin wordt gezegd dat België de in Nederland behaalde inkomsten moet vrijstellen zelfs als ze daar niet effectief werden belast. In de eerste zin wordt gezegd dat het een vrijstelling met progressievoorbehoud betreft die wordt toegepast op in Nederland behaalde inkomsten “waarop belasting werd geheven”, d.w.z. inkomsten die in Nederland wel daadwerkelijk werden belast. Men kan de vrijstelling met progressievoorbehoud, die één integrerend mechanisme is, niet aan twee verschillende toepassingsvoorwaarden koppelen.

Wat er ook van zij, het Hof van Cassatie oordeelt dus dat België moet vrijstellen ook als Nederland het daar behaalde inkomen niet effectief belast. Op die manier heeft het Hof, zonder het met zoveel woorden te zeggen, de *‘exemption vaut impôt-doctrine’* geïntroduceerd op verdragsniveau om een situatie van dubbele niet-belasting in het leven te roepen. Deze doctrine is ontwikkeld onder het Belgische interne recht buiten de situatie van een dubbelbelastingverdrag om en is niet op zijn plaats om een niet-gedefinieerd verdragsbegrip (‘zijn belast’) te interpreteren als deze intern-rechtelijke interpretatie tot een resultaat leidt dat niet overeenstemt met de bedoeling van de partijen. Zoals gezegd, hadden de verdragspartijen door af te wijken van het OESO-modelverdrag precies de bedoeling dubbele niet-belasting te vermijden.

Het mag dan ook niet verwonderen dat de administratie haar bovenstaand standpunt handhaaft in de circulaire 2018/C/94¹⁰⁷: “België verleent dus geen vrijstelling over een inkomen dat in Nederland is behaald en waarvoor de heffingsbevoegdheid toekomt aan Nederland, als blijkt dat in Nederland geen belastingregeling bestaat voor dat specifieke inkomen, of nog, indien blijkt dat er voor het betrokken inkomen daar een belastingvrijstelling geldt”. *A fortiori* moet dit gelden wanneer de inkomsten in Nederland niet worden belast omdat ze er in weerwil van de wettelijke verplichtingen niet zijn aangegeven. Wordt dus ongetwijfeld vervolgd.

35. Precies zoals het verdrag met Nederland, voorziet het 1996 verdrag België-Verenigde Arabische Emiraten (VAE) dat België inkomsten die ingevolge het verdrag in de VAE “zijn belast” vrijstelt. Aangezien de VAE geen inkomstenbelastingen heffen ten laste van natuurlijke personen, kan bezwaarlijk worden gesteld dat een inkomen dat een Belgisch inwoner uit de VAE

behaalt en waarvan de heffingsbevoegdheid onder het verdrag aan de VAE is toegekend, in de VAE zijn belast en dus in België moeten worden vrijgesteld. Dat zou tot dubbele niet-belasting leiden en door het gebruik van de afwijkende bewoordingen in het verdrag met de VAE, zoals ook in het verdrag met Nederland (zie vorig randnummer), hebben de verdragspartijen de uitdrukkelijke bedoeling gehad om dergelijke situatie te vermijden. Dat is ook het standpunt van de administratie zoals verwoord in haar circulaires van 2009 i.v.m. de interpretatie van het verdrag met de VAE en van 2010 i.v.m. de vrijstellingsvoorwaarden voor buitenlandse inkomsten.¹⁰⁸ In een eerdere kroniek hebben we het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Leuven besproken die zich heeft aangesloten bij het standpunt van de administratie.¹⁰⁹

Het hof van beroep te Brussel is ondertussen in een andere zaak tot dezelfde conclusie gekomen.¹¹⁰ Net als in de eerdere zaak beriep de belastingplichtige zich op de *‘exemption vaut impôt-doctrine’* om zijn gelijk te halen en net als de rechtbank van eerste aanleg van Leuven, verwerpt het hof van beroep te Brussel dat argument. Volgens deze doctrine zijn inkomsten “belast” in de andere staat als die inkomsten daar hun normale fiscale regime hebben ondergaan en dat is ook zo als dat regime inhoudt dat de inkomsten aldaar zijn vrijgesteld. Het hof van beroep wijst erop dat een onderworpenheid aan een belastingstelsel noodzakelijk de toepassing van een aanslagregeling (d.w.z. een heffing of een vrijstelling) veronderstelt. Dat is niet het geval wanneer er geen belastingregeling op een categorie van inkomsten of van belastingplichtigen van toepassing is. Dat is precies de situatie die zich voordoet onder het verdrag met de VAE. Bij gebrek aan inkomstenbelasting in de VAE zijn natuurlijke personen geen belastingplichtigen. Er kan volgens het hof van beroep ook geen sprake zijn van een impliciete vrijstelling aangezien men niet kan vrijgesteld zijn van een belasting die niet wordt geheven. Tot slot benadrukt het hof dat “de bedoeling van de dubbelbelastingverdragen is het vermijden dat de belastingplichtigen in beide Staten op eenzelfde inkomen worden belast. Het is daarentegen niet de bedoeling om de belasting in beide Staten te vermijden”. Met dat arrest moet worden ingestemd, al is het laatste obiter weliswaar correct voor wat betreft het voorkomingsartikel uit het verdrag met de VAE omwille van zijn van het OESO-modelverdrag afwijkende terminologie (“zijn belast”), maar te algemeen voor de Belgische verdragen waarvan het voorkomingsartikel de bewoordingen van het OESO-modelverdrag volgen (“mogen worden belast”). Wel moet worden opgemerkt dat het hof van beroep de toepassing van de *‘exemption vaut impôt-doctrine’* in het kader van

107. Circ. nr. 2018/C/94 betreffende het vrijstellingsmechanisme in de internationale belastingverdragen, 20 juli 2018.

108. Circ. AFZ nr. 14/2009, 5 oktober 2009, en AFZ 4/2010, 6 april 2010, nr. 10.

109. Rb. Leuven 8 juni 2012, onze kroniek, TRV 2014, 281.

110. Brussel 27 februari 2018, 2013/AF/27, noot N. BMMENS, “Exemption vaut impôt opnieuw afgewezen bij afwezigheid van aanslagregeling in bronstaat”, TFR 2020, in druk.

de interpretatie van het dubbelbelastingverdrag niet uitdrukkelijk verwerpt. Het hof oordeelt enkel dat die doctrine geen toepassing kan vinden wanneer er in de bronstaat geen inkomstenbelasting wordt geheven zoals in de VAE. Zoals in vorig randnummer en in eerdere kronieken geschreven, hadden wij liever gezien dat het hof van beroep de toepassing van deze doctrine in het kader van het verdrag had verworpen.¹¹¹

Merk op dat de belastingplichtige subsidiair een schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel inriep. Volgens hem is er sprake van een ongerechtvaardigd onderscheid tussen de situatie dat het inkomen expliciet als niet-belastbaar wordt beschouwd (waarbij België vrijstelt onder de eerdergenoemde doctrine) en de situatie met de VAE waar het inkomen impliciet niet-belastbaar is omdat er geen inkomstenbelasting wordt geheven in dat land (waarbij België niet vrijstelt omdat die doctrine niet van toepassing is). Het hof van beroep verwerpt dat argument en stelt dat er wel degelijk een fundamenteel onderscheid bestaat tussen de twee situaties. In de eerste situatie ondergaan de inkomsten een aanslagregeling maar worden ze vervolgens vrijgesteld. In de tweede situatie is er gewoonweg geen aanslagregeling. Het argument aangehaald door N. BAMBENS in een noot onder dat arrest om de toepassing van het gelijkheidsbeginsel hier te verwerpen, lijkt fundamenteeler. Een belastingplichtige kan zich niet beroepen op een schending van het gelijkheidsbeginsel om dezelfde behandeling te bekomen als een andere belastingplichtige als die beoogde behandeling een overtreding van de wet of, zoals hier, het verdrag inhoudt. De betrokken belastingplichtige die inkomsten uit de VAE ontvangt waarvoor aldaar geen aanslagregeling bestaat (en die dus in België geen vrijstelling geniet), kan het gelijkheidsbeginsel niet inroepen om dezelfde behandeling te krijgen als een andere belastingplichtige waarvan de buitenlandse inkomsten in België wel zijn vrijgesteld onder de *'exemption vaut impôt-doctrine'* omdat ze in de andere verdragsstaat uitdrukkelijk zijn vrijgesteld. Op de eerste belastingplichtige wordt het verdrag juist toegepast (geen toepassing van *'exemption vaut impôt-doctrine'*) waardoor hij niet kan steunen op het gelijkheidsbeginsel om dezelfde behandeling te bekomen als de tweede belastingplichtige op wie het verdrag (steeds in de veronderstelling dat het verdrag de vrijstelling voorziet voor inkomsten die in andere staat "zijn belast") onjuist wordt toegepast omdat hem ten onrechte het voordeel van de *'exemption vaut impôt-doctrine'* wordt verleend.

36. Aan de FBB-saga is een nieuwe episode toegevoegd geworden door het arrest van het Hof van Cassatie van 16 juni 2017.¹¹² Belastingplichtigen hebben in principe recht op de verrekening van het forfaitair

gedeelte van de buitenlandse belasting ('FBB') indien zij dividenden ontvangen vanuit een buitenlandse bron waarop bronheffing werd ingehouden. De concrete toepassing van het FBB kan variëren naargelang de bron van het dividend. Dat is te wijten aan het feit dat de dubbelbelastingverdragen het internrechtelijk FBB nader moduleren. Over de toepassing van het FBB onder artikel 19, A, 1 van het 1964 verdrag Frankrijk-België bestaat onzekerheid. Het artikel bepaalt het volgende: "[...] verminderd, eensdeels, met de tegen het gewone tarief geïnde roerende voorheffing en, anderdeels, met het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting dat onder de door de Belgische wetgeving vastgestelde voorwaarden aftrekbaar is, zonder dat bedoeld gedeelte minder dan 15 pct. van het evenvermelde nettobedrag mag belopen". Het is de uitdrukking "zonder dat bedoeld gedeelte" die aanleiding geeft tot interpretatiemogelijkheden.

Opnieuw ontstond discussie over de interpretatie van deze bepaling. Concreet maakte een niet-beroepsmatig handelende belastingplichtige/natuurlijk persoon aanspraak op de verrekening van het FBB voor dividenden van Franse oorsprong op grond van het genoemde artikel 19. Door de wijziging die de wet van 7 december 1988 aan het internrechtelijke FBB-regime heeft aangebracht, kan een particuliere belegger niet langer aanspraak maken op verrekening van het FBB voor in het buitenland belaste dividenden (art. 285, lid 1 WIB). Het is ondertussen vaste rechtspraak dat een particulier die dividenden uit Frankrijk ontvangt geen aanspraak kan maken op FBB.¹¹³

Een van deze afgewezen belastingplichtigen ging in cassatie tegen een arrest van het hof van beroep te Gent. Advocaat-generaal VAN INGELGEM stelt in zijn conclusie dat de verdragsbepaling op twee manieren kan worden geïnterpreteerd. Enerzijds dat de 15 %-grens, zoals bepaald in het verdrag, slechts toepassing vindt indien aan de voorwaarden van de Belgisch interne regelgeving is voldaan. Daarbij geeft men voorrang aan de eerste zinsnede (d.w.z. alleen FBB voor een beroepsmatig handelende particulier want dat is zo voorzien in artikel 285, lid 1 WIB). Anderzijds kan de bepaling volgens hem ook geïnterpreteerd worden in de zin dat de FBB-verrekening steeds minstens 15 % moet bedragen. Volgens deze laatste interpretatie zou het verdrag een autonome bepaling omvatten die de belastingplichtige het recht geeft op een FBB-verrekening van minstens 15 %, ongeacht de internrechtelijke voorwaarden. Daarbij wordt voorrang gegeven aan de tweede zinsnede (d.w.z. ook FBB voor een niet-beroepsmatig handelende particulier). We moeten toegeven dat een interpretatie te goeder trouw van het bewuste artikel 19, A, 1 en in het bijzonder de uitdrukking "zonder dat bedoeld gedeelte",

111. Zie onze kroniek, *TRV* 2014, 278-280.

112. Cass. 16 juni 2017, F.15.0102.N/1, *TFR* 2017, afl. 531, 897-902, noot N. BAMBENS en D. SCORNOS.

113. Zie o.m. Rb. Brugge 29 april 2014, *Fiscoloog* 2014, afl. 1407, 10, besproken in onze kroniek, *TRV* 2015, 438 en de vele andere vonnissen en arresten daar en in eerdere kronieken besproken.

gelezen in zijn context en met oog voor de doelstelling van de bepaling, geen eenvoudige zaak is. De woorden “bedoeld gedeelte” die verwijzen naar het internrechtelijk FBB, kunnen onzes inziens zo gelezen worden dat daarmee verwezen wordt naar het FBB, inclusief de internrechtelijke voorwaarden.¹¹⁴ Anderzijds, kunnen ze ook gelezen worden als louter verwijzend naar het FBB dat als techniek ter vermindering van dubbele belasting in het WIB is voorzien, exclusief de internrechtelijke voorwaarden daarvoor. Als men rekening houdt met de doelstelling van het verdrag als nader gedefinieerd in artikel 1 (“de verblijfhouder van elk van de verdragsluitende staten te beveiligen voor dubbele belasting die zou kunnen voortvloeien uit de gelijktijdige toepassing van de belastingwetgeving van deze staten”) kan de tweede lezing even goed worden verdedigd.¹¹⁵

Het Hof van Cassatie stelt in het arrest kortweg dat “krachtens het algemeen rechtsbeginsel inzake primauteit van het internationale recht op het nationale recht” het dubbelbelastingverdrag voorrang heeft op de bepalingen van het nationaal recht. Hiermee sluit het Hof zich aan bij de tweede interpretatiemogelijkheid, namelijk dat de verdragsbepaling een autonome minimumgrens invoert. Vervelend uiteraard voor al die belastingplichtigen die hun zaken hebben verloren en niet de middelen *casu quo* moed hebben gehad om de rit tot in cassatie uit te fietsen. Anderzijds, hadden we dat 15 jaar geleden al geweten, dan zouden we niet het plezier hebben gehad om zaken als *Kerckhaert – Morres* en *Damseaux* voor het Hof van Justitie te beleven en te kunnen becommentariëren.¹¹⁶ Ze zijn immers het rechtstreekse gevolg van het feit dat de hoven van beroep de hierboven vermelde eerste interpretatie onderschreven. We merken op dat het hof van beroep te Brussel het hier besproken cassatiearrest gevolgd heeft in zijn arrest van 20 september 2018 in een andere zaak betreffende het verdrag met Frankrijk.¹¹⁷

In het licht van hetgeen hierboven vermeld werd betreffende de diverse wijzen waarop de FBB-verrekening in de dubbelbelastingverdragen is geregeld, moet opgemerkt worden dat de draagwijdte van dit arrest zich beperkt tot de interpretatie van de verdragen waarbij een gelijkaardige bepaling is opgenomen, i.e. Australië, Hongarije, Israël, Italië en Ivoorkust.¹¹⁸

37. De FBB-constructies die bestonden in het ontvangen van interesten van obligaties en het vervolgens verkopen van de obligaties met een minwaarde, maar met verrekening van FBB voor de in het buitenland

betaalde bronbelasting die veel lager was dan de 15/85 waarin het interne recht voorziet, zijn genoegzaam bekend. De belastingplichtige geeft de interest aan, brengt de minwaarde in als fiscaal aftrekbare kost (art. 49 WIB 1992) en verrekent het FBB met betrekking tot de interesten met de vennootschapsbelasting verschuldigd over het resterende fiscaal resultaat van dat boekjaar. De BBI-administratie verwierp de verrekening van de FBB én de aftrek van de minwaarde op grond van artikel 49 WIB 1992. De hele operatie zou zijn opgezet om een weloverwogen verlies te kunnen aftrekken en FBB te kunnen verrekenen en zou zich om die reden buiten de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige vennootschap situeren. Het hof van beroep te Gent¹¹⁹ verbreekt het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brugge met betrekking tot de verrekening van het FBB en stemt in met de belastingplichtige. Artikel 23, § 3 van het (oude) 1970 verdrag België-Italië (wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden) verwijst immers op geen enkele wijze naar het internrechtelijke FBB en de daar voorziene voorwaarden (te weten alleen een beroepsmatig handelende belastingplichtige heeft recht op FBB, zie vorig randnummer) maar luidt als volgt: “[...] indien een verblijfhouder van een overeenkomstsluitende Staat inkomsten verkrijgt die overeenkomstig de bepalingen van de artikelen [...] 11 paragrafen 2 en 6 [...], in de andere overeenkomstsluitende Staat werkelijk werden belast, verleent de eerstbedoelde Staat op de belasting, door deze verblijfhouder op die inkomsten verschuldigd, een vermindering gelijk aan 15 % van het bedrag van de bedoelde inkomsten dat in het belastbare inkomen van die verblijfhouder is begrepen”. Het hof van beroep stelt met de belastingplichtige vast dat het verdrag de verrekening van het FBB niet afhankelijk stelt van bijkomende voorwaarden die in het interne recht zouden zijn voorzien. Uitgaande van de primauteit van het verdrag op het interne recht concludeert het hof dan ook terecht dat de belastingplichtige recht heeft op de verrekening van het FBB ten belope van 15 % zoals in het verdrag voorzien is.

38. Een Belgische vennootschap bracht verschillende jaren de verliezen, geleden door haar Nederlandse vaste inrichtingen, in mindering van haar Belgisch resultaat. Naar aanleiding van de overname van de Nederlandse vaste inrichtingen door een Nederlandse gelieerde vennootschap, werd met de Nederlandse administratie een vaststellingsovereenkomst opgesteld waaruit blijkt dat zij de verliezen aanvaardt, doch fiscaal beperkt in hoofde van de overnemende Nederlandse vennootschap. Uiteindelijk leidt deze

114. Onze kroniek, TRV 2015, 438.

115. N. BAMBENS en D. SCORNOS, “FBB op buitenlandse dividenden: DBV met Frankrijk bevat volgens cassatie een autonome verrekeningsverplichting”, *TFR* 2017, afl. 531, 900-901 (noot onder Cass. 16 juni 2017).

116. HvJ 14 november 2006, C-513/04, *Kerckhaert-Morres*; HvJ 16 juli 2009, C-128/08, *Damseaux*.

117. Brussel 20 september 2018, 2012/AR/433, www.monKEY.be; S. VAN CROMBRUGGE en C. BUYASSE, “Franse dividenden en verdragsrechtelijk FBB”, *Fiscoloog (I.)* 2019, afl. 427, 6.

118. N. BAMBENS en D. SCORNOS, “FBB op buitenlandse dividenden: DBV met Frankrijk bevat volgens cassatie een autonome verrekeningsverplichting”, *TFR* 2017, afl. 531, 902 (noot onder Cass. 16 juni 2017); S. GNEDASJ en K. JANSSENS, “Cassatie gebiedt toch verrekening van Franse dividend- en interestbelasting op privébelegging, maar wat met FBB en andere verdragen”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 28, 1.

119. Gent 10 januari 2017, 2013/AR/3127 en Gent 8 mei 2018, nr. 2016/AR/2204, www.monKEY.be.

overeenkomst tot de vaststelling dat de Nederlandse inrichtingen een positieve belastbare grondslag vertonen. De Belgische administratie beschouwt deze overeenkomst als een bewijskrachtig gegeven en i.p.v. de Belgische vennootschap toe te laten de Nederlandse verliezen in mindering te brengen van haar Belgisch resultaat (art. 75 KB/WIB 1992), stelt ze deze winst in de plaats van deze verliezen en vervolgens weigert ze deze winst vrij te stellen op grond van artikel 23, lid 1, d) van het 2001 verdrag België-Nederland. Artikel 23, lid 1, d) stelt dat de vrijstelling van Nederlandse inrichtingswinst in België niet kan worden toegepast in de mate dat deze winst in Nederland niet wordt belast omdat er verliezen mee verrekend worden die ook in België van het resultaat in mindering zijn gebracht. Dat is de zogenaamde maatregel tegen dubbele verliesverrekening. De administratie oordeelt dat men bezwaarlijk in Nederland op een positieve belastbare grondslag kan worden belast en tegelijkertijd in België een Nederlands verlies in mindering kan brengen.

Die stelling wordt door de belastingplichtige betwist. Hij is van oordeel dat het bedrag van de verliezen van een Nederlandse inrichting die van het Belgisch resultaat in mindering kan worden gebracht, respectievelijk de winst van die inrichting die kan worden vrijgesteld, bepaald moet worden aan de hand van de regels van de Belgische en niet de Nederlandse vennootschapsbelasting.

Het hof van beroep te Antwerpen is het daarmee eens. Het stelt vast dat het niet kan nagaan hoe het bedrag van de verliezen en de winst van de Nederlandse inrichting door de Nederlandse administratie in de vaststellingsovereenkomst zijn bepaald en dat het dus niet kan nagaan of de vaststelling ervan ook in overeenstemming is met het Belgische fiscale recht. Het stuk is derhalve niet bewijskrachtig.¹²⁰ Het hof van beroep is voorts van oordeel dat de administratie ten onrechte de maatregel tegen dubbele verliescompensatie had toegepast. Het bepalen van de winst van een onderneming is geen zaak van het dubbelbelastingverdrag maar van het Belgische interne recht. Opdat deze bepaling zou kunnen spelen moet er eerst sprake zijn van winst van een Nederlandse inrichting zoals bepaald naar beginselen van het WIB en de administratie kan zich *in casu* daarvoor niet louter steunen op de Nederlandse vaststellingsovereenkomst om reden voormeld. Nu de administratie nergens het bedrag aan verliezen betwist zoals de onderneming dat bedrag had bepaald volgens de Belgische fiscale regels worden de aanslagen vernietigd. Dat is bij ons weten één van de weinige arresten waar het principe van de bepaling van het resultaat van buitenlandse inrichtingen naar Belgische fiscale normen ter discussie stond en door het hof scherp wordt gesteld. Dat principe

zal in de toekomst aan belang winnen, ook buiten het gebied van vaste inrichtingen. Bijvoorbeeld in de recent ingevoerde CFC-regeling moet de winst van de buitenlandse dochtervennootschap of vaste inrichting herberekend worden naar Belgische maatstaven om uit te maken of het buitenlandse lichaam een CFC is (art. 185/2 WIB 1992).¹²¹

39. Artikel 155 WIB 1992 regelt in het interne recht de vrijstelling met progressievoorbehoud. Het bepaalt het volgende: “inkomsten die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld, komen in aanmerking voor het bepalen van de belasting maar deze wordt verminderd naar de verhouding tussen de inkomsten die zijn vrijgesteld en het geheel van de inkomsten”. Het is algemeen aanvaard dat de concrete toepassing van artikel 155 WIB 1992 in overeenstemming moet zijn met de respectievelijke bepaling inzake de vrijstellingsmethode zoals voorzien in de dubbelbelastingverdragen. De concrete interpretatie van voorgaande bepaling in het licht van de specifieke verdragen staat echter geregeld ter discussie.

Het hof van beroep te Luik¹²² ging o.a. in op de verenigbaarheid van artikel 155 WIB 1992 met artikel 23, § 2, 1° van het 1970 verdrag België-Luxemburg. De belastingplichtige meende dat de berekeningsmethode die de administratie toepaste onder artikel 155 WIB 1992 strijdig was met de correcte interpretatie van artikel 23, § 2, 1° van het verdrag. Hij was van mening dat de belastingvermindering voor inkomsten met een buitenlandse oorsprong, uitsluitend berekend zou moeten worden op basis van de basisbelasting in overeenstemming met artikel 130 WIB 1992, nl. voortvloeiend uit de andere verminderingen zoals voorzien in de artikel 131 en volgende van het WIB. Het hof stelt dat de toepassing van artikel 155 WIB 1992 in overeenstemming is met het verdrag dat geen toelichting geeft over de te volgen methode van de vrijstelling. Dit geeft België volgens het hof van beroep een grote vrijheid bij het bepalen van de uitvoeringsmethode van deze bepaling. De administratie neemt de buitenlandse inkomsten in twee fases in aanmerking: (i) eerst wordt de globale belasting berekend op een belastbare grondslag die ook de buitenlandse vrijgestelde inkomsten bevat waarbij deze belasting wordt berekend met toepassing van de verschillende verminderingen die worden vermeld in de artikels 131 tot 154bis WIB 1992; (ii) vervolgens de aftrek van dat gedeelte van die globale belasting dat betrekking heeft op de vrijgestelde buitenlandse inkomsten. Deze toepassing van artikel 155 WIB 1992 is volgens het hof van beroep niet strijdig met artikel 23, § 2, 1° van het verdrag. De interpretatie die de belastingplichtige aan artikel 155 WIB 1992 geeft is volgens het hof

120. Antwerpen 17 januari 2017, 2014/AR/2701, www.monKEY.be.

121. L. DE BROE, “De invoering van CFC-wetgeving in het WIB 1992”, *AFT* 2019, afl. 4, 7-24.

122. Luik 28 juni 2017, nr. 2010/RG/887, www.monKEY.be; R. OFFERMANS, “Treaty between Belgium and Luxembourg: exemption with progression method not incompatible with treaty of free movement of capital of workers under TFEU”, *IBFD*, 10 oktober 2018.

verkeerd. Artikel 155 WIB 1992 valt immers – precies zoals artikel 130 e.v. WIB 1992 – onder Hoofdstuk III (Berekening van de belasting) van Titel II van het WIB. De belasting waarnaar in artikel 155 WIB 1992 wordt verwezen is bijgevolg deze die wordt berekend na toepassing van het geheel van voormelde bepalingen en niet die welke voortvloeit enkel uit het in aanmerking nemen van het kunstmatig geïsoleerde artikel 130 WIB 1992.

De rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen¹²³ heeft moeten oordelen over de toepassing van de vrijstelling met progressievoorbehoud zoals voorzien in artikel 155 WIB 1992 in samenlezen met het 2001 verdrag België-Nederland. Concreet ontving een Belgische belastingplichtige een lijfrente van een Nederlandse verzekeraar. Niet betwist was dat Nederland heffingsbevoegd was op grond van artikel 18 (2) van het verdrag. Evenmin was betwist dat indien de lijfrente in België belastbaar zou geweest zijn, deze rente als een roerend inkomen niet aan progressief tarief maar aan een afzonderlijk tarief belast zou zijn geweest (art. 171, 2^o bis WIB 1992). Ter discussie stond de vraag of dergelijk afzonderlijk belastbaar inkomen in aanmerking mocht komen om het progressief tarief te bepalen dat van toepassing was op de andere inkomsten van de belastingplichtige die in België belastbaar waren. Artikel 23, § 1, a) van het verdrag België-Nederland luidt als volgt: “Indien een inwoner van België inkomsten verkrijgt [...] die ingevolge de bepalingen van dit verdrag in Nederland zijn

belast, stelt België deze inkomsten vrij van belasting maar om het tarief van de belasting op het overige inkomen of vermogen te berekenen mag België het belastingtarief toepassen dat van toepassing zou zijn indien die inkomsten of bestanddelen van het vermogen niet waren vrijgesteld”. De belastingadministratie stelt dat bij de berekening van het belastingtarief, dat van toepassing is op de overige inkomsten, rekening gehouden moet worden met de in België vrijgestelde lijfrente. De belastingplichtige betwist dat standpunt aangezien de lijfrente in België afzonderlijk zou belast zijn geweest indien ze niet was vrijgesteld onder het verdrag. De rechtbank van eerste aanleg oordeelt dat artikel 23, § 1, a) van het verdrag bepaalt op welke wijze en binnen welke grenzen België rekening mag houden met de in Nederland belaste inkomsten. Dergelijke bepaling laat niet toe België een hoger tarief toe te passen op de niet-vrijgestelde inkomsten dan het tarief dat van toepassing zou zijn geweest wanneer de bij verdrag vrijgestelde inkomsten in België belastbaar zouden zijn geweest. Aangezien de lijfrente in principe afzonderlijk belastbaar is in België, kan ze *in casu* niet meespelen om de hoogte van het progressief tarief op de andere inkomsten te bepalen. Met deze uitspraak wijkt de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen af van voorgaande arresten van het hof van beroep te Luik en Brussel.¹²⁴ Deze hoven stelden immers in 1982, 1992 en 1994 dat buitenlandse opzegvergoedingen, waarvoor het WIB in een afzonderlijk tarief voorziet, mee geglobaliseerd moesten worden om het toepasselijk belastingtarief te bepalen.

123. Rb. Antwerpen 13 januari 2017, 15/5691/A en 15/5692/A, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 13, 761, noot F. MORTIER.

124. Luik 21 april 1982, *FJF*, No. 1982/75; Brussel 8 mei 1992, *FJF*, No. 1993/60 en Brussel 10 februari 1994, *FJF*, No. 1994/209, besproken in onze kronieken, *TRV* 1993, 389 en *TRV* 1995, 563.