

REKENHOF

Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden

*Verslag van het Rekenhof aan de Kamer
van Volksvertegenwoordigers*

Brussel, februari 2003



REKENHOF

Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden

*Verslag van het Rekenhof aan de Kamer
van Volksvertegenwoordigers*

*Verslag goedgekeurd in de algemene vergadering
van het Rekenhof op 18 december 2002*

Inhoud

| | |
|--|----|
| Synthese | 5 |
| Hoofdstuk 1 | |
| Het onderzoek | 7 |
| 1.1 Situering | 7 |
| 1.2 Voorwerp van het onderzoek en beschrijving van het onderzoeksterrein | 7 |
| 1.3 Administratieve inrichting en te vervullen formaliteiten | 15 |
| 1.4 Impact van het gunststelsel | 18 |
| 1.5 Onderzoeksvragen en methodologie | 21 |
| Hoofdstuk 2 | |
| De onderzoeksresultaten | 23 |
| 2.1 Legaliteit van het bijzonder stelsel | 23 |
| 2.2 Werking van de diensten | 27 |
| 2.3 Internationale gegevensuitwisseling | 32 |
| 2.4 Vergelijking met gelijkaardige gunstregimes in Europa | 34 |
| 2.5 Belastingharmonisatie binnen de EU | 35 |
| 2.6 Doelbereiking van het bijzonder aanslagstelsel | 37 |
| 2.7 Kostprijs van het regime voor buitenlandse kaderleden | 40 |
| Hoofdstuk 3 | |
| Algemene besluiten | 43 |
| Hoofdstuk 4 | |
| Aanbevelingen | 45 |
| Hoofdstuk 5 | |
| Reactie van de administratie | 46 |
| Hoofdstuk 6 | |
| Reactie van de minister | 47 |
| Bibliografie | 50 |
| Bijlagen | 52 |

Met het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden beschikt België, zoals vele andere Europese staten, over een fiscaal aantrekkelijk uitzonderingsregime voor leidinggevend of gespecialiseerd personeel met een vreemde nationaliteit. Het doel van dit stelsel is de aantrekkingskracht van België op buitenlandse investeerders te verhogen.

In de loop van 2001 heeft het Rekenhof de regelgeving terzake evenals de werking van de betrokken diensten aan een onderzoek onderworpen.

Het onderzoek werd in hoofdzaak gevoerd aan de hand van interviews met ambtenaren en steekproefgewijs nazicht van dossiers.

In onderhavig definitief verslag, opgemaakt na een tegensprekelijk debat met zowel de fiscale administratie als de Minister van Financiën, komen onder meer de volgende vaststellingen aan bod.

➤ *Legaliteit van het stelsel*

Het Rekenhof heeft twijfels omtrent de wettelijkheid van het bijzonder aanslagstelsel. De invoering bij wege van een circulaire lijkt niet verenigbaar met de bevoegdheidsafbakening tussen de uitvoerende en de wetgevende macht zoals vastgelegd in de Grondwet. Voorts is het Rekenhof van mening dat de bepalingen van de circulaire niet verenigbaar zijn met de artikelen 3, §2, 2^{de} lid en 230, 3^o van het Wetboek Inkomstenbelastingen.

➤ *Doelbereiking*

Een doelmatig overheidsoptreden veronderstelt een permanent opvolgen van de effectiviteit van de beleidsmaatregelen. De administratie heeft echter geen objectief gefundeerd inzicht in de mate waarin de invoering van het stelsel mee bepalend is geweest voor de groei of het behoud van de buitenlandse investeringen in België.

➤ *Internationale vergelijking*

Verscheidene Europese landen kennen een gunstregime voor *expatriates*. Het Rekenhof stelt evenwel vast dat het Belgische stelsel, als enige, geen daadwerkelijke beperking stelt aan de mogelijke fiscale voordelen. Zo komen in de praktijk extreme gevallen voor waarbij kaderleden een quasi totale en niet in de tijd beperkte belastingvrijstelling genieten.

➤ *Controle*

Het Rekenhof stelt vast dat de controlegraad zeer laag is en dat, de internationale context ten spijt, nauwelijks inlichtingen worden uitgewisseld met buitenlandse belastingadministraties.

De regelgeving en de organisatorische invulling ervan door de administratie, laten niet toe de tijdelijkheid van het verblijf in België, fundament waarop de belastingvrijstelling is gebaseerd, afdoende te verifiëren.

Het Rekenhof formuleert een aantal aanbevelingen die er vooral op gericht zijn op korte termijn misbruiken en excessen tegen te gaan. Zo wordt onder meer voorgesteld de voordelen zowel in de tijd als naar bedrag te limiteren en de controle van de aangiften en de erkenningsaanvragen efficiënter te organiseren.

Momenteel maakt een deelaspect van de wettelijkheidsproblematiek het voorwerp uit van een prejudiciële vraag bij het Arbitragehof. Tevens voert de Europese Commissie een onderzoek naar de gunstregelingen voor *expatriates*. Onverminderd de evolutie in beide zaken, is het Rekenhof van oordeel dat de bezwaren inzake wettelijkheid noodgedwongen zullen moeten leiden tot een fundamenteel herdenken van het bijzonder aanslagstelsel.

Hoofdstuk 1

Het onderzoek

1.1 Situering

Onderhavig onderzoek kadert in de algemene controleopdracht van het Rekenhof op de fiscale ontvangsten¹.

In toepassing van artikel 4 van het *Protocol van 22 december 1995 betreffende de controle op de fiscale ontvangsten door het Rekenhof* werd met brief van het Rekenhof van 7 april 2000, kenmerk A6 – 1.836.834 B1, aan de heer H. DE GREEF, administrateur-generaal van de belastingen, aangekondigd dat het Rekenhof overwoog een audit uit te voeren met betrekking tot het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden.

De Minister van Financiën werd er bij brief van 5 december 2000 van op de hoogte gebracht dat het Rekenhof beslist had de in een haalbaarheidsrapport uiteengezette werkzaamheden aan te vatten.

Het onderzoek werd uitgevoerd van januari 2001 tot december 2001.

In juli 2002 werd in het kader van een eerste tegensprekelijke procedure een ontwerp-verslag overgezonden aan de administratie. De in dat kader ontvangen nota met opmerkingen is bijgevoegd in bijlage 1 en wordt in het hoofdstuk 5 van dit verslag kort besproken.

Op 18 september 2002 werd het ontwerpverslag verzonden aan de Minister van Financiën met het oog op de tweede tegensprekelijke fase.

Met de brief van 21 oktober 2002 liet de Minister zijn bemerkingen worden. Deze brief is opgenomen in bijlage 2 en wordt in het hoofdstuk 6 van dit verslag kort besproken.

De audit vormt in wezen de logische voortzetting van vroegere audits die betrekking hadden op de personenbelasting.

De personenbelasting is immers niet de enige inkomstenbelasting die van toepassing is op de natuurlijke personen. Zo'n 40.000 personen zijn onderworpen aan de belasting der niet-inwoners. Nagenoeg de helft wordt gevormd door de groep van de buitenlandse kaderleden. Ondanks de enigszins misleidende term gaat het hier wel degelijk om in België verblijvende personen.

Teneinde België fiscaal aantrekkelijk te maken voor buitenlandse investeerders, voerde België voor hen een afwijkend en gunstig belastingregime in.

Het feit dat in parlementaire vragen alsook in de pers reeds werd gewezen op mogelijke misbruiken, vormde een bijkomend argument om dit stelsel tot voorwerp van een onderzoek te maken.

1.2 Voorwerp van het onderzoek en beschrijving van het onderzoeksterrein

De problematiek in verband met de aangifte en de controle werd in vorige onderzoeken reeds op algemene wijze en voor verschillende categorieën natuurlijke

¹ Artikel 180 van de Grondwet.

personen onderzocht². Onderhavige audit richt zich dan ook specifiek op aspecten die eigen zijn aan het uitzonderingsregime voor buitenlandse kaderleden.

Zonder in detail te treden wordt in dit deel een bondig overzicht gegeven van de krachtlijnen van het bijzonder aanslagstelsel. Achtereenvolgens zullen worden behandeld: de historiek, de juridische grondslagen, het toepassingsgebied en de voordelen op fiscaal vlak. De sociale zekerheidsaspecten worden hier buiten beschouwing gelaten.

1.2.1 Historische oorsprong

De bekommernis de economie aan te zwengelen en de werkgelegenheid te vergroten, heeft zowat overal in Europa aanleiding gegeven tot het ontstaan van fiscale concurrentie. Buitenlandse bedrijven worden door middel van specifieke gunstregimes aangemoedigd te investeren op de lokale markt.

De meeste Belgische incentives situeren zich op het vlak van de vennootschapsbelasting³. Het bijzonder regime voor buitenlandse kaderleden is hierop een uitzondering doordat de voordelen ogenschijnlijk worden toegekend aan natuurlijke personen. Toch gaat het ook hier in essentie om een gunstmaatregel voor bedrijven, die op deze manier de hoge Belgische loonkosten gemilderd zien voor hun uit het buitenland overgekomen topkaderleden.

Reeds op het einde van de vijftiger jaren konden de bezoldigingen van Amerikaanse kaderleden tijdelijk voor een aanzienlijk deel worden vrijgesteld van belasting. In de jaren zestig en zeventig onderging het regime talrijke wijzigingen waarbij het toepassingsveld stelselmatig werd uitgebreid.

In 1979 verscheen een nieuwe circulaire waarbij het regime grondig werd hervormd. In verschillende rechterlijke uitspraken werd de circulaire – en met name de bepalingen die voorzagen in een aanvullend forfait voor bedrijfslasten – echter als onwettig bestempeld.

De regering was niettemin van mening dat de beweegredenen die aan de basis lagen van het regime onverkort bleven gelden. Bijgevolg werd beslist een nieuw stelsel in te voeren, gericht op dezelfde doelstellingen, maar in overeenstemming met de wettelijke bepalingen.

1.2.2 Wettelijk en reglementair kader

Circulaire van 8 augustus 1983

In het Wetboek Inkomstenbelastingen of elders zijn geen wetsartikelen in verband met het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden voorzien. De invoering van het stelsel is immers uitsluitend gebeurd bij wege van een administratief rondschriften, de vermaarde circulaire van 8 augustus 1983 (hierna genoemd: de circulaire)⁴. Wel is gepoogd te voorzien in een wettelijke basis door

² Controle betreffende de aangifte (157^e Boek van het Rekenhof, p. 81 e.v.); Controle met betrekking tot de aangifte in de personenbelasting: doorlichting van het administratief onderzoeks- en controlesysteem (Verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers van 28 april 1999); Onderzoek van de belastingaangifte in de personenbelasting: aard en periodiciteit van de controle van de aangiften van de categorie B (Verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers van 28 juni 2000); Fiscale controle van werkelijke beroepskosten (Brussel, februari 2001).

³ Bekend zijn de coördinatiecentra, distributiecentra en dienstcentra.

⁴ Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983.

aan te sluiten bij gekende en wettelijk geregelde fiscale begrippen. Het gaat met name om de belastingvrije terugbetalingen van kosten eigen aan de werkgever, de kwalificatie als niet-inwoner van België en de vrijstelling van belasting voor inkomsten uit in het buitenland geleverde arbeidsprestaties.

Artikel 31, 1° W.I.B. 1992: kosten eigen aan de werkgever

Artikel 31 W.I.B. 1992: *Bezoldigingen van werknemers zijn alle beloningen die voor de werknemer de opbrengst zijn van arbeid in dienst van een werkgever. Daartoe behoren inzonderheid: 1° wedden, lonen [...] die, zelfs toevallig, uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid op enige andere wijze worden verkregen dan als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever[...]*

Dit artikel stelt dat vergoedingen die slechts de terugbetaling vormen van uitgaven die te beschouwen zijn als eigen aan de werkgever, in hoofde van de werknemer niet belastbaar zijn. Toegepast op de buitenlandse kaderleden betekent dit dat de, veelal aanzienlijke, meeruitgaven waarmee het kaderlid ten gevolge van zijn detachering wordt geconfronteerd, door de werkgever belastingvrij kunnen worden vergoed.

Artikel 32, tweede lid, 1° W.I.B. 1992 voorziet in een identieke regeling voor bezoldigingen van de bedrijfsleiders.

Artikel 3, §1, 1° en artikel 227, 1° W.I.B. 1992: hoedanigheid van niet-rijksinwoner

Artikel 3, §1 W.I.B. 1992: *Aan de personenbelasting zijn de rijksinwoners onderworpen, dat wil zeggen: 1° de natuurlijke personen die in België hun woonplaats of de zetel van hun fortuin gevestigd hebben [...].*

Artikel 227 W.I.B. 1992: *Aan de belasting van niet-inwoners zijn onderworpen: 1° niet-rijksinwoners [...]*

Inzake de vaststelling van de hoedanigheid van (niet-)rijksinwoner pretendeert de circulaire de gemeenrechtelijke regels van de artikelen 3 en 227 W.I.B. 1992 te volgen. Samenlezing van beide artikelen leert dat iemand als niet-rijksinwoner wordt beschouwd zolang niet vaststaat dat hij zijn woonplaats of zetel van fortuin in België heeft gevestigd.

Artikel 5 en artikel 228, §1 W.I.B. 1992: omvang van de belastingplicht

Artikel 5 W.I.B. 1992: *Rijksinwoners zijn aan de personenbelasting onderworpen op grond van al hun in dit Wetboek als belastbaar vermelde inkomsten, zelfs indien sommige daarvan in het buitenland zijn behaald of verkregen.*

Artikel 228, §1 W.I.B. 1992: *De belasting wordt uitsluitend geheven van in België verkregen inkomsten die aan de belasting zijn onderworpen.*

De vaststelling van de hoedanigheid van niet-rijksinwoner is essentieel voor de toepassing van het bijzonder aanslagregime. De hoedanigheid van rijksinwoner of niet-rijksinwoner is immers determinerend voor de onderworpenheid aan respectievelijk de personenbelasting en de belasting der niet-inwoners. Voor personen die (een deel van) hun inkomen in het buitenland behalen maakt dit een wezenlijk verschil uit vermits de belastingplicht in de personenbelasting zich uitstrekt

over het wereldwijd inkomen terwijl niet-inwoners slechts belastbaar zijn op hun inkomsten van Belgische oorsprong.

1.2.3 Toepassingsgebied van het bijzonder aanslagstelsel

Opdat het statuut van buitenlands kaderlid zou kunnen worden toegekend dienen een aantal voorwaarden te zijn vervuld die verband houden met de nationaliteit van de werknemer, het multinationalaal karakter van de werkgever en de aard van de uitgeoefende functie.

Nationaliteit van de werknemer

De circulaire schrijft voor dat slechts degenen *die de buitenlandse nationaliteit bezitten* aanspraak kunnen maken op het bijzonder statuut. De administratie interpreteert dit voorschrift als zouden enkel diegenen die *niet* de Belgische nationaliteit bezitten in aanmerking komen. Dit betekent dat, naast de personen met uitsluitend de Belgische nationaliteit, ook de bipatriden – degenen die naast de Belgische nog een andere nationaliteit bezitten - worden uitgesloten.

Internationaal karakter van de werkgever

Het verblijf van de kaderleden in België moet een gevolg zijn van het feit dat zij:

- door buitenlandse ondernemingen in het land zijn gedetacheerd om er tijdelijk te werken, hetzij in één of meer inrichtingen van die ondernemingen, hetzij in één of meer vennootschappen welke onder de controle van die ondernemingen staan;
- door buitenlandse ondernemingen die deel uitmaken van een internationale groep, in het land zijn gedetacheerd om er tijdelijk te werken in één of meer Belgische vennootschappen welke van dezelfde groep deel uitmaken of in een controle- of coördinatiekantoor van de ondernemingen dat binnen die groep werkt;
- rechtstreeks in het buitenland zijn aangeworven door een Belgische vennootschap, dochtermaatschappij van een buitenlandse vennootschap of door een Belgische onderneming die deel uitmaakt van een internationale groep, om tijdelijk te werken in de Belgische vennootschap of de onderneming zelf of in een door de internationale groep in België gevestigd controle- of coördinatiekantoor.

Aard van de uitgeoefende functie

Enkel de volgende categorieën komen in aanmerking voor het bijzonder aanslagstelsel:

- de echte buitenlandse kaderleden. Dit zijn de werknemers die functies uitoefenen welke een bijzondere kennis en verantwoordelijkheid vereisen, nl. de functie van een leider. Personeel met een lagere of ondergeschikte functie dat door Belgen kan worden vervangen, komt bijgevolg niet in aanmerking.
- Bedrijfsleiders die in de hierboven genoemde ondernemingen of inrichtingen werkelijke en vaste functies uitoefenen.

- Personeel dat niet kan worden beschouwd als kaderlid volgens de hierboven vermelde definitie, maar dat wegens een uitzonderlijke specialisatie moeilijk zoniet onmogelijk op de inheemse arbeidsmarkt te recruteran is.
- Buitenlandse vorsers die in België worden tewerkgesteld in wetenschappelijke onderzoekscentra of -laboratoria. De hierboven vermelde voorwaarde dat de werkgever deel moet uitmaken van een internationale groep, geldt niet voor deze categorie.

1.2.4 Fiscale voordelen

De fiscale voordelen van het bijzonder stelsel situeren zich op twee vlakken. Ten eerste wordt het regime gekenmerkt door een zeer soepele toepassing van het begrip *kosten eigen aan de werkgever*, waarbij een onderscheid dient te worden gemaakt tussen kosten die een éénmalig karakter vertonen en kosten die regelmatig weerkeren.

Ten tweede worden de inkomsten die niet de weerslag vormen van de in België uitgevoerde werkzaamheden, uit de belastbare basis gesloten. Dit tweede voordeel vormt de grote aantrekkingskracht van het gunstregime.

Kosten eigen aan de werkgever

De terugbetaling door de werkgever van de meeruitgaven welke in eerste instantie door de werknemer worden gedragen en die het rechtstreeks gevolg zijn van de detachering of de tewerkstelling van de werknemer in België, vormen voor de werknemer geen bezoldiging noch enig ander belastbaar voordeel. Het doel van deze terugbetalingen is immers de werknemer te behoeden voor verarming ingeval het verblijf in België hogere kosten zou teweegbrengen dan hij zou dienen te dragen indien hij in het land van herkomst tewerkgesteld bleef.

De circulaire geeft een niet-limitatieve lijst van courant voorkomende kosten eigen aan de werkgever. Het onderscheid dat wordt gemaakt tussen éénmalige en regelmatig weerkerende kosten is van belang wegens de beperking die de administratie voor deze laatste categorie oplegt.

➤ *Eénmalige kosten*

- Verhuiskosten

Hieronder worden zowel de kosten gemaakt bij de verhuizing naar België, als de kosten bij de latere terugkeer naar het land van herkomst, verstaan. Niet alleen de strikte verhuiskosten, zoals betaalde facturen van de verhuisfirma, worden beoogd, maar ook BTW en invoerrechten verschuldigd ten gevolge van de invoer (en eventuele latere uitvoer) van bezittingen.

- Inrichtingskosten van de woning in België

Het betreft hier enkel kosten die zeer nauw verbonden zijn met het onroerend goed zelf, zoals behang- en schilderwerken, aansluiting van telefoon... Kosten voor meubilair en huishoudapparaten worden daarentegen niet aanvaard.

- Verlies bij de (gedwongen) verkoop van vermogensbestanddelen

Ten gevolge van uiteenlopende omstandigheden (zoals tijdsdruk) kan het zijn dat bij de verkoop van bijvoorbeeld de woning in het land van herkomst geen

normale prijs werd verkregen. Wanneer het verlies op een ernstige manier kan worden aangetoond, mag dit worden beschouwd als een kost eigen aan de werkgever.

➤ *Regelmatig weerkerende uitgaven en lasten*

- Kosten van huisvesting

Vanzelfsprekend komen de terugbetaalde huisvestingskosten niet integraal in aanmerking voor belastingvrijstelling. Enkel het positieve verschil tussen de (hypothetische) kosten in het land van herkomst en de niet-buitensporige kostprijs in België kan worden beschouwd als een kost eigen aan de werkgever.

Onder de Belgische huisvestingskosten telt men in geval van een huurwoning de betaalde huurprijs en de ter ontlasting van de eigenaar gedragen huurkosten. Gaat het om een woonst in eigendom dan worden de huisvestingskosten bepaald op 100/60 van het geïndexeerd K.I..

Het verschil kan worden berekend, ofwel door beroep te doen op internationale vergelijkende tabellen of statistische publicaties, ofwel door gebruikmaking van een forfaitaire berekeningsmethode, zoals omschreven in de jaarlijks door de belastingadministratie opgestelde *Technische Nota*⁵.

- Kosten van levensduurte

Indien de vergelijking tussen België en het land van herkomst op het vlak van de kostprijs voor levensvoorzieningen een positief verschil kent, is de terugbetaling van deze kosten te beschouwen als een kost eigen aan de werkgever. Ook hier kan voor de bepaling van de meerkost nuttig gebruik worden gemaakt van ernstige internationale vergelijkingen en studies. Ook mogelijk is een forfaitaire berekeningswijze, gebruikmakend van de instructies vervat in de voornoemde technische nota.

- Kosten van onderwijs

Het principiële tijdelijk karakter van de detachering in België zal er vaak toe leiden dat meegereisde kinderen onderwijs volgen in internationale of private scholen die beter aansluiten bij de taalkennis en de reeds opgedane schoolervaring. Voor zover het gaat om schoolplichtige kinderen en de gemaakte kosten redelijk zijn, kan de terugbetaling door de werkgever belastingvrij geschieden.

Meeruitgaven voor onderwijs van kinderen in het buitenland kan eveneens worden aanvaard, maar moet geval per geval worden voorgelegd.

- Kosten van een jaarlijkse reis naar het land van herkomst

Strikt juridisch is de kwalificatie als kost eigen aan de werkgever voor deze uitgaven evenals de twee hieronder vernoemde reiskosten, moeilijk hard te maken. De opname van deze posten in de circulaire is dan ook eerder gestoeld op pragmatisme en sociaalvoelende overwegingen.

⁵ De *Technische Nota* is een zeer beknopte en jaarlijks bijgewerkte handleiding die aan de betrokken werkgevers wordt toegestuurd en waarin de administratie richtlijnen verstrekt m.b.t. de uitsplitsing van een aantal kosten. Voor de berekening wordt uitgegaan van coëfficiënten die landelijke verschillen inzake levensstandaard weerspiegelen.

Ook de kosten gemaakt voor meereizende gezinsleden zijn inbegrepen. Voor vliegtuigreizen worden enkel de kosten van tickets in economy-class aanvaard.

- Reiskosten wegens bijzondere omstandigheden

Hier worden specifiek bedoeld het overlijden of een zware ziekte van naaste familieleden van het kaderlid of zijn echtgenote.

- Reiskosten voor kinderen die in het buitenland studeren

Luidens de circulaire worden maximaal twee reizen per jaar en per kind aangenomen.

- Huurverliezen

Net zoals bij de voorheen besproken verkoop van vermogensbestanddelen kunnen uiteenlopende omstandigheden, zoals tijdsgebrek, er de oorzaak van zijn dat de woning in het land van herkomst niet of tegen een abnormaal lage prijs wordt verhuurd. Het positieve verschil tussen de normale huurwaarde en de reële ontvangsten kan dan belastingvrij door de werkgever worden vergoed als zijnde een kost eigen aan de werkgever.

- Koersverschillen

Wanneer het kaderlid koopkrachtverlies lijdt doordat de koers van de vreemde munt waarin zijn salaris contractueel is vastgesteld, daalt ten opzichte van de Belgische munt, vormt de vergoeding hiervoor een kost eigen aan de werkgever. Ook indien het salaris niet in een vreemde munt is uitgedrukt kan onder bepaalde voorwaarden een wisselkoersvergoeding worden toegestaan voor de verplichtingen in buitenlandse munt van het kaderlid.

- Tax-equalisation

Onder *tax-equalisation* wordt de vergoeding verstaan die de werkgever aan het kaderlid toekent om hem schadeloos te stellen voor het hogere bedrag aan inkomstenbelasting, dat wegens de detachering of tewerkstelling in België moet worden gedragen.

Het uitdrukkelijk in de circulaire vernoemen van de bijkomende belastingdruk als kost eigen aan de werkgever heeft alles te maken met het algemeen erkende hoge niveau van de Belgische belasting op arbeid. Zonder deze mogelijkheid zou het louter op peil houden van het oorspronkelijk netto-inkomen dat het kaderlid in het land van herkomst genoot, voor de werkgever een enorme stijging van de brutoloonkost betekenen.

➤ *Vaststelling en begrenzing van de kosten eigen aan de werkgever*

- Vaststelling

Het komt aan de werkgever toe aan te tonen dat de terugbetalingen overeenstemmen met het reëel bedrag van de meeruitgaven en tot doel hadden het kaderlid voor de bijkomende kosten en verliezen te vergoeden. Ook forfaitair bepaalde vergoedingen komen in aanmerking, mits ze worden vastgesteld op basis van ernstige en met elkaar overeenstemmende criteria.

Grote internationale groepen die een nettobezoldigingspolitiek hanteren, beschikken bij internationale detachering van werknemers vaak over uitgewerkte vergoedingscriteria. Veelal wordt bij de opstelling van deze forfaits

gebruik gemaakt van gespecialiseerde studies die op commerciële basis worden opgesteld door internationale organisaties⁶. Mits men zich consequent aan éénzelfde studie houdt, en dus niet de voordeligste elementen uit verschillende studies combineert, worden de meeste van deze criteria door de fiscus aanvaard.

Indien de buitenlandse kaderleden een brutobezoldiging krijgen en er dus geen uitsplitsing werd gemaakt tussen de eigenlijke vergoeding voor de beroepswerkzaamheid en de terugbetaling van gemaakte meerkosten eigen aan de werkgever, schrijft de circulaire voor dat de werkgever, onder controle van de administratie, moet voorzien in een gedetailleerde samenstelling van deze terugbetalingen. Om misbruiken te vermijden en de berekeningswijze enigszins te standaardiseren, heeft de administratie sinds 1983 in de *Technische Nota* voor drie welbepaalde weerkerende uitgaven richtlijnen vastgelegd.

De jaarlijks bijgewerkte *Technische Nota* bevat een berekeningsmethode voor de kosten van huisvesting, de kosten van levensduurte en de tax-equalisation.

Een eerste stap bij het vaststellen van de bovenvernoemde kosten, is het berekenen van het zogenaamde *basissalaris*. Hiertoe wordt allereerst het Belgische brutosalairis verminderd met de inbegrepen *uitwijkingsvergoeding* die 10 of 15% bedraagt naargelang het land van herkomst al dan niet een Europees land is. Het bekomen resultaat wordt vermenigvuldigd met een indexcijfer dat het verschil in salarisniveau tussen België en het betrokken land van herkomst weerspiegelt.

Met behulp van het aldus bekomen basissalaris, kunnen de drie voornoemde kosten als volgt worden berekend:

- Levensduurtevergoeding: tot 5% van het basissalaris, met een maximum van 2.478,94 EUR (100.000 BEF).
- Huisvestingskosten: het verschil tussen de huisvestingskosten in België en de huisvestingskosten in het land van herkomst die forfaitair worden bepaald op 12% van het basissalaris. De huisvestingskosten in België worden verschillend berekend naargelang het gaat om een huurwoning, een woning in eigendom of een ter beschikking gestelde woning.
 - ⇒ Huurwoning: de som van de werkelijke huur en huurlasten
 - ⇒ Woning in eigendom: 100/60 van het geïndexeerd K.I. maal 2 (maal 1,25 ingeval van een niet-geïndexeerd K.I. beneden 743,68 EUR (30.000 BEF)
 - ⇒ Terbeschikking gestelde woning: berekening overeenkomstig de regels inzake voordelen van alle aard
- Tax-equalisation: bij de berekening van het verschil tussen de Belgische belasting en de buitenlandse belasting, wordt in beide gevallen uitgegaan van het basissalaris in het land van herkomst.

- Begrenzing

Met uitzondering van de éénmalige kosten en de kosten voor onderwijs, worden de kosten eigen aan de werkgever slechts aanvaard in de mate dat ze een bepaald maximumbedrag niet overschrijden.

⁶ MICA en ORC zijn de meest gekende.

Dit maximum werd vastgesteld op 11.250,00 EUR (voorheen 450.000 BEF) voor kaderleden van productiemaatschappijen en op 29.750,00 EUR (voorheen 1.200.000 BEF) voor kaderleden van controle- en coördinatiekantoren, wetenschappelijke onderzoekscentra en wetenschappelijke laboratoria.

Vrijstelling van de in het buitenland gepresteerde werkzaamheden

De erkenning als niet-inwoner vormt de hoeksteen van het bijzonder stelsel. Waar rijksinwoners principieel in de personenbelasting belastbaar zijn op hun wereldwijd inkomen, heeft de belastingonderworpenheid in de belasting der niet-inwoners (BNI) slechts betrekking op de in België verkregen inkomsten.

Dit houdt in dat, na aftrek van de vergoedingen die kunnen worden beschouwd als terugbetalingen van kosten eigen aan de werkgever, het totale bezoldigingspakket dient te worden uitgesplitst in twee delen die respectievelijk verband houden met de in België en de in het buitenland uitgeoefende beroepsactiviteit.

Over de wijze waarop deze uitsplitsing kan gebeuren, geeft de circulaire een aantal richtlijnen.

In eerste instantie moet worden gesteund op de eventuele bijzondere gegevens die de verdeling van de totale bezoldiging regelen. De tekst van de circulaire is op dit vlak echter uiterst summier. (*Bij gebreke van andere gegevens, wordt... , waarna reeds de alternatieve methode wordt behandeld.*) In de praktijk wordt waarschijnlijk het bestaan bedoeld van een aparte arbeidsovereenkomst met een buitenlandse werkgever van dezelfde groep waarin de bezoldiging voor de buitenlandse prestaties apart wordt omschreven. Evenwel zal de administratie deze verdeling slechts aanvaarden als de verdeling redelijk is in functie van de gepresteerde arbeidstijd en de uitgeoefende functie. Deze methode wordt overigens zelden gebruikt.

Zijn dergelijke *andere gegevens* niet voorhanden, dan voert de administratie een forfaitaire fictie in door er van uit te gaan dat het kaderlid voor zijn prestaties in België en in het buitenland op dezelfde manier wordt bezoldigd. Het vermenigvuldigen van de totale jaarbezoldiging met een breuk waarvan de teller het aantal in België gepresteerde werkdagen bevat en de noemer het totaal aantal gewerkte dagen, geeft dan de belastbare bezoldiging.

Tot de werkdagen worden niet gerekend: de weekends, de feestdagen, de vakantiedagen en de geattesteerde ziekteperioden. In geval van meerdaagse buitenlandse reizen met beroeps karakter, wordt de dag van vertrek wel en de dag van terugkeer niet als een in België gepresteerde werkdag aanzien.

1.3 Administratieve inrichting en te vervullen formaliteiten

1.3.1 Inrichting van de diensten

Zoals steeds bij de fiscale administratie, kan binnen de diensten onderscheid worden gemaakt tussen de centrale leiding (het Hoofdbestuur, gevestigd in de Financietoren) en de gedecentraliseerde buitendiensten.

Binnen het Hoofdbestuur is met name Directie 1/6 van de Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit (AOIF) bevoegd inzake buitenlandse kaderleden. Deze dienst is nog met andere taken belast en bijgevolg besteden de directeur en twee van zijn ambtenaren slechts een gedeelte van hun tijd aan de buitenlandse kaderleden.

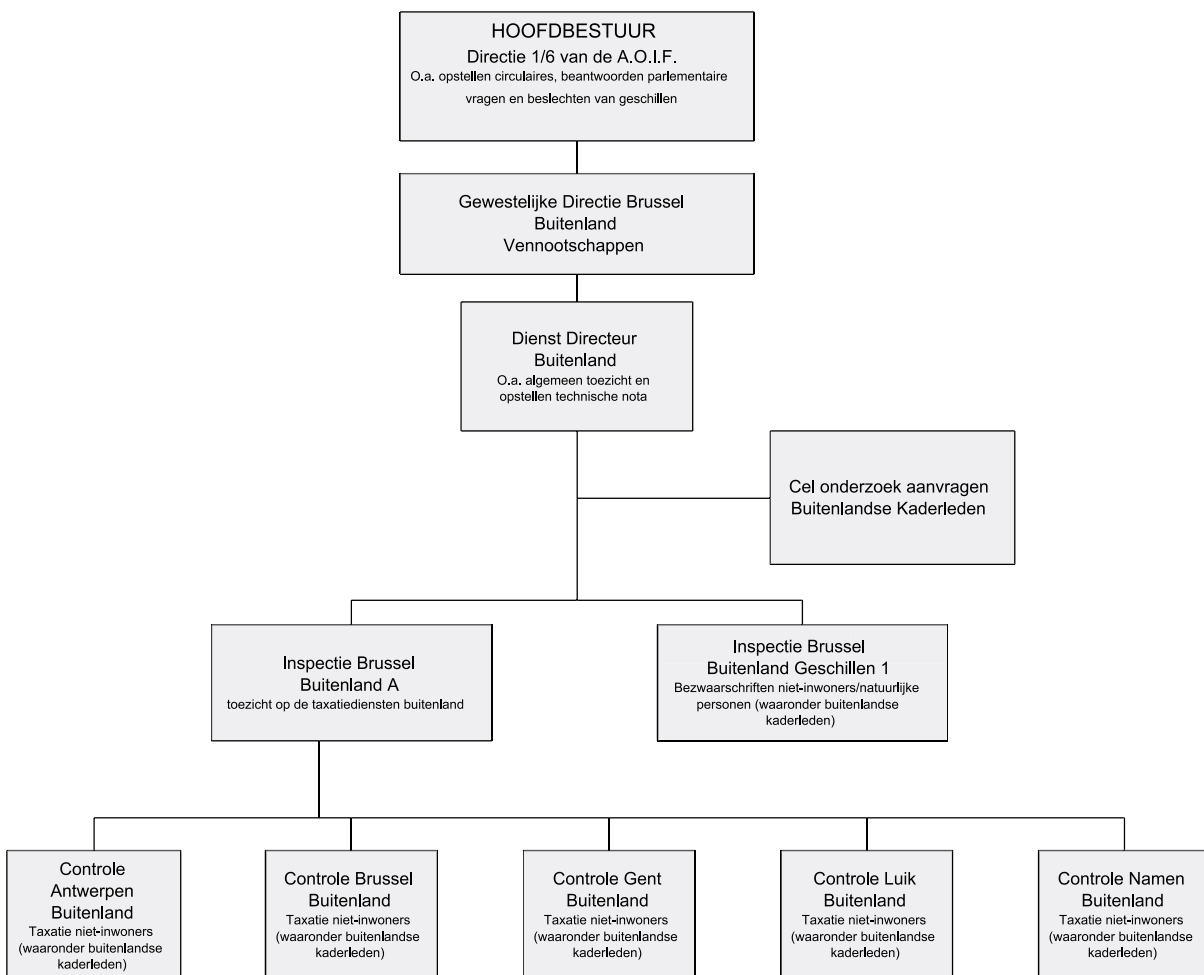
Typend voor deze materie is dat – waarschijnlijk omwille van de specificiteit van het onderwerp – een groot deel van de verantwoordelijkheden de facto toekomt aan de buitendiensten, en dan voornamelijk aan de Dienst van de Directeur Buitenland die is gevestigd aan het Jan Jacobsplein te 1000 Brussel.

De Directeur Buitenland is het hiërarchisch hoofd van de cel waar de aanvragen tot erkenning worden onderzocht en van de onderscheiden inspectie- en controlediensten.

Opmerkelijk is dat al deze diensten die zich grotendeels met natuurlijke personen bezighouden, behoren tot de Gewestelijke Directie Brussel II Vennootschappen.

Het hiernavolgende organogram biedt een schematisch overzicht van de verschillende diensten met hun respectievelijke taken en bevoegdheden.

Organogram



1.3.2 Formaliteiten

Teneinde de toepassing van het bijzonder stelsel te bekomen, moet de werkgever een éénmalige aanvraag hiertoe indienen bij de Directeur van de Diensten Buitenland. Wanneer verscheidene kaderleden tegelijk betrokken zijn, mag de aanvraag gezamenlijk gebeuren.

Samenstelling van het aanvraagdossier

Een volledig aanvraagdossier bestaat uit twee delen.

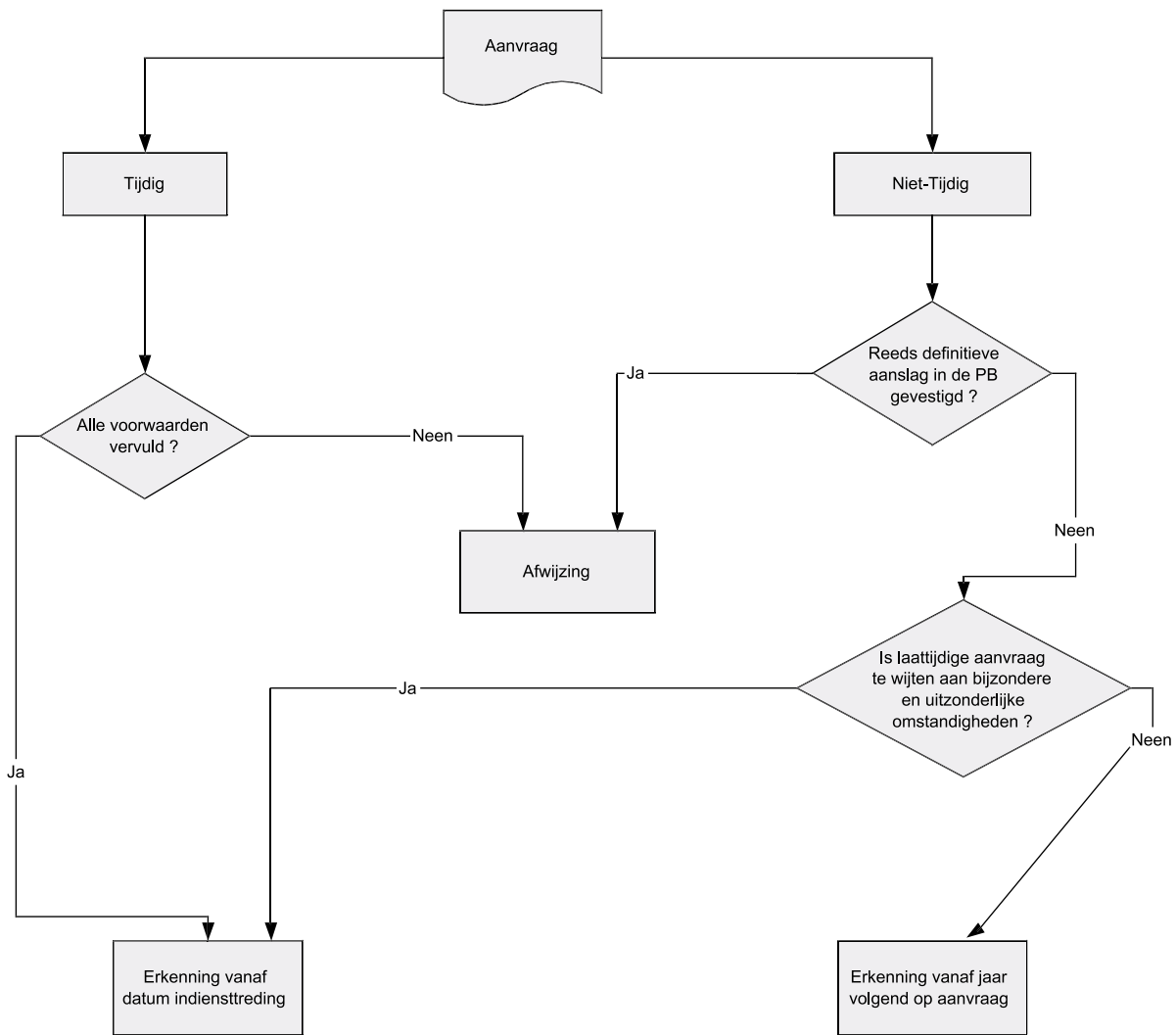
Ten eerste komt het aan de werkgever toe aan te tonen dat hij behoort tot een internationale groep of wordt gekwalificeerd als een wetenschappelijk onderzoekscentrum. Tevens moet de bezoldigingspolitiek worden uiteengezet en in het bijzonder de wijze waarop de terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever geschiedt.

Dit algemeen deel van de aanvraag hoeft slechts éénmaal te gebeuren. Bij latere aanvragen voor nieuwe kaderleden volstaat het daarnaar te verwijzen.

Het tweede deel betreft een individueel luik per betrokken kaderlid. Om de aanvragen eenvormiger te maken verstrekt de administratie op aanvraag een standaard inlichtingenformulier. De werknemer dient hierin talloze vragen te beantwoorden die moeten toelaten een oordeel te vormen omtrent de gegrondheid van het geclaimde statuut van buitenlands kaderlid. De vragen peilen o.a. naar het opleidingsniveau, personalia van alle gezinsleden, professionele en patrimoniale banden met België en met het land van herkomst... Vooral het bewijs van voortdurende verbondenheid met het thuisland is essentieel om de hoedanigheid van niet-inwoner aan te tonen.

Termijn voor het indienen van de aanvraag

In principe moet de aanvraag worden ingediend binnen de zes maanden te rekenen vanaf de eerste dag van de maand volgend op die van de tewerkstelling of detachering in België. Evenwel kan, zoals wordt verduidelijkt in het volgende schema, ook een laattijdige aanvraag nog tot erkenning leiden, voor zover nog geen definitieve aanslag in de personenbelasting werd gevestigd. Het moment waarop de erkenning uitwerking krijgt, zal in dat geval afhangen van de vraag of de laattijdigheid al dan niet kan worden toegeschreven aan bijzondere en uitzonderlijke omstandigheden.



1.4 Impact van het gunststelsel

Aan de hand van vier concrete cijfervoorbeelden wordt een overzicht geboden van de verschillende fiscale resultaten waartoe welhaast identieke situaties van internationale tewerkstelling kunnen leiden.

Vier concurrerende Britse multinationals beslissen elk hun meest getalenteerde auditor (Michael, Ian, Bert en John) voor onbepaalde tijd te detacheren naar hun respectieve dochterondernemingen in Brussel. Alle vier zullen ze hier een hogere kaderfunctie uitoefenen. Daarenboven zullen ze 40% van hun prestaties verrichten in een andere dochteronderneming van dezelfde groep in Eindhoven in Nederland.

Michael, Ian en John zijn gehuwd en vestigen zich samen met hun gezin in België. Bert is alleenstaande.

Alle vier hebben ze de Britse nationaliteit. Berts ouders zijn vlak na zijn geboorte vanuit België naar Groot-Brittannië geëmigreerd. Hoewel hij de taal niet spreekt en alle banden met België werden verbroken, heeft hij de Belgische nationaliteit behouden.

Niettegenstaande hun professionele situatie vrijwel identiek is, is het mogelijk dat ze alle vier om diverse redenen in een totaal verschillende fiscale situatie belanden.

In het cijfervoorbeeld wordt er van uitgegaan dat de werkzaamheden in Nederland en België op dezelfde wijze worden vergoed en dus recht evenredig zijn met de gewerkte tijd.

MICHAEL

- Michael wordt niet erkend als buitenlands kaderlid. (Bijvoorbeeld omdat uit de feitelijke elementen niet blijkt dat het centrum van zijn persoonlijke en economische belangen bij voortduur in Groot-Brittannië ligt. Hij scoort bij hypothese negatief op alle door de administratie vooropgestelde criteria.)
- Vermits hij zich samen met zijn gezin in België heeft gevestigd, wordt hij, krachtens artikel 3, §2 W.I.B. 1992, op onweerlegbare wijze vermoed Belgisch rijksinwoner te zijn.
- Hij komt evenmin in aanmerking voor een salary-split⁷ omdat – bij hypothese – aan alle drie de voorwaarden van de 183-dagenregeling⁸ is voldaan.

Michael zal bijgevolg belastbaar zijn in de PB op zijn volledige bezoldigingen.

IAN

- Ian verkeert in dezelfde situatie als Michael, met dit verschil dat hij wel in aanmerking komt voor een salary-split omdat – bij hypothese – niet voldaan is aan de tweede of de derde voorwaarde van de 183-dagenregeling.

40% van zijn inkomen zal worden belast in de werkstaat (Nederland) en daardoor ten dele ontsnappen aan de progressiviteit van de belastingen. 60% zal worden belast in de Belgische personenbelasting, evenwel met toepassing van het progressievoorbehoud⁹.

BERT

- Bert kan aannemelijk maken dat hij in België noch zijn woonplaats noch zijn zetel van fortuin heeft gevestigd. Vermits hij alleenstaande is, is het onweerlegbaar vermoeden van artikel 3, §2 W.I.B. 1992 (vestigingsplaats van het gezin) op hem niet van toepassing.
- Zijn aanvraag tot erkenning als buitenlands kaderlid wordt echter geweigerd op grond van het feit dat hij naast de Britse ook nog de Belgische nationaliteit bezit.

⁷ De gesplitste tewerkstelling, of *salary split* in het jargon, laat de belastingplichtige in zekere mate toe te ontsnappen aan de progressiviteit van de belastingen. In de meeste landen is het immers zo dat de belastingheffing op getrapte progressieve wijze verloopt. Elke bijkomende inkomensschijf wordt zwaarder belast dan de vorige. Door het inkomen en de belastingplicht te verdelen over verschillende landen, zal meermaals kunnen worden genoten van de lagere schijven en bijgevolg een wezenlijke belastingbesparing worden gerealiseerd.

⁸ Internationaal geldt de basisregel: de werkstaat (in casu Nederland) belast de bezoldigingen van haar niet-inwoners terzake van aldaar verrichte werkzaamheden en de woonstaat (in casu België) stelt het vrij. Dit principe ligt vervat in artikel 15 van het OESO-modelverdrag en wordt in de meeste door België gesloten dubbelbelastingverdragen gevolgd. (*Modelovereenkomst tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en het vermogen, Rapport van het Comité voor Fiscale Zaken van de OESO, 1977.*) Een uitzondering hierop is de 183-dagenregeling die stelt dat de woonstaat (België) toch volledig heffingsbevoegd is wanneer aan de onderstaande drie voorwaarden simultaan voldaan is:

- de werknemer verbijft of werkt niet meer dan 183 dagen per jaar in de werkstaat;
- de beloningen worden niet betaald door of namens een onderneming van de werkstaat;
- de beloningen zijn niet ten laste van een vaste inrichting of basis van de onderneming in de werkstaat.

M.a.w. van zodra één van deze voorwaarden niet is vervuld belandt men terug bij de algemene regel die stelt dat slechts de werkstaat de beloningen terzake van aldaar verrichte werkzaamheden mag belasten. Wie een salary-split beoogt, zal er in de praktijk dus voor zorgen dat minstens één van de drie voorwaarden niet is vervuld.

⁹ De techniek van het progressievoorbehoud houdt in dat weliswaar enkel het Belgisch inkomen wordt belast, maar dan wel aan het tarief dat zou gelden als alle inkomsten van Belgische oorsprong zouden zijn. Concreet betekent dit dat de fiscus de belasting zal berekenen op het totale inkomen, dus inclusief de buitenlandse inkomsten, en van dit bedrag vervolgens het deel zal aftrekken dat evenredig slaat op de buitenlandse inkomsten.

Bert zal voor 40% belast worden in Nederland en voor 60% in de Belgische belasting der niet-inwoners. Van progressievoorbehoud is in de BNI geen sprake. Door de opsplitsing in twee lagere aanslagbasissen zal hij de progressiviteit van de belastingen tweemaal ten dele ontwijken.

JOHN

- John wordt erkend als buitenlands kaderlid. Conform de bepalingen van de circulaire zal de administratie het onweerlegbaar vermoeden van artikel 3, §2 W.I.B. 1992 niet toepassen.

Het inkomen terzake van de in Nederland verrichte werkzaamheden (40%) blijft de facto onbelast. Het Belgisch inkomen wordt belast in de BNI (geen progressievoorbehoud).

De cijfers in het hiernavolgend cijfervoorbeeld zijn slechts indicatief. Persoonlijke factoren en uiteenlopende nationale belastingregels zullen de berekeningen in de realiteit doen afwijken. Wel relevant is de relatieve grootte van cijfers en verschillen. Gemakshalve werd er van uitgegaan dat de fiscale en parafiscale regels in Nederland identiek zijn aan de Belgische. Evenwel zijn de Belgische loonkosten in internationaal perspectief gekend als zeer hoog, waardoor de verschillen tussen de vier hieronder besproken situaties veelal groter zullen uitvallen.

| | Variant 1 Michael | Variant 2 Ian | Variant 3 Bert | Variant 4 John |
|--|----------------------------------|---|--|--|
| Taxatieregime in België | Personenbelasting | Personenbelasting met progressievoorbehoud en salary-split | Belasting niet-inwoners met salary-split (zonder progressievoorbehoud) | Belasting niet-inwoners (statuut Buitenlands Kaderlid) |
| | 100% Belgische Personenbelasting | 60% Belgische Personenbelasting (met progressievoorbehoud) 40% Nederlandse personenbelasting | 60% Belgische Belasting der niet-inwoners (zonder progressievoorbehoud) 40% Nederlandse personenbelasting | 60% Belgische Belasting der niet-inwoners |
| (in EUR) | | | | |
| Nettoloon | 75.000,00 | 75.000,00 | 75.000,00 | 75.000,00 |
| Af te dragen aan Belgische staat (fiscaal en parafiscaal) | 149.068,26 | 84.657,87 | 73.453,49 | 73.453,49 |
| Af te dragen aan Nederlandse staat (fiscaal en parafiscaal) | 0,00 | 38.906,46 | 38.906,46 | 0,00 |
| Totale loonkost voor werkgever | 224.068,26 | 198.564,33 | 187.359,95 | 148.453,49 |

Dit cijfervoorbeeld toont duidelijk aan dat:

- zeer gelijklopende professionele en persoonlijke situaties kunnen leiden tot zeer uiteenlopende fiscale behandelingen;
- het statuut van buitenlands kaderlid vanuit financieel oogpunt zeer voordelig is. Het wel eens geopperde argument dat met de uitwerking van een salary-splitsysteem eenzelfde resultaat kan worden bekomen, strookt omwille van de de facto onbelastbaarheid in het buitenland niet met de werkelijkheid.

1.5 Onderzoeksvragen en methodologie

Na literatuurstudie en gesprekken met een aantal verantwoordelijken binnen de administratie werd beslist het onderzoek toe te spitsen op de volgende thema's:

Legaliteit van het bijzonder stelsel

De invoering bij circulaire van het regime voor buitenlandse kaderleden was een rechtstreeks gevolg van het feit dat de hoogste rechtsinstanties de vorige regeling strijdig met de wet bevonden. In de circulaire van 1983 werd dan ook gepoogd nauw aan te sluiten bij gemeenrechtelijke bepalingen. Waar de bepalingen van de circulaire sinds 1983 omzeggens ongewijzigd bleven, is dit niet het geval met een aantal wetsartikelen waarop de voordelen werden geënt. In de rechtsleer wordt dan ook in toenemende mate gewezen op het contra-legem karakter van de circulaire.

Naast algemene beschouwingen over de invoering van een afwijkend stelsel bij middel van een circulaire, werd in het bijzonder voor de volgende drie elementen onderzocht of ze verenigbaar zijn met de nationale en de internationale rechtsregels:

- De presumptie van niet-inwonerschap
- Het vereiste bezit van de buitenlandse nationaliteit
- De vrijstelling van prestaties in het buitenland

Werking van de diensten

- Erkenning

De toepassing van het bijzonder taxatiestelsel is afhankelijk van de voorafgaande erkenning als buitenlands kaderlid. Aan de erkenning gaat een onderzoek vooraf waarbij wordt nagegaan of werkgever en werknemer aan alle voorwaarden voldoen. Middels een steekproef werd de uitvoering van dit erkenningsonderzoek getoetst.

- Controle van de aangiften

In het kader van deze audit gaat de aandacht niet naar de algemene controlerisico's eigen aan elke aangifte. Deze kwamen reeds aan bod in het kader van vroegere onderzoeken van het Rekenhof.

Wel werd de controle van twee posten geëvalueerd die specifiek zijn voor het bijzonder belastingregime, met name:

1. de afwijkende regeling tot bepaling van de kosten eigen aan de werkgever, en,
2. de verificatie van de vrijgestelde *dagen buitenland*.

Hiervoor werd beroep gedaan op interviews, statistische gegevens en op informatie bekomen aan de hand van een in een aantal controlekantoren uitgevoerde steekproef.

- Internationale gegevensuitwisseling

Hier komt de vraag aan bod of België krachtens internationale verdragen gehouden is bepaalde informatie mee te delen aan buitenlandse belasting-administraties. Zoals hoger aangegeven kan in bepaalde gevallen de taxatiebevoegdheid immers overgaan naar het buitenland. Er werd nagegaan hoe de informatie-uitwisseling is georganiseerd en of de mogelijkheden effectief worden benut teneinde te voorkomen dat bepaalde belastingplichtigen een belangrijke maar onterechte belastingvrijstelling zouden genieten.

- Vergelijking met gelijkaardige gunstregimes in Europa

Op basis van een vergelijkende tabel worden gelijkenissen en verschillpunten belicht tussen het Belgische stelsel en buitenlandse gunstregimes voor *expatriates*.

- Belastingharmonisatie binnen de E.U.

In het kader van de E.U. liggen de zogenaamde *concurrerende* belastingstelsels momenteel sterk onder vuur. Hoewel het bijzonder belastingstelsel voor de buitenlandse kaderleden voorlopig buiten schot is gebleven, is het toch nuttig na te gaan in welke zin het Europese beleid evolueert.

- Doelbereiking van het bijzonder stelsel

De vraag of de doelstellingen die aan de invoering van het bijzonder stelsel ten grondslag lagen, worden bereikt, is primordiaal omdat rechtstreeks wordt gepeild naar de reden van bestaan van het stelsel.

Voor de formulering van de doelstellingen kon worden teruggegrepen naar de officiële beleidsdocumenten. Vervolgens wordt aan de hand van cijfergegevens en interviews de realisatie van de doelstellingen nagegaan evenals de causale band met het gevoerde beleid.

- Kostprijs van het bijzonder stelsel

Een parlementaire vraag uit 1999 maakt gewag van een geschatte opbrengst voor het bedrijfsleven van 75 miljard BEF¹⁰.

Door middel van een steekproef wordt getracht te komen tot een realistische benadering van de verschillende parameters die de kostprijs van het stelsel beïnvloeden.

¹⁰ Vr. en Antw., Kamer 1998-99, 24 februari 1999, p. 121 (Vr. nr. 1666 Leterme).

Hoofdstuk 2

De onderzoeksresultaten

2.1 Legaliteit van het bijzonder stelsel

2.1.1 Algemeen

Het bijzonder belastingregime berust enkel en alleen op een administratief rondschrijven. Naar verluidt werd ten tijde van de invoering van de circulaire een wetgevend initiatief niet opportuun geacht omdat een circulaire zou toelaten op een meer soepele manier in te spelen op economische en sociale wijzigingen. Terugkijkend kan alleen maar worden vastgesteld dat de circulaire, in tegenstelling tot de voortdurend wijzigende fiscale wetgeving, nagenoeg 20 jaar ongewijzigd is gebleven.

In het algemeen rijzen trouwens ernstige twijfels bij de gehanteerde techniek.

De artikelen 170 (geen belasting kan worden ingevoerd dan door een wet) en 172 (geen vrijstelling of vermindering van belasting dan door een wet) van de Grondwet beperken immers sterk de bewegingsruimte van de administratie. Het is de uitvoerende macht krachtens artikel 108 van de Grondwet weliswaar toegestaan regels te stellen ter uitvoering van de fiscale wetten, doch hierbij dient zij de geest en het doel van de wet te respecteren. Een circulaire kan een wettelijke bepaling met andere woorden niet uitbreiden en er a fortiori niet tegen ingaan. Een circulaire heeft een louter intern-administratieve draagwijdte en bindt noch de rechter noch de belastingplichtige.

Sommige auteurs, bijgetreden door schaarse rechtspraak, nemen hier evenwel een soepeler standpunt in en verdedigen de toepassing van het vertrouwensbeginsel¹¹. Het honoreren van de verwachtingen die de belastingadministratie heeft opgewekt ten aanzien van een door haar gevolgde beleidslijn zou met andere woorden primeren op het stricte legaliteitsbeginsel.

De heersende opvatting binnen de rechtsleer en rechtspraak blijft echter onverkort dat de beginselen van behoorlijk bestuur niet vermogen het legaliteitsbeginsel terzijde te schuiven¹².

2.1.2 Presumptie van niet-inwonerschap

De circulaire stelt dat *ter zake van de vaststelling van de hoedanigheid van niet-inwoner, de regels van het gemeen recht van toepassing zijn*. Deze regels liggen vervat in een combinatie van de artikelen 3 en 227 van het W.I.B. 1992.

Natuurlijke personen worden als niet-inwoners beschouwd, zolang niet vaststaat dat zij hun woonplaats of de zetel van hun fortuin in België hebben gevestigd. Om hiertoe te besluiten peilt de administratie in een vragenlijst naar allerlei gegevens

¹¹ o.a. GEENS, K., vernoemd in LEUS, K., *Pseudo-wetgeving*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu Uitgevers, 1992, p. 355; Antwerpen, 15 februari 2000, besproken door POPPE, G., *Onwettelijk akkoord blijft gelden als fiscus het jarenlang aanvaard heeft*, in *Fisc. Act.* 2000, 11/1.

¹² *Vr. en Antw.*, Kamer 2000-01, 13 november 2000, p. 8155 (Vr. nr. 504 PIETERS); Cass. AR F.98.0072.N, 3 november 2000, <http://www.cass.be>; TIBERGHEN, A., *Handboek voor Fiscaal Recht 2000*, Brussel, De Boeck en Larcier, 2000, 0039 e.v..

die zowel betrekking hebben op de persoonlijke als op de professionele leefwereld van de betrokkene.

Om het niet-inwonerschap te aanvaarden, vereist de administratie een geheel van precieze en met elkaar overeenstemmende gegevens die inzonderheid de tijdelijke aard van de tewerkstelling in België doen uitschijnen. De circulaire geeft in de nrs. 139/9 tot en met 139/9.6 een niet-exhaustieve lijst factoren die de tijdelijke aard van de tewerkstelling in België bepalen en die hun oorsprong kunnen vinden, zowel in de persoonlijke toestand van het kaderlid als in de aard zelf van de uitgeoefende functie.

Waar deze praktijk ten tijde van de invoering van de circulaire verdedigbaar was, is dit niet langer het geval sinds artikel 3 W.I.B. 1992 door de wet van 6 juli 1994¹³ werd aangevuld met het vermoeden dat de belastingwoonplaats van gehuwden die fiscaal niet als alleenstaanden worden beschouwd, wordt bepaald door de plaats waar het gezin is gevestigd. Het betreft hier een onweerlegbaar vermoeden, ingevoerd met als doel een tendens binnen de rechtspraak om echtparen waarvan één echtgenoot in het buitenland is tewerkgesteld fiscaal als alleenstaanden te beschouwen, een halt toe te roepen¹⁴.

Deze wetswijziging heeft het stelsel van de buitenlandse kaderleden op dit punt onwettig gemaakt, maar de administratie heeft meteen in een circulaire gesteld dat zij deze bepaling niet zal toepassen op de buitenlandse kaderleden. Om dit standpunt te verdedigen beroept de Minister van Financiën zich in het antwoord op een parlementaire vraag op het zogenaamde onderscheid tussen *vestigen* en *verblijven*¹⁵. Hierbij wordt dan verondersteld dat tussen beide begrippen een substantieel verschil in duurzaamheid zou bestaan. Dit argument appeleert op het eerste zicht aan de redelijkheid. Het kan vanzelfsprekend niet de bedoeling zijn dat, het loutere feit dat de echtgenote van een buitenlands kaderlid voor een ruim bemeten vakantie in België verblijft, van haar echtgenoot plots een inwoner van België zou maken. De administratie geeft trouwens blijk van redelijkheid door, alvorens iemand als inwoner te beschouwen, een vestigingstermijn te tolereren die in doorsnee 6 maand tot 1 jaar bedraagt voor een gezin en 24 maand voor een fiscaal alleenstaande.

De vraag of het gezin in België is gevestigd is trouwens een feitenkwestie waarbij de administratie bijgevolg beschikt over een zekere beoordelingsmarge.

Inzake de buitenlandse kaderleden gaat het echter niet om het toepassen van een beoordelingsmarge. De bewoordingen van de circulaire van 3 januari 1996 zijn ondubbelzinnig:

Buitenlandse kaderleden (...) vallen niet onder de toepassing van het nieuwe art. 3, §2, 2^{de} lid, WIB 92. Het statuut van niet-inwoner van België kan hen bijgevolg niet op basis van die wettelijke bepaling worden ontnomen wanneer zij zich met hun gezin in België vestigen.

Er kan dan ook geen twijfel over bestaan dat het bijzonder aanslagstelsel op dit punt onwettig is en een ongelijke behandeling in het leven roept tussen de buitenlandse kaderleden en de andere niet-inwoners.

In een recente rechtszaak voor het Hof van Beroep te Antwerpen wordt de redenering nog verder doorgetrokken en rijst de vraag of het voorbehouden aan buitenlandse kaderleden van bepaalde soorten kosten eigen aan de werkgever,

¹³ Wet van 6 juli 1994 houdende fiscale bepalingen.

¹⁴ Ci. RH. 31/467.439 van 3 januari 1996.

¹⁵ Vr. en Antw., Kamer 1998-99, 24 februari 1999, p. 23094 (Vr. nr. 1665 LETERME).

geen discriminatie inhoudt tussen inwoners en niet-inwoners. In casu wou een Belgisch kaderlid, inwoner van België, zijn kinderen naar een internationale school sturen en de vergoeding hiervoor vanwege de werkgever beschouwen als een belastingvrije terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever. Hij vond dit verantwoord gezien zijn internationale loopbaan. Het Hof heeft hierover een prejudiciële vraag gericht aan het Arbitragehof¹⁶.

2.1.3 Nationaliteitsvereiste

Om van het bijzonder belastingstelsel voor de buitenlandse kaderleden te kunnen genieten, stelt de circulaire als voorwaarde dat het kaderlid de buitenlandse nationaliteit bezit. In de administratieve praktijk wordt deze regel nog verstrengd. Bovenop het vereiste bezit van een buitenlandse nationaliteit wordt het eventuele gelijktijdige bezit van de Belgische nationaliteit als een absolute uitsluitingsgrond beschouwd.

In de rechtsleer wordt deze voorwaarde bekritiseerd, niet alleen op juridische gronden, maar ook uit redelijkheidsoverwegingen¹⁷.

Inderdaad kan het voorkomen dat personen reeds levenslang of toch al geruime tijd in het buitenland verblijven en, hoewel nog steeds in het bezit van de Belgische nationaliteit, voorts geen enkele band meer hebben met België. Een eventuele detachering past dus perfect binnen de filosofie van het stelsel voor de buitenlandse kaderleden in zoverre dit stelsel de buitenlandse investeringen wil aanzwengelen zonder de binnenlandse arbeidsmarkt te verstoren.

De uitsluiting van deze personen vormt dan ook een feitelijke discriminatie ten opzichte van hun collega-kaderleden die zich in identieke omstandigheden bevinden.

Het is opmerkelijk dat de nationaliteit zo'n belangrijke fiscale rol krijgt toegemeten in het bijzonder regime. Dit terwijl het begrip daarbuiten nauwelijks enige fiscale relevantie heeft, zelfs niet in internationale context. Daar speelt immers de cruciale tweedeling tussen inwoners en niet-inwoners. De betreffende artikelen 3 en 227 van het W.I.B. 1992 negeren het nationaliteitsbegrip: inwoners kunnen niet-Belgen zijn en niet-inwoners kunnen Belgen zijn. Het OESO-modelverdrag, inspiratiebron voor de meeste door België gesloten dubbelbelastingverdragen, voorziet de nationaliteit slechts als laatste criterium om woonplaatsconflicten te beslechten.

Op wettelijk vlak is het zeer de vraag hoe het Hof van Justitie van de Europese Unie zich zou uitspreken wanneer het zou worden gevat door de prejudiciële vraag of de nationaliteitsvoorwaarde van het bijzonder aanslagstelsel verzoenbaar is met de fundamentele vrijheden uit het EG-verdrag, meer bepaald het artikel 39 dat het vrij verkeer van werknemers binnen de Unie garandeert en elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers van de Lid-Staten verbiedt.

¹⁶ Arbitragehof, rolnr. 2250, B.S. 29 januari 2002, p. 2962.

¹⁷ VANHEESWIJCK, L., *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1986, p. 17-18; GOETHALS, J. en LEBERSORG, J., *De circulaire voor buitenlandse kaderleden: een stand van zaken na 14 jaar praktijk*, A.F.T. 1997, p. 322; HINNEKENS, L., *Het (niet-) rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak*, A.F.T. 1995, p. 273 en 276.

Het arrest Gschwind uit 1999 geeft een goede samenvatting van de visie van het Hof van Justitie zoals die ook al tot uiting kwam in de arresten Schumacker en Wielockx¹⁸:

Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de Lid-Staten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen en zich derhalve van elke openlijke of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit te onthouden.

Volgens vaste rechtspraak is er sprake van discriminatie, wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regels worden toegepast op verschillende situaties.

Dezelfde principes worden herinnerd in het recente arrest Zurstrassen, waar het Hof er tevens op wijst dat ook verkapte vormen van discriminatie, die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden als een discriminatie op grond van nationaliteit, verboden zijn¹⁹.

Hoewel het Hof een verschillende behandeling van inwoners en niet-inwoners in de regel niet discriminerend acht vermits de feitelijke situatie van beiden in het algemeen niet vergelijkbaar is, kan dit niet als argument gelden in de voorliggende problematiek. Wanneer bij hypothese de feitelijke situatie van kaderleden, zowel op professioneel als op persoonlijk vlak identiek is, blijft in de huidige regeling immers enkel en alleen de nationaliteitsvraag bepalend voor de kwalificatie als inwoner dan wel als niet-inwoner.

2.1.4 Vrijstelling van prestaties in het buitenland

De wet van 22 december 1989 heeft het (huidig) artikel 230, 3° van het W.I.B. 1992 gewijzigd²⁰. Opdat bezoldigingen voor een in het buitenland uitgeoefende werkzaamheid, in de belasting der niet-inwoners vrijgesteld kunnen worden, is sedertdien vereist dat deze worden toegerekend op een in het buitenland gelegen inrichting.

De regeling zoals vervat in de circulaire van 8 augustus 1983 stelt deze vereiste niet. In de rechtsleer wordt unaniem aangenomen dat de circulaire, tenminste op dit punt, contra-legem is geworden²¹. Met dit probleem geconfronteerd, antwoordde de Minister van Financiën nochtans dat de administratie de vrijstelling van de dagen buitenland zou blijven toepassen zoals voorheen²².

2.1.5 Besluit

Uit wat voorafgaat blijkt dat er ernstige argumenten voorhanden zijn om te besluiten dat de circulaire inzake de buitenlandse kaderleden op heel wat punten niet verenigbaar is met de interne wetgeving en met internationale verdragen.

¹⁸ H.v.J. 14 september 1999, nr. C-391/97; H.v.J. 14 februari 1995, nr. C-279/93; H.v.J. 11 augustus 1995, nr. C-80/94, <http://curia.eu.int>.

¹⁹ H.v.J. 16 mei 2000, nr. C-87/99, Zurstrassen, <http://curia.eu.int>.

²⁰ Wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen.

²¹ GOETHALS, J. en LEBERSORG, J., *De circulaire voor buitenlandse kaderleden: een stand van zaken na 14 jaar praktijk*, A.F.T. 1997, p. 315; WAUMAN, M., *Rechtspraak erkent wettelijkheid circulaire*, in *Fiscoloog (I.)* 2000, afl. 202, 3; VERBIST, T., commentaar onder Brussel, 10 maart 2000, A.F.T. 2001, 14.

²² *Vr. en Antw.*, Senaat 1993-94, 15 maart 1994, p. 5516 (Vr. nr. 675 Daerden).

Het gevaar is niet denkbeeldig dat de geschiedenis zich herhaalt en de hoven en rechtbanken besluiten tot de niet-toepassing van de circulaire. Te meer daar het fiscaal recht van openbare orde is en de rechter bijgevolg in principe de plicht heeft de onwettigheid ambtshalve als middel in te roepen.

Dat dit tot op heden nog niet is gebeurd, valt waarschijnlijk te verklaren door het feit dat de geschillen die voor de rechtbank kwamen haast steeds betrekking hadden op toepassingsmodaliteiten van de circulaire of op bewijskwesities. Zowel de belastingplichtige als de fiscus hoeden er zich voor de legaliteit van de circulaire in hun middelen ter discussie te stellen. Het lijkt dan ook absoluut voorbarig om, zoals bepaalde auteurs doen, op grond van dergelijke arresten te stellen dat de rechtspraak het wettelijkheidsgehalte van de circulaire heeft versterkt²³.

Tenslotte, in de conclusies bij een zaak die voorkwam bij het Hof van Beroep te Brussel, presteerde de administratie het om de onwettelijkheid van haar eigen circulaire in te roepen. Op de openbare terechtzitting deed de administratie - volgens het Hof *wijselijk* - afstand van dit argument²⁴.

2.2 Werking van de diensten

De werkzaamheden zijn in essentie terug te brengen tot twee kerntaken: enerzijds, het onderzoek van de aanvragen tot erkenning en, anderzijds, de controle van de aangiften van de erkende buitenlandse kaderleden.

2.2.1 Erkenning

Situering van de werkzaamheden

De aanvragen tot erkenning van een buitenlands kaderlid komen terecht bij een gespecialiseerde cel. Naast het diensthoofd telt deze cel vijf taxatieambtenaren en drie administratieve krachten.

Alle aanvragen krijgen een datumstempel. Ingeval de aanvraagtermijn werd overschreden en nog geen definitieve aanslag in de PB werd gevestigd, wordt een standaardbrief gezonden aan de werkgever met de vraag of uitzonderlijke en buitengewone omstandigheden de laattijdigheid kunnen verantwoorden.

Elke nieuwe werkgever wordt ingeschreven in een fichebak en krijgt een uniek nummer toebedeeld. Er zijn reeds meer dan 6.000 werkgevers met buitenlandse kaderleden gekend. Deze zijn evenwel niet meer allemaal actief. Op deze moederfiches wordt jaarlijks genoteerd hoeveel aanvragen er waren en hoeveel daarvan werden goedgekeurd.

Nog voor de eventuele erkenning worden de gegevens van het kaderlid ingevoerd in een bestand en volgt automatisch de opname in het BNI-repertorium. Deze werkwijze moet garanderen dat de kaderleden tijdig in het normale circuit belanden, met name voor wat de verzending van de aangiften betreft. Ook de controlekantoren krijgen reeds de gegevens toegestuurd zodat tijdig een dossier kan worden opgemaakt.

²³ WAUMAN, M., *I.c.*, 2.; VERBIST, T., *Circulaire inzake bijzonder belastingregime voor buitenlandse kaderleden: Wettelijkheidsgehalte versterkt?*, in *Expat News* 2000, afl. 9, 1.

²⁴ Brussel 14 april 2000, *Fisc. Koer.* 2000 (weergave), afl. 9, p. 292.

Tweemaal per jaar worden de aanvragen op alfabetische basis verdeeld onder de taxatieambtenaren.

Per werkgever wordt éénmalig een groene moederfarde aangelegd die als permanent dossier fungeert en waarin o.a. de volgende algemene informatie is terug te vinden: organogrammen, brochures, jaarverslagen, statuten, uittreksel uit het repertorium der vennootschappen... De moederfarde bevat per jaar waarin aanvragen gebeuren, een map waarvan de kleur elk jaar wijzigt. Een dergelijke map bevat op haar beurt drie fardes: één met de aanvraag van de werkgever voor alle betrokken kaderleden, één met een aanvraag per kaderlid en één met het onderzoek en de beslissing. Het diensthoofd en de Directeur Buitenland viseren elke beslissing. Eén kopie van de beslissing wordt geklasseerd, een andere wordt -verstuurd naar het betrokken controlekantoor.

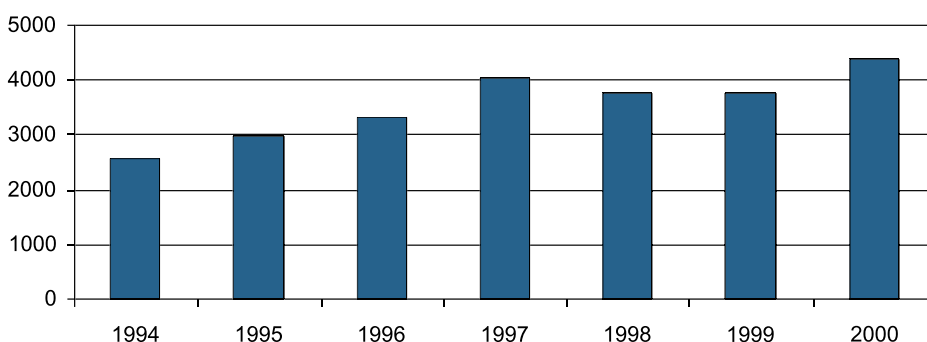
Het archief bevat alle werkgeversdossiers, geklasseerd in numerieke volgorde. De verantwoordingsstukken van voor 1992 werden om redenen van plaatsgebrek verwijderd.

Twee steekkaartenbakken bevatten respectievelijk en in alfabetische volgorde alle sinds 1983 erkende en geweigerde kaderleden.

Bevindingen en pijnpunten

- ❖ De werklast per ambtenaar is groot. Het aantal aanvragen tot erkenning is op zeven jaar tijd nagenoeg verdubbeld.

Evolutie van het aantal aanvragen tot erkenning



Omgerekend in functie van het beschikbare personeelseffectief komt dit voor 2000 neer op de behandeling van nagenoeg vier erkenningsaanvragen per ambtenaar per dag. Hierbij mag niet worden vergeten dat niet enkel de professionele en persoonlijke gegevens van het kaderlid dienen te worden geverifieerd, maar ook het kwalificerend karakter van het bedrijf, ingeval het een *nieuwe* werkgever betreft. Jaarlijks zijn er 100 tot 300 dergelijke werkgevers die voor het eerst de toepassing van het bijzonder stelsel vragen voor één of meer van hun werknemers. Tenslotte behandelen dezelfde ambtenaren ook de aanvragen van bedrijven die wensen te worden erkend als controle- en coördinatiekantoor. De verificatie van de gegrondheid van een dergelijke aanvraag vergt bijna steeds een bezoek ter plaatse.

- ❖ De buitenlandse kaderleden die het bijzonder aanslagstelsel willen genieten dienen onder andere te bewijzen dat zij, fiscaal gezien, geen rijksinwoner zijn. De elementen uit de persoonlijke sfeer die zij daartoe kunnen aandragen hebben per

definitie een internationaal karakter, wat de verificatie ervan niet bepaald vergemakkelijkt. De waarachtigheid van bewijsstukken afkomstig uit het buitenland is nagenoeg onmogelijk te controleren. En zelfs wanneer de authenticiteit vaststaat, betekent dit nog niet dat de stukken ook de actuele toestand weerspiegelen. Een veel voorkomend en zwaarwegend argument bij het verlenen van het bijzonder statuut, is bijvoorbeeld het ter beschikking houden of het bezit van een woning in het land van herkomst. Als verantwoordingsstuk wordt dan een huur- of koopovereenkomst bijgevoegd. De akte mag dan al overtuigend overkomen, niets zegt dat de woning inmiddels niet van eigenaar of huurder is veranderd.

❖ Gezien de internationale context stellen zich ook taalproblemen. De passieve kennis van Engels en Duits is bij de ambtenaren meestal voldoende om documenten in die talen te begrijpen. Er zijn echter ook andere, minder courante talen. Enkel vertalingen aanvaardden vanwege beëdigde vertalers lijkt dan logisch maar betekent een hoge bijkomende kost.

❖ Hét pijnpunt bij uitstek van de erkenningsprocedure ligt in het éénmalig karakter van het onderzoek en het feit dat dit relatief kort na aankomst in België van het betrokken kaderlid wordt uitgevoerd. Met name voor wat het onderzoek naar de hoedanigheid van niet-rijksinwoner betreft, wat de essentiële pijler is van het bijzonder stelsel, is dit een duidelijke tekortkoming.

Het is immers vrij vanzelfsprekend dat een kaderlid na het vertrek uit het land van herkomst nog enige tijd sterke personele (en vaak ook professionele) banden heeft met dat land. Zo verkiezen de overige leden van het gezin misschien voorlopig niet mee te verhuizen, al was het maar met het oog op het afmaken van studies of andere projecten. Allicht wordt de voormalige gezinswoning nog niet meteen verkocht en worden voorlopig ook de bankrekeningen en aandelenportefeuilles in het buitenland behouden. Het lidmaatschap van buitenlandse beroeps-, sport- of culturele verenigingen blijft gewoon doorlopen enzovoort...

Het bewijs van het bestaan van dergelijke banden met het buitenland zou duiden op het tijdelijk karakter van de tewerkstelling in België en speelt een doorslaggevende rol bij het toekennen van het bijzonder statuut. Maar het erkenningsonderzoek is, zoals gezegd, éénmalig bij het begin van de detachering. De erkenning wordt daarna in principe telkenjare stilzwijgend verlengd. Bovendien staat er, in tegenstelling tot de situatie van vóór 1983, geen maximumtermijn meer op het genot van het bijzonder stelsel. Evenwel stelt de circulaire in punt 5 van de inleiding uitdrukkelijk dat die opheffing geen afbreuk doet aan de voorwaarde volgens dewelke de tewerkstelling in België van tijdelijke aard moet zijn.

Bij het nazicht van een beperkt aantal dossiers werden gevallen vastgesteld waarbij kaderleden al 25 jaar ononderbroken de toepassing van het bijzonder aanslagstelsel genoten. Naar verluidt werd het stelsel in bepaalde gevallen zelfs nog langer toegepast, gedurende een periode die een volledige loopbaan benadert. Deze inschikkelijkheid van de administratie staat in schril contrast met de behandeling van andere niet-inwoners waar een verblijf van 24 maanden in België doorgaans zal volstaan om de hoedanigheid van niet-inwoner niet langer toe te kennen.

De vraag kan inderdaad worden gesteld bij hoeveel van de langdurig in België verblijvende buitenlandse kaderleden een systematisch uitgevoerd tussentijds erkenningsonderzoek nog voldoende indiciën zou opleveren die wijzen op de tijdelijkheid van het verblijf in België.

In theorie komt het, eens de erkenning verleend, aan de controlekantoren toe nazicht te houden, niet enkel op de juistheid van de aangifte maar ook op de vraag of het kaderlid blijvend het centrum van zijn belangen in het buitenland

heeft. In de praktijk komt daar weinig of niets van terecht en blijft een eens verleende erkenning onbeperkt gelden, behoudens ingeval er een einde wordt aan gesteld ingevolge een persoonlijk initiatief van het kaderlid.

Uit de voortdurende stijging van het absolute aantal buitenlandse kaderleden mag immers niet worden afgeleid dat binnen de groep zelf geen groot verloop zou plaatsvinden. Cijfers voor het aanslagjaar 1998 tonen aan dat op 15.258 kaderleden er 3.540 in de loop van het jaar op één of andere wijze de erkenning kwijt-speelden. In de overgrote meerderheid van de gevallen (3.208) ging het om kaderleden die België definitief verlieten. De rest (332) betrof meestal situaties waarbij de kaderleden ofwel spontaan een aangifte in de personenbelasting indienden (bijvoorbeeld omdat ze de overstap maakten naar een andere werkgever), ofwel hun actieve loopbaan beëindigden (bijvoorbeeld om in België (!) met pensioen te gaan). Exacte cijfers zijn niet voorhanden, maar binnen deze rest-groep zou slechts een zeer kleine minderheid de erkenning zijn kwijtgespeeld ingevolge een fiscale controle.

2.2.2 Controle van de aangiften

Situering van de werkzaamheden

Chronologisch vormt de ontvangst van de BNI-aangiften van de buitenlandse kaderleden het startpunt van de werkzaamheden in de vijf controlekantoren. De uiterste indieningsdatum voor het aanslagjaar 2001 was 30 november 2001. Voor het aanslagjaar 2000 liep de indieningstermijn zelfs tot 15 december 2000. Een groot deel van de aangiften wordt voorbereid door fiscale raadgevers, die massaal uitstel vragen en krijgen.

Theoretisch dienen de eigenlijke controlewerkzaamheden volgens een tweejaarlijks systeem te verlopen, waarbij jaarlijks de helft van de dossiers daadwerkelijk wordt gecontroleerd. De andere helft maakt dan slechts het voorwerp uit van een in ordestelling wat neerkomt op het inkohieren van een aanslag en het uitzuiveren van flagrante anomalieën.

De praktijk ziet er evenwel anders uit. De korte periode tussen de indiening van de aangiften en het verstrijken van de gewone aanslagtermijn wordt vrijwel uitsluitend besteed aan het massaal inkohieren van aanslagen, terwijl de controlewerkzaamheden met betrekking tot een beperkt aantal dossiers worden verschoven naar de tweede jaarhelft.

Er bestaan twee wijzen van daadwerkelijke controle:

- Een summiere controle is een in ordestelling waarbij bijkomend één deelaspect diepgaand wordt nagezien, bijvoorbeeld de éénmalige vergoedingen of de dagen gepresteerd in het buitenland.
- Bij een grondige verificatie worden alle aspecten van de aangifte nagekeken: de opbouw van het loon, de kosten eigen aan de werkgever, de dagen in het buitenland... In principe wordt er steeds een plaatsbezoek afgelegd.

De bepaling van het aantal te controleren dossiers per ambtenaar gebeurt door de dienstchef. De selectie van concrete dossiers is meestal het werk van de taxatieambtenaren zelf op basis van ervaring en vroeger genoteerde indicaties.

Bevindingen en pijnpunten

❖ Planning van de werkzaamheden

De uitreiking van het aangifteformulier BNI-natuurlijke personen vindt stelselmatig zeer laat in het aanslagjaar plaats. Rekening houdend met de toegestane indieningstermijn en de wijdverbreide praktijk van het geven van uitstel, wordt de termijn voor het vestigen van een aanslag onaanvaardbaar kort. In theorie loopt de gewone aanslagtermijn, bepaald in artikel 359 van het W.I.B. 1992, van 1 januari van het aanslagjaar tot 30 juni van het daaropvolgende jaar. In de praktijk kan het werk vanzelfsprekend pas beginnen zodra de indieningstermijn is verstreken en de aangiften aan de taxatiediensten werden teruggezonden. Het is met andere woorden de interne organisatie van de administratie die hier zal bepalen welk deel van de theoretische termijn van 18 maanden nuttig kan worden gebruikt voor het vestigen van een aanslag. Het model van het aangifteformulier inzake BNI-natuurlijke personen voor het aanslagjaar 2001 werd pas op 3 oktober 2001 in het Belgisch Staatsblad gepubliceerd. De indieningstermijn liep tot 30 november (tot 15 december voor het aanslagjaar 2000). Wanneer daarbovenop nog massaal uitstel wordt verleend, betekent dit dat de nuttige termijn vaak minder dan 5 maanden bedraagt.

De oorzaak voor de laattijdige opmaak en verzending van de aangiften is niet duidelijk. Een verklaring zou kunnen zijn dat de BNI-natuurlijke personen binnen het geheel van de inkomstenbelastingen klaarblijkelijk een lage prioriteit geniet.

❖ Personele en materiële omkadering

Uit de gesprekken met de ambtenaren bleek dat in de diensten een groot ongenoegen leeft over de gebrekkige infrastructuur en uitrusting.

Vooraf volgende klachten werden genoteerd.

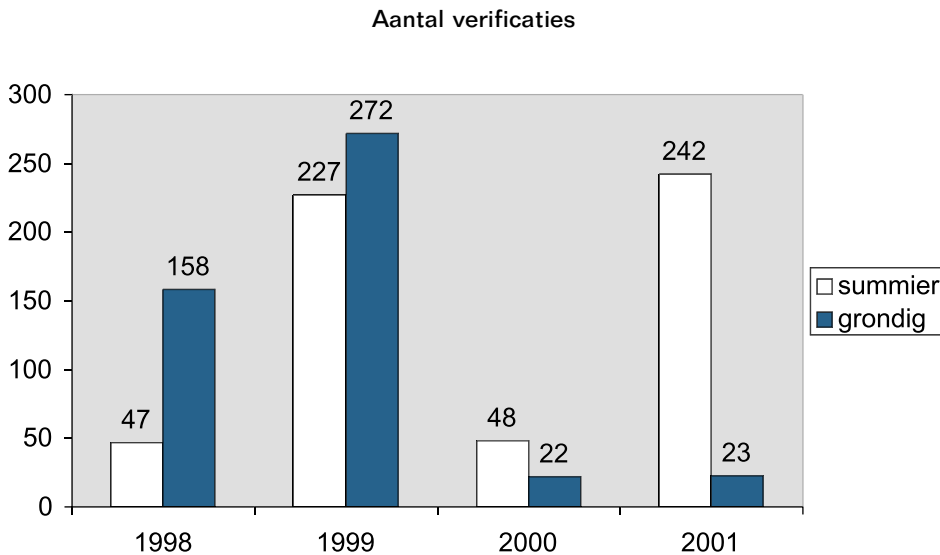
- Er bestaat een tekort aan PC's. Zelfs dienstchefs beschikken niet steeds over een eigen PC. Het aanwezige materiaal is dan nog vaak verouderd en niet uitgerust met performante software.
- De huisvesting van de diensten laat veel te wensen over. Het meubilair oogt veelal ouderwets. Vaak is er onvoldoende ruimte voor personeel en archieven. Het ontvangen van belastingplichtigen en fiscale raadgevers in deze omstandigheden is demotiverend en draagt zeker niet bij tot een positieve uitstraling van de administratie.
- Het contingent kilometers, dat voor de controleverrichtingen met de eigen wagen kan worden afgelegd, werd gevoelig verminderd. Gezien de uitgestrektheid van de ambtsgebieden zal dit tot gevolg hebben dat er minder controles ter plaatse kunnen worden afgelegd.

De vijf controlekantoren (Antwerpen, Brussel, Gent, Luik en Namen) behoren alle tot de Gewestelijke Directie Brussel II Vennootschappen. De verbondenheid met een hoofdstedelijke directie houdt voor veel ambtenaren uit de provincie het schrikbeeld in van een mogelijke gedwongen overplaatsing naar Brussel. Het gevolg hiervan is een groot personeelsverloop en moeilijkheden bij het waarborgen van de continuïteit van de dienst.

❖ Controleprestaties

Een nazicht door het Rekenhof naar de kwaliteit van het controlewerk is grotendeels onmogelijk. Het enige spoor van de controlewerkzaamheden dat in het dossier is terug te vinden betreft meestal een beknopt controleverslag. De concrete bewijsstukken in verband met dienststreizen naar het buitenland dienen

immers niet bij de aangifte te worden gevoegd. Pas wanneer het dossier wordt geselecteerd voor een controle zal ten kantore of ter plaatse de spreekwoordelijke schoendoos vol bewijsstukken worden bovengehaald. Slechts uitzonderlijk zijn na afloop van de controle fotokopieën hiervan in het dossier terug te vinden.



Een kwantitatieve analyse van de controleprestaties duidt op een zeer lage controlegraad.

Voor de aanslagjaren 1998 en 1999 betreft het definitieve cijfers. De cijfers voor het aanslagjaar 2000 zijn nog niet definitief vermits de buitengewone aanslagtermijn pas op 31 december 2002 verstrijkt. Voor het aanslagjaar 2001 geven de aantallen enkel de vooruitzichten weer zoals opgenomen in het werkplan.

Deze geplande controleprestaties moeten worden beschouwd in het licht van de totale massa te verifiëren aangiften. Begin 2002 waren er reeds meer dan 19.000 erkende kaderleden. Zelfs wanneer men rekening houdt met het feit dat elk dossier slechts eens om de 2 jaar aan controle dient te worden onderworpen, is duidelijk dat nauwelijks een fractie van deze norm wordt gehaald. De cijfers dienen, anderzijds, wel te worden gerelativeerd in die zin dat de controle van één dossier rechtzettingen tot gevolg kan hebben in talloze andere dossiers, zonder dat dit uit de statistieken blijkt.

2.3 Internationale gegevensuitwisseling

Zoals eerder gezegd, beschouwt België de erkende buitenlandse kaderleden per definitie als niet-inwoners. Bijgevolg worden de bezoldigingen voor in het buitenland geleverde prestaties vrijgesteld. Vanuit billijkheidsoverwegingen rijst meteen de vraag of deze bezoldigingen dan elders wel zullen worden belast of dienen te worden belast, en of België in voorkomend geval niet de nodige inlichtingen dient over te zenden teneinde de andere staat in de mogelijkheid te stellen de belastingschuld te berekenen?

Om op deze vragen een antwoord te kunnen bieden moet worden teruggegrepen naar de internationale verdragsteksten.

De nationale belastingwetgevingen voorzien meestal in zeer ruime aangrijpingspunten teneinde zo weinig mogelijk belastbare materie aan de heffing te laten ontsnappen. Zo hanteert België zowel het woonplaatsstaatbeginsel, krachtens hetwelk de inwoners op hun wereldinkomen worden belast, als het bronstaatbeginsel, krachtens hetwelk niet-inwoners belast worden op de in België verkregen inkomsten.

Daar de meeste landen een dergelijke ruime visie toepassen, bestaat bij grensoverschrijdende tewerkstelling het risico op dubbele belasting. Met de meeste belangrijke handelspartnerstaten heeft België verdragen gesloten tot vermijding van dergelijke dubbele belasting. Deze verdragen hebben steeds tot doel de bevoegdheid tot belastingheffing toe te wijzen aan één van de verdragsluitende staten.

De door België gesloten verdragen zijn in de regel gebaseerd op het OESO-modelverdrag.

Het artikel 4 van dat verdrag bevat regels om uit te maken welk van de betrokken staten de werknemer als inwoner mag beschouwen. In eerste instantie wordt gekeken naar de interne wetgeving van de staten. Luidens het onweerlegbaar vermoeden van artikel 3 W.I.B. 1992 zal, althans voor de toepassing van het verdrag, het kaderlid in de meeste gevallen moeten worden beschouwd als inwoner van België. De interne richtlijnen van de administratie die artikel 3 W.I.B. 1992 voor de buitenlandse kaderleden niet van toepassing verklaren, behoren niet tot de eigenlijke wetgeving en doen dus niet terzake.

Anderzijds, zal het buitenlands kaderlid, ingevolge de wetgeving van zijn thuisland daar meestal niet meer als inwoner worden beschouwd.

Het artikel 15 van het modelverdrag stelt dat inzake dienstbetrekkingen in een verdragstaat (de werkstaat) deze laatste de daaruit verkregen beloningen mag belasten. De zogenaamde 183 dagen-regel vormt hierop een belangrijke uitzondering. In afwijking van het voorgaande zal toch de woonstaat (België) heffingsbevoegd zijn, wanneer cumulatief aan de volgende drie voorwaarden is voldaan:

- per periode van 12 maanden duren de werkzaamheden of het verblijf in de werkstaat niet langer dan 183 dagen;
- de werkgever die de beloning betaalt is geen inwoner van de werkstaat;
- de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting of een vaste basis van de werkgever in de werkstaat.

Bij de buitenlandse kaderleden is de cumulatieve toepassing van deze drie-voudige voorwaarde veeleer de regel dan de uitzondering. Op internationaal vlak bekeken stelt zich dan geen probleem. België is als woonstaat weliswaar heffingsbevoegd, maar beslist vrijwillig de kaderleden niet te belasten op hun inkomsten uit buitenlandse prestaties, door hen op intern vlak toch als niet-inwoner te beschouwen. Dat dit internrechtelijk stoelt op betwistbare gronden en pseudo-wetgeving, doet in verdragsrechtelijk perspectief niet terzake.

Anders is het wanneer één van de voorwaarden van de 183-dagen regel niet zou vervuld zijn, bijvoorbeeld wegens een extreem hoge travel exclusion. In dat geval berust de heffingsbevoegdheid bij de vreemde werkstaat. Deze zal echter alleen weet hebben van de bevoegdheid en de grondslag wanneer België spontaan de nodige inlichtingen verzendt.

Alle door België gesloten dubbelbelastingverdragen bevatten een bepaling op grond waarvan de belastingadministraties worden gemachtigd onderling gegevens uit te wisselen. Daarenboven is de (spontane) uitwisseling van informatie voor wat de Belgische fiscus betreft ook geregeld in twee specifieke verdragen.

In EU-verband verplicht de Richtlijn 77/799/EEG inzake wederzijdse bijstand tussen Lid-Staten van de Europese Economische Gemeenschap op het gebied van de directe belastingen, de bevoegde overheid van een Lid-Staat, zonder voorafgaand verzoek, aan de bevoegde overheid van iedere andere Lid-Staat, de inlichtingen mee te delen die van nut kunnen zijn voor een juiste vaststelling van de belastingschuld, wanneer zij redenen heeft om te vermoeden dat er in die andere Lid-Staat een abnormale vrijstelling of vermindering van belasting bestaat²⁵. België heeft de richtlijn op 1 januari 1979 geïmplementeerd in de nationale wetgeving.

In januari 1988 kwam in de schoot van de Raad van Europa en de OESO een verdrag tot stand inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden²⁶. Slechts een beperkt aantal landen zijn tot nog toe door dit verdrag gebonden. Voor België is dit het geval sinds 1 december 2000. Het artikel 7 van dit verdrag voorziet in de situatie waarbij een staat op eigen initiatief inlichtingen verstrekt die van belang kunnen zijn voor een andere verdragsluitende staat.

Wanneer lokale belastingdiensten bij het onderzoek van de fiscale toestand van niet-inwoners vaststellingen doen die kunnen wijzen op frauduleuze handelingen of systemen dienen zij de centrale administratie (het hoofdbestuur) hiervan in kennis te stellen. Het hoofdbestuur beslist vervolgens de informatie al dan niet over te zenden aan de partnerstaat.

De mogelijkheden tot (spontane) overlegging van inlichtingen zijn dus ruim aanwezig. Toch werd door verantwoordelijken bevestigd dat effectieve uitwisseling inzake buitenlandse kaderleden nagenoeg onbestaande is.

Daarenboven valt te vermoeden dat de afwezigheid van internationale samenwerking leidt tot een vorm van georganiseerde belastingontwijking waarbij het uitzenden van een kaderlid naar België niet overeenstemt met de achterliggende economische werkelijkheid. Via het systeem van de *travel exclusion* zou België dan worden gebruikt als een fiscaalvriendelijke tussenschakel²⁷. De omvang van dit misbruik kan moeilijk met feiten worden aangetoond, maar het fenomeen zou volgens ambtenaren reëel zijn.

2.4 Vergelijking met gelijkaardige gunstregimes in Europa

Zoals reeds vroeger gesteld is België niet het enige land dat, met het oog op het aantrekken van buitenlandse investeringen fiscale voordelen toekent aan hooggequalificeerde *expatriates*.

²⁵ H.v.J. 13 april 2000, nr.C-420/98, R.W. 2000-01, p. 1567.

²⁶ Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, B.S., 17 oktober 2000.

²⁷ Ter illustratie volgende hypothetische situatie:

Een Italiaanse multinational wil één van haar kaderleden op een sleutelpositie in het Nederlands dochterbedrijf. In plaats van een rechtstreekse detachering naar Nederland, wordt het kaderlid echter uitgezonden naar een ander dochterbedrijf in Antwerpen. Na het bekomen van het statuut van buitenlands kaderlid, verricht de werknemer het grootste deel van zijn prestaties in Nederland. Omwille van het hoge percentage *travel exclusion* wordt een substantiële belastingbesparing gerealiseerd.

Het kan zelfs nog eenvoudiger. Een Nederlands bedrijfsleider uit de grensstreek vestigt zich in België, vraagt het statuut van buitenlands kaderlid aan, maar blijft zijn activiteiten grotendeels in Nederland uitoefenen.

De volgende tabel geeft schematisch de krachtlijnen weer van de gebruikte technieken in andere Europese staten.

| Land | Gebruikte techniek | Maximale duur |
|---------------------|---|--------------------------|
| Oostenrijk | Tot 35% van salaris is belastingvrij | 5 jaar |
| Denemarken | Bevrijdend éénvormig belastingtarief van 25% | 36 maanden |
| Finland | Bevrijdend éénvormig belastingtarief van 35% | 24 maanden |
| Frankrijk | Speciale regelingen toegestaan op case-by-case basis | 6 jaar |
| Luxemburg | Bepaling van de verschuldigde belasting op forfaitaire basis | 10 jaar |
| Nederland | Tot 35% van het brutosalaris kan worden beschouwd als een belastingvrije kostenvergoeding | 10 jaar |
| Zweden | Belastingvrije terugbetaling van bepaalde kosten is mogelijk voor buitenlandse vorsers | 2 jaar (uitzonderlijk 4) |
| Verenigd Koninkrijk | Mogelijkheid tot belastingvrije terugbetaling van kosten verbonden aan de detachering | 5 jaar |

In de buitenlandse gunststelsels kunnen twee verschillende technieken worden onderscheiden; een fiscaal voordeel wordt verleend hetzij door toepassing van een éénvormig verlaagd belastingtarief, hetzij door een deel van de bezoldiging te beschouwen als een kostenvergoeding. In die zin is het Belgische systeem, dat in essentie steunt op het verlenen van het statuut van niet-inwoner en de bijhorende vrijstelling van buitenlandse prestaties, een buitenbeentje.

Bijgevolg is België ook het enige land waar de vrijstelling recht evenredig is met de mate waarin professioneel wordt gereisd. Zo zal het voordeel nihil zijn voor het kaderlid dat zijn werkzaamheden uitsluitend in België uitoefent. Dit is dan weer volledig in tegenspraak met de basisidee achter het gunstregime; het reduceren van de loonkost van de kaderleden die, wegens hun expertise of de vertrouwenspositie die ze binnen de groep bekleden, noodzakelijk zijn om de buitenlandse investeringen hier te lande te omkaderen. Enerzijds, wordt gesteld dat hun aanwezigheid in België noodzakelijk is in het kader van de buitenlandse investeringen en, anderzijds, is het fiscaal voordeel recht evenredig met hun afwezigheid.

Een tweede duidelijk punt van verschil is de vaststelling dat het genot van een buitenlands gunstregime steeds wordt beperkt in de tijd, met maxima variërend tussen 2 en 10 jaar. België is het enige land waar de tijdsduur onbegrensd is.

2.5 Belastingharmonisatie binnen de E.U.

Onder de aanvankelijke leiding van de Britse staatssecretaris van financiën Primarolo wordt het probleem van de belastingconcurrentie sinds 1997 besproken in een naar hem genoemde werkgroep van ambtenaren van alle E.U.-landen. In 1999 definieerde deze groep 66 belastingregelingen als *mogelijk schadelijk*²⁸. Al

²⁸ *The Code of Conduct on Business Taxation*, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo.htm

deze regimes worden ervan verdacht door het toekennen van belastingvoordelen de internationale concurrentieverhoudingen tussen de E.U.-Lid-Staten te verstoren. Ook voor België werden een aantal belastingregelingen op die lijst opgenomen²⁹.

Al deze geïnterpreteerde belastingregelingen situeren zich op het vlak van de belastingen op ondernemingen. In E.U.-verband valt de persoonlijke inkomstenbelasting in principe volledig onder de verantwoordelijkheid van de Lid-Staten. Het bijzonder aanslagstelsel is slechts van toepassing op natuurlijke personen en bleef dan ook in eerste instantie buiten schot.

Daarbij werd echter voorbijgegaan aan de finaliteit van het regime. Zoals duidelijk vooropgesteld in de inleiding van de circulaire van 1983 is de grondgedachte van het bijzonder stelsel dat de eruit voortvloeiende vermindering van de loonkosten aan de werkgevers moet ten goede komen. In geen geval mogen er bijzondere voordelen voor de betrokken personeelsleden zelf uit voortvloeien.

Vanuit deze wetenschap valt te verklaren dat de Europese Commissie recent belangstelling vertoont voor het potentieel schadelijk karakter van de gunstregelingen voor *expatriates*.

Dit blijkt onder meer uit een mededeling die de Europese Commissie op 23 mei 2001 deed aan de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité, en waarin de prioriteiten worden behandeld die de Europese Commissie zich voor de komende jaren op fiscaal vlak stelt. De volgende passage werd letterlijk overgenomen³⁰.

Een kwestie waaraan de laatste tijd frequent aandacht wordt besteed is de regeling voor hooggekwalificeerde zogeheten expatriates. In enkele Lid-Staten met relatief hoge inkomstenbelastingtarieven zijn voor deze groep werknemers aantrekkelijke fiscale regelingen ingevoerd, doorgaans in de vorm van een vast belastingtarief, om specifieke categorieën geschoolde werknemers en deskundigen aan te trekken. Hoewel onderzoek heeft uitgewezen dat dergelijke regelingen niet als overheidssteun kunnen worden beschouwd, geven zij aanleiding tot bezorgdheid niet alleen bij vergelijking met andere ingezetenen belastingplichtigen vanuit het oogpunt van de rechtsgelijkheid, maar ook omdat zij kunnen leiden tot een uittocht van dergelijke werknemers uit andere Lid-Staten. Die kunnen dan onder druk komen te staan om vergelijkbare regelingen in te voeren. Een aantal Lid-Staten en de Commissie meenden in 1997 dat dergelijke regelingen zouden kunnen vallen onder het type problemen waarop de gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen van toepassing is, en dat voor een oplossing van dit vraagstuk in het kader van de evaluatieprocedure naar mogelijke uitbreiding van het toepassingsgebied van de gedragscode zou moeten worden gekeken. Hoewel het voor een oordeel over zo'n voorstel nog te vroeg is, is de Commissie wel van mening dat dergelijke regelingen duidelijk een EU-dimensie hebben en potentieel schadelijk zijn. Bovendien zijn zij in tegenspraak met de eerder genoemde algemeen aanvaarde beleidsaanbeveling om de belastingen op laaggeschoolde arbeid te verlagen.

Zoals blijkt uit de internationale vergelijking in het vorige hoofdstuk geeft België van alle Europese Lid-Staten de meest ruime invulling aan het gunstregime voor *expatriates*.

²⁹ De coördinatie-, distributie- en dienstencentra, de foreign sales corporation en de informele kapitaalruling.

³⁰ Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité, *Fiscaal beleid in de Europese Unie: prioriteiten voor de komende jaren*, COM(2001) 260 def., p. 18.

Daarenboven lijken drie van de vijf criteria³¹ die de Europese gedragscode uitdrukkelijk in aanmerking neemt om het schadelijk karakter van een belastingregeling te bepalen, van toepassing te zijn op het Belgisch regime voor buitenlandse kaderleden, te weten:

- de voordelen worden enkel toegekend aan niet-inwoners, of met betrekking tot transacties met niet-inwoners;
- de nationale markt wordt uitgesloten van de voordelen, teneinde de nationale belastbare grondslag niet uit te hollen;
- de belastingregelingen zijn onvoldoende transparant, met inbegrip van de situatie waar wettelijke bepalingen op administratief niveau en op niet-transparante wijze worden versoepeld.

In het licht van de bekommernissen van de Europese Unie kunnen dan ook vragen worden gesteld bij de toekomst van het stelsel voor buitenlandse kaderleden, zeker in een ongewijzigde vorm. Hiermee wordt meteen één van de grootste troeven van het stelsel ondermijnd. Naar verluidt zou immers juist de rechtszekerheid die het gunstregime biedt, door de werkgevers bijzonder worden gewaardeerd.

2.6 Doelbereiking van het bijzonder aanslagstelsel

2.6.1 Welke zijn de beoogde doelstellingen?

In de inleidende bepalingen van de circulaire van 1983 wordt de invoering van een nieuw stelsel verantwoord op basis van twee imperatieven:

- een antwoord bieden op de kritiek vanwege de hoogste rechtsinstanties dat het voormalige bijzonder aanslagstelsel elke wettelijke grondslag miste;
- België op fiscaal vlak opnieuw aantrekkelijk maken, teneinde zowel buitenlandse investeerders aan te trekken als de eigen bedrijven te stimuleren.

De verwoording van de tweede doelstelling, die politiek-economisch van aard is, neemt de circulaire over van de tekst van het regeerakkoord dat als bijlage was gevoegd bij het verslag aangaande het wetsontwerp tot toekenning van bepaalde machten aan de Koning³².

De achterliggende vrees was dat multinationale ondernemingen bij het beslissingsproces omtrent nieuwe vestigingsplaatsen België negatief zouden evalueren omwille van de hoge loonkost. Om gedetacheerde vertrouwenspersonen of specialisten te behoeden voor verarming zouden gezien de hoge fiscale en parafiscale druk gigantische brutolonen moeten worden uitbetaald.

Vandaar dat de circulaire als grondgedachte poneert dat de vermindering van de loonkosten die aan de tewerkstelling van buitenlandse kaderleden is verbonden, aan de werkgevers moet ten goede komen. Er wordt van uitgegaan dat de fiscale voordelen bij de loononderhandelingen worden ingecalculleerd.

³¹ *The Code of Conduct on Business Taxation*, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo.htm, 3.

³² Regeerakkoord, *Parl. St.*, Kamer 1981-82, nr. 22.

2.6.2 Worden de doelstellingen bereikt?

De vraag of de eerste doelstelling werd gerealiseerd, komt hoger aan bod.

Noch de Diensten Buitenland noch de *cel fiscaliteit van de buitenlandse investeringen*³³ beschikken over cijferanalyses met betrekking tot de invloed van het bestaan van het gunstregime op het aantrekken van buitenlandse investeringen.

Wel zijn bij verschillende instanties gegevens beschikbaar omtrent de evolutie van de buitenlandse investeringen in België.

Uit een Cepass-studie daterend van 1997 (gebaseerd op cijfers van de Nationale Bank van België) blijkt dat België, in verhouding tot het BBP, tot de belangrijkste netto-ontvangers van buitenlandse investeringen in de geïndustrialiseerde wereld behoort³⁴.

Uit gegevens opgevraagd bij de N.B.B. blijkt dat de evolutie van de directe investeringen in België voor de periode 1980-2000 als volgt verliep³⁵:



De Dienst Investeren in Vlaanderen registreerde in de door haar behandelde dossiers tussen 1995 en 2000 een permanente stijging van de buitenlandse investeringen, zowel gemeten naar aantal projecten, tewerkstelling als geïnvesteerde bedragen.

Volgens de UNCTAD bekleedden België en Luxemburg samen in 2000 wereldwijd de vierde plaats inzake het aantrekken van directe buitenlandse investeringen.

Uit de voorgaande bronnen blijkt eenduidig dat België goed scoort inzake buitenlandse investeringen en dat deze investeringen in stijgende lijn gaan.

³³ Een cel die rechtstreeks ressorteert onder het gezag van de Secretaris-generaal van het Ministerie van Financiën en die gelast is met het verschaffen van nadere gegevens aan kandidaat-buitenlandse investeerders met betrekking tot de fiscale wetgeving.

³⁴ EYSSSEN, H., *Buitenlandse investeringen in België*, 6pp. in *Cepass-dossier*, 1996, p. 3-4.

³⁵ T.e.m. 1994 betreft het cijfers voor de BLEU. In de cijfers zijn leningen tussen aanverwante bedrijven niet inbegrepen.

In welke mate draagt het bijzonder aanslagstelsel hiertoe bij?

Zonder zich op harde argumenten te kunnen beroepen, zijn de betrokken ambtenaren overtuigd van het causaal verband.

Volgens de Directeur Buitenland beschikken bijna alle multinationale ondernemingen in België over een regionaal hoofdkwartier, een coördinatiecentrum of één of meer inrichtingen en is het duidelijk dat zonder dit stelsel de meeste ondernemingen niet zouden geopteerd hebben voor een vestiging in ons land (te hoge belastingdruk en sociale zekerheid).

De directeur van de *cel fiscaliteit van de buitenlandse investeringen* is van mening dat het regime van de buitenlandse kaderleden zeer ruime bekendheid en belangstelling geniet bij buitenlandse investeerders. Hij wijst erop dat het belang voor de economie niet mag worden onderschat en dat de meeste Europese partnerlanden min of meer gelijkaardige regelingen kennen.

Blijkens een studie uit 1993 in opdracht van de Europese Commissie is de loonkost evenwel geen determinerende vestigingsfactor bij beslissingen betreffende de directe buitenlandse investeringen in de Europese Unie. De resultaten zijn weliswaar afhankelijk van het type investering (productie, hoofdkwartier, diensten, distributie, onderzoek), maar de nabijheid van de markt, de verkeersinfrastructuur, de talenkennis en de kwaliteit van de arbeid primeren meestal op de zuivere loonkost.

België beschikt inderdaad over aanzienlijke troeven die voor veel investeerders allicht opwegen tegen de loonkosthandicap: een open economie met een centrale geografische ligging, aanwezigheid van vele internationale instellingen, goede infrastructuur, hooggeschoolde en meertalige arbeidskrachten...

Ook de algemene economische conjunctuur heeft vanzelfsprekend invloed op de evolutie van de buitenlandse investeringen.

Bovendien is het stelsel van de buitenlandse kaderleden slechts één van de fiscale incentives waarmee de buitenlandse investeerders worden aangemoedigd.

Bijgevolg is het onmogelijk de netto-effecten van het stelsel voor de buitenlandse kaderleden te isoleren van de effecten te wijten aan de voornoemde factoren. Hoogstens kan worden gesteld dat het stijgende aantal aanvragen en erkenningen duiden op een groeiende bekendheid en populariteit.

Bijkomend moet worden opgemerkt dat het niet steeds zo duidelijk is bij wie het fiscaal voordeel uiteindelijk terechtkomt.

De circulaire schrijft voor dat het stelsel, zoals verduidelijkt in hoger vermeld cijfervoorbeeld, moet resulteren in een vermindering van de loonkost voor de werkgever en dat er in geen geval bijzondere voordelen voor de betrokken personeelsleden mogen uit voortvloeien. Op basis van deze grondgedachte prefereert de administratie bezoldigingssystemen waarin het salaris op één of andere wijze in een nettobedrag wordt uitgedrukt. De toepassing van het stelsel zal evenwel niet worden geweigerd ingeval van een brutobezoldigingssysteem, maar de werkgever zal moeten aantonen dat bij de vaststelling van het brutobedrag rekening werd gehouden met de voordelen van het gunstregime.

In de praktijk blijkt ook hier dat de naleving van dit voorschrift moeilijk en vaak zelfs onmogelijk controleerbaar is. Een eerste vereiste is immers dat de fiscus bij benadering een inschatting kan maken van het normale nettoloon in een concrete arbeidssituatie. Ingeval van een recente detachering of de toepassing van in het bedrijf gehanteerde loonschalen zijn allicht referentiepunten voorhanden. In andere gevallen en a fortiori bij bedrijfsleiders is dit meestal niet het geval.

Een bijkomend argument is de vaststelling dat met name het percentage travel exclusion van jaar tot jaar enorm kan fluctueren. Om in overeenstemming te zijn met de grondgedachte zou het brutoloon evenredig moeten schommelen. Daar dit vanzelfsprekend niet gebeurt, is de enige conclusie dat minstens in die gevallen het voordeel ten dele aan de werknemer toekomt.

2.7 Kostprijs van het regime voor buitenlandse kaderleden

In een artikel in de Financieel Economische Tijd van 12 februari 1999 wordt de totale kostprijs van de *belastingontwijking* als volgt geraamd:

Uit de aanvragen blijkt dat de gevraagde 'travel exclusion' varieert van 10 tot 98 procent. De lonen van de kaderleden variëren van 4 tot 20 à 30 miljoen of meer per jaar. Het aantal erkende buitenlandse kaderleden bedraagt ± 15.000. Uitgaande van een opbrengst van 5.000.000 frank per kaderlid, komt men uit op een bedrag van 75 miljard frank. Let wel dit is een jaarlijks terugkerende opbrengst, zonder rekening te houden met de budgettaire impact van de belastingvrije onkostenvergoedingen.

Verderop wordt een en ander evenwel sterk gerelativeerd:

De hiervoor becijferde jaarlijkse opbrengst voor het bedrijfsleven dient te worden genuanceerd in die zin dat niet mag worden verward met de mogelijke opbrengst voor de schatkist bij afschaffing van de fiscale fictie. Bij de berekening werd immers geen rekening gehouden met het geïnduceerde effect van het bestaan van die fictie. Bij eliminatie van de fictie uit het stelsel van de buitenlandse kaderleden zullen vele kaderleden niet langer de omweg langs België maken. Het exacte bedrag van de winst voor de schatkist is gewoonweg onbecijferbaar.

Deze nuancering is ongetwijfeld correct. Het is onmogelijk de bijkomende rechtstreekse en collaterale gevolgen van het gunststelsel op het vlak van investeringen, tewerkstelling, consumptie en zo meer, in rekening te brengen.

Dit neemt niet weg dat in het licht van evaluatie en bijsturing het voor de beleidsverantwoordelijken en voor de politieke controle nuttig is een cijfermatig onderbouwd beeld te hebben van de grootte van de toegekende voordelen.

Te dien einde heeft het Rekenhof een beperkte steekproef uitgevoerd waarbij voor 200 willekeurig gekozen recente aangiften de volgende parameters werden nagegaan:

- Aangegeven brutobezoldiging (meestal code 250 van de aangifte) in euro
- Bedrag (in euro) van de kosten eigen aan de werkgever, na toepassing van de eventuele beperking
- Uitsluiting wegens prestaties in het buitenland, uitgedrukt als percentage
- Uitsluiting wegens prestaties in het buitenland, uitgedrukt in EUR

Van deze parameters werd telkens het gemiddelde berekend, wat resulteerde in volgende gegevens:

| | |
|--|---|
| • Gemiddelde brutobezoldiging voor Belgische prestaties | 128.519,13 € (5.184.449 BEF) |
| • Gemiddelde fiscaal aanvaarde terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever | 21.872,46 € (882.333 BEF) |
| • Gemiddeld percentage uitsluiting wegens buitenlandse prestaties | 26,33% |
| • Gemiddeld bedrag van de uitsluiting wegens buitenlandse prestaties | 106.143,15 € (4.281.804 BEF) ³⁶ |

Voor een goed begrip geeft het volgende schema de stappen weer om, uitgaande van een gezamenlijk brutosalaris, te komen tot het in de aangifte te vermelden belastbare bedrag.

$$\begin{aligned}
 & \text{Gezamenlijk brutosalaris} \\
 & - \text{Kosten eigen aan de werkgever} \\
 & = \text{Bezoldiging voor de uitsluiting} \\
 & - \text{Uitsluiting wegens prestaties in het buitenland} \\
 & = \text{Belastbare brutobezoldiging (code 250)}
 \end{aligned}$$

Door het schema om te keren en de gemiddelde resultaten in te vullen kan het gemiddelde gezamenlijk brutosalaris als volgt worden bepaald:

| | |
|--|--|
| Gemiddelde belastbare brutobezoldiging | 128.519,13 € (5.184.449 BEF) |
| + Gemiddelde uitsluiting wegens prestaties in het buitenland | 106.143,15 € (4.281.804 BEF) |
| = Gemiddelde eigenlijke bezoldiging | 234.662,28 € (9.466.253 BEF) |
| + Gemiddelde kosten eigen aan de werkgever | 21.872,46 € (882.333 BEF) |
| = Gemiddeld gezamenlijk brutosalaris | 256.534,74 € (10.348.586 BEF) |

De combinatie van kosten eigen aan de werkgever en uitsluiting voor prestaties in het buitenland leidt er dus toe dat het gemiddelde buitenlands kaderlid ongeveer de helft van zijn brutosalaris belastingvrij ontvangt.

Voor het aanslagjaar 2000 waren in België 17.683 erkende buitenlandse kaderleden werkzaam. Extrapolatie van de bovenvermelde gemiddelden naar de globale groep geeft de volgende totaalbedragen:

- De totale brutosalarismassa bedraagt ongeveer 4,5 miljard EUR (nagenoeg 183 miljard BEF).
- Hiervan wordt ongeveer 386 miljoen EUR (15,6 miljard BEF) beschouwd als belastingvrije terugbetalingen van kosten eigen aan de werkgever.

³⁶ Er bestaat een schijnbare discrepantie tussen de uitsluiting wegens buitenlandse prestaties uitgedrukt als percentage en als bedrag. Deze discrepantie wordt verklaard door de vaststelling dat in de hogere inkomensgroepen gemiddeld ook hogere percentages *travel exclusion* worden geclaimd.

- Van de overblijvende bezoldigingen wordt bijna 1,9 miljard EUR (75,7 miljard BEF) uit de belastbare inkomsten gesloten, op grond van de uitsluiting voor buitenlandse reizen.

Rekening houdend met de progressiviteit van de belastingen en de hoogte van de salarissen mag de concrete minderopbrengst aan belastingen begroot worden op minstens 50% van de som van beide voornoemde vrijgestelde bedragen, hetzij meer dan 1,14 miljard EUR (bijna 46 miljard BEF).

Nogmaals zij er op gewezen dat de redenering hier niet mag worden omgedraaid. Een radicale afschaffing van het stelsel zal met andere woorden niet leiden tot een fiscale meerontvangst van die 1,14 miljard EUR.

Ten eerste is de vrijstelbaarheid van kosten eigen aan de werkgever niet exclusief voorbehouden voor de buitenlandse kaderleden. Al wie bezoldigingen ontvangt kan er desgevallend aanspraak op maken, zij het dat voor de buitenlandse kaderleden de bewijslast veel minder zwaar zal zijn en dat zij kunnen genieten van voordelige forfaitaire berekeningswijzen.

Daarnaast zou het verdwijnen van het voordeel wegens de uitsluiting voor buitenlandse reizen zeker aanleiding geven tot fiscale optimalisatie langs andere wegen, bijvoorbeeld via salary-splits.

Hoofdstuk 3

Algemene besluiten

- Bij de legaliteit van het bijzonder stelsel kunnen ernstige vraagtekens worden geplaatst. De juridische bezwaren zijn van die aard dat ze de fundamenteën van het stelsel ondergraven en het voortbestaan ervan bijzonder precair maken. De kans is immers niet ondenkbeeldig dat de geschiedenis zich herhaalt en de hoven en rechtbanken besluiten tot niet-toepassing van de circulaire.
 - In het algemeen lijkt de circulaire, als intern administratief rondschrijven, de bevoegdheidsafbakening tussen de uitvoerende en de wetgevende macht, zoals die is vastgelegd in de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, te overschrijden.
 - De circulaire lijkt ook onwettig waar zij het onweerlegbaar vermoeden van artikel 3, §2, 2^{de} lid van het W.I.B. 1992 niet van toepassing verklaart op de buitenlandse kaderleden.
 - De nationaliteitsvereiste is als erkenningsvoorwaarde irrelevant en discriminatoir.
 - Unaniem wordt aangenomen dat de circulaire strijdig is met het (huidige) artikel 230, 3^o van het W.I.B. 1992.
- In het kader van de belastingharmonisatie binnen de E.U. en de daarmee gepaard gaande strijd tegen schadelijke belastingregelingen, betoont de Europese Commissie recent verhoogde aandacht voor de gunstregelingen voor expatriates. Indien de Commissie, na verder onderzoek, het Belgisch gunstregime als schadelijke belastingconcurrentie zou betitelen, is het stelsel allicht niet houdbaar in zijn huidige vorm.
- Het onderscheid in de begrenzing van de kosten eigen aan de werkgever tussen gewone kaderleden en kaderleden in coördinatiekantoren (of vorsers in onderzoekscentra) mist elke objectieve grondslag en schendt bijgevolg het principe van de gelijkheid tussen de belastingplichtigen.
- Het erkenningsonderzoek, en met name de verificatie van authenticiteit en actualiteit van bewijsstukken, is niet evident wegens het internationaal karakter van de achterliggende feitelijkheden.
- De éénmaligheid van het erkenningsonderzoek (bij het begin van de detachering) valt niet te rijmen met de in principe onbeperkte geldigheid van het verleende statuut. Hoofdpunt van het onderzoek betreft immers de tijdelijkheid van de situatie die onder meer zou blijken uit het behouden van voldoende persoonlijke en patrimoniale banden met het land van herkomst. Kort na de detachering is dit nagenoeg vanzelfsprekend. De controlekantoren hebben noch de middelen, noch de expertise, noch de tijd om het vervuld blijven van de erkenningsvoorwaarden na te gaan.
- De controlegraad is bijzonder laag. Het daaruitvolgende ontbreken van een subjectief controlegevoel in hoofde van vele belastingplichtigen in combinatie met de eenvoud waarmee door het claimen van buitenlandse reizen substantiële percentages van het inkomen kunnen worden vrijgesteld van belasting, vormt een ideaal kader voor fraude.
- De vrijwel onbestaande uitwisseling van informatie met het buitenland kan ertoe leiden dat partnerstaten geen weet hebben van de in hun hoofde bestaande heffingsbevoegdheid. Hierdoor wordt de aantrekkingskracht van het gunstregime om onterechte redenen nog vergroot.

- In vergelijking met buitenlandse gunstregimes komt het Belgisch stelsel op alle vlakken naar voor als een buitenbeentje. Zo kan het verleende voordeel reiken tot een quasi totale belastingvrijstelling en is België het enige land waar de voordelen niet in de tijd worden beperkt.
- Uit de cijfers inzake aanvragen en erkenningen blijkt duidelijk de groeiende bekendheid en populariteit van het bijzonder belastingregime voor de buitenlandse kaderleden. Op geen enkele objectieve wijze echter wordt de netto-impact (effectiviteit) van het stelsel op de buitenlandse investeringen meetbaar aangetoond.
- De globale omvang van het verleende fiscaal voordeel kan worden geraamd op 1,14 miljard EUR. Dit bedrag mag echter zeker niet in zijn totaliteit als een verlies voor de schatkist worden beschouwd. Aan de positieve zijde van de balans staan immers de impact van het stelsel op het aantrekken van investeringen en de neveneffecten van de vestiging van kaderleden in België onder andere op het vlak van tewerkstelling en consumptie.

Hoofdstuk 4

Aanbevelingen

De kans is reëel dat kritiek vanwege de Europese Commissie of de rechtscolleges in de toekomst zullen nopen tot de afschaffing of het volledig herdenken van het gunstregime voor de buitenlandse kaderleden.

In de huidige toestand is het Rekenhof van oordeel dat alvast de volgende aanpassingen moeten worden doorgevoerd teneinde bepaalde misbruiken uit te sluiten:

- De erkenning als buitenlands kaderlid moet in de tijd worden beperkt.
- Een geregelde hernieuwing van het erkenningsonderzoek is noodzakelijk om na te gaan of alle voorwaarden blijvend zijn vervuld.
- Het percentage travel exclusion dient te worden gelimiteerd. Het is niet zinnig, enerzijds, een limiet te stellen op de terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever, nota bene een wettelijk bepaalde niet-beperkte vrijstellingsgrond, en, anderzijds, te voorzien in de mogelijkheid op grond van een onwettige fictie quasi de volledige grondslag vrij te stellen.
- De controlegraad moet worden opgedreven onder meer door betere afspraken met de sector omtrent bewijsvoering van de dagen buitenland.
- Teneinde mogelijke misbruiken efficiënt te kunnen opsporen, dient de internationale uitwisseling van gegevens te worden opgevoerd.

Hoofdstuk 5

Reactie van de administratie

Conform de bepalingen van het protocol gesloten tussen het Rekenhof en de Minister van Financiën, werd de administratie in de gelegenheid gesteld zich uit te spreken over de auditbevindingen.

Bij brief van 29 juli 2002 maakte de Administrateur-generaal van de belastingen de opmerkingen van de administratie over. De brief met bijhorende nota wordt in extenso opgenomen in bijlage.

Een eerste vaststelling is dat de administratie enkel ingaat op de problematiek van de wettelijkheid van de circulaire.

Inzake de wettelijkheid wordt verwezen naar een interne nota aan de Minister van Financiën waarin de AOIF erkent *dat het stelsel vanuit strikt wettelijk standpunt inderdaad een aantal zwakke punten bevat*, met name de afwezigheid van een maximumtermijn en de vrijstelling van de dagen buitenland *waar deze inkomsten dikwijls niet worden belast*.

Ter verantwoording roept de administratie politiek-economische argumenten in. Zo wordt aangehaald dat de bijzondere regeling er is gekomen op vraag van de toenmalige regering en dat nog in 1994 de Minister van Financiën verklaarde dat *rekening houdend met het economische belang dat aan de basis ervan ligt, is beslist dat het niet opportuun is het bedoelde aanslagstelsel te herzien*. De administratie stipt verder aan dat ondanks de *herhaalde kritiek (zowel van binnen als van buiten de administratie) de belastingadministratie de richtlijnen van de circulaire steeds loyaal heeft toegepast overeenkomstig de bedoelingen van de regeringen*.

Inhoudelijk gaat de administratie slechts op één punt in tegen de conclusies uit het ontwerp-rapport. Waar het Rekenhof had gesteld dat de niet-toepassing van het onweerlegbaar vermoeden van artikel 3, §2, 2de lid van het W.I.B. 1992 op buitenlandse kaderleden een onwettigheid uitmaakt, verantwoordt de administratie haar visie door te verwijzen naar een onderscheid dat zou bestaan tussen de vestiging van de woonplaats in België en het tijdelijk *verblijven* in België.

Het Rekenhof blijft onverkort van mening dat het hier een totaal kunstmatig onderscheid betreft en dat een dergelijke interpretatie de draagwijdte van het bewuste artikel volledig zou uithollen. Voor het overige verwijst het Rekenhof naar de argumentatie die het terzake reeds in het ontwerp-verslag had uiteengezet onder punt B.1.

Concluderend stelt de administratie dat *ondanks het feit dat de legaliteit van de circulaire in vraag wordt gesteld, het Rekenhof in zijn aanbevelingen niet zover gaat om de circulaire in te trekken. Het Rekenhof erkent bijgevolg impliciet het economisch belang van de circulaire*.

Het Rekenhof distancieert zich van de gevolgtrekking uit deze a-contrario redenering. Bovendien luidde één van de conclusies net dat op geen enkele objectieve wijze de netto-impact (effectiviteit) van het stelsel op de buitenlandse investeringen meetbaar werd aangetoond.

Tenslotte neemt het Rekenhof akte van het voornemen van de administratie om de drie eerste aanbevelingen uit het ontwerp-verslag nader te onderzoeken.

Hoofdstuk 6

Reactie van de minister

Op 18 september 2002 werd het ontwerpverslag verzonden aan de Minister van Financiën met het oog op de tweede tegensprekelijke fase.

In een brief, gedateerd op 21 oktober 2002, liet de Minister zijn bemerkingen worden.

In vijf paragrafen geeft de Minister van Financiën evenveel overwegingen bij het ontwerp-verslag. De cursieve passages in de hiernavolgende bespreking zijn een vertaling van de brief die origineel in het Frans was gesteld en die in bijlage 2 is bijgevoegd.

Vooreerst ziet het ernaar uit dat aan de aanbevelingen inzake de noodzaak om periodiek het onderzoek van de erkenning te vernieuwen en de controlegraad te verhogen, zal worden tegemoet gekomen in het raam van de Coperfin-hervorming en de modernisering van het Ministerie van Financiën, en meer in het bijzonder in het raam van de fiscale entiteit Centrum Buitenland dat afhangt van het Centrum 'KMO'.

Vanzelfsprekend laat een mega-herstructurering zoals Coperfin toe verwachtingen te koesteren omtrent het beter functioneren van de fiscale diensten. Het antwoord van de Minister laat echter na concrete aanwijzingen te geven op welke manier zal worden tegemoet gekomen aan de door het Rekenhof geformuleerde aanbevelingen op het vlak van controletiming en -frequentie. Uit de bewoordingen blijkt overigens impliciet wel een instemmen met de inhoud van deze aanbevelingen. De blauwdruk van de structuur van de hervormde administratie voorziet inderdaad binnen de operationele dienst KMO's één Centrum Buitenlanders. De beschikbare documenten betreffende Coperfin bevatten echter momenteel nog geen concrete elementen die erop wijzen dat deze structurele hervorming een gepast antwoord zal bieden op de vastgestelde pijnpunten inzake de controle-aanpak van de buitenlandse kaderleden.

Voorts kan een kleine open economie zoals België op internationaal niveau zijn fiscaal systeem niet ontwerpen zonder het te vergelijken met de systemen die van kracht zijn in de andere Staten, en zonder de buitenlandse ondernemingen aan te moedigen om meer in ons land te investeren. In die context moet de problematiek worden bekeken van de belasting van het buitenlands personeel dat wegens zijn deskundigheid of de vertrouwenspost die het binnen een groep van bedrijven vervult, noodzakelijk is om de buitenlandse investeringen in België te omkaderen.

Het Rekenhof wenst zich niet uit te spreken over de opportuniteit van de maatregelen die België dient te nemen teneinde zijn concurrentiepositie te vrijwaren. Evenwel dringt het Rekenhof aan op wetsconformiteit bij de uitwerking van de concrete beleidsmaatregelen.

Het wetsontwerp tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Stuk 50 1918/001) zal hier meer in het bijzonder in zijn gedeelte met betrekking tot de voor de investeringen voorgestelde rulling tegemoetkomen aan de kritiek in uw verslag.

Het is niet meteen duidelijk aan welke kritiek op welke wijze zal worden tegemoetgekomen. Het bewuste wetsontwerp stelt onder meer een aangepast wettelijk

kader voor teneinde de rechtszekerheid van kandidaat-investeerders te verbeteren door middel van een algemeen systeem van voorafgaande beslissingen. Dit zou onder andere, zoals uiteengezet in de Memorie van Toelichting, moeten toelaten de toepassingsvoorwaarden van zogenaamde fiscale gunstregimes (..) te verduidelijken³⁷.

Op het eerste zicht lijkt dit ontwerp voor wat specifiek de toepassing op de problematiek van de buitenlandse kaderleden betreft, weinig toe te voegen aan de mogelijkheid die reeds werd voorzien door het K.B. van 3 mei 1999 tot inrichting van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken³⁸. Art. 1, §1, 4° van dat K.B. bepaalt dat een voorafgaande beslissing kan worden aangevraagd in verband met de fiscale gevolgen op de inkomsten van gespecialiseerde of aan wetenschappelijk onderzoek verbonden personeelsleden evenals het kaderpersoneel van een vennootschap tijdelijk aangesteld voor de uitvoering van bepaalde activiteiten, wanneer zij hun woonplaats of zetel van fortuin niet in België hebben gevestigd.

Deze regeling deed echter, net zoals het momenteel voorliggend wetsontwerp, geen afbreuk aan de mogelijkheid het bijzonder statuut van buitenlands kaderlid aan te vragen via de procedure ingesteld door de in het verslag besproken circulaire van 1983.

Uit de cijfers van het in mei 2002 gepubliceerde *Jaarrapport over de werking van de dienst van voorafgaande beslissingen tot en met 31.12.2000*³⁹ blijkt alvast dat de belastingplichtigen in hun keuzevrijheid het rulingsysteem niet erg genegen zijn. Op anderhalf jaar tijd werd slechts één voorafgaande beslissing gevraagd met betrekking tot het statuut van buitenlands kaderlid. In dezelfde tijdspanne waren er meer dan 6000 aanvragen via de klassieke weg.

Het valt bijgevolg te vermoeden dat ook de nieuwe rulingmogelijkheid in deze materie slechts zelden zal worden toegepast. De verklaring hiervoor ligt voor de hand. Waar een verkrijging van het bijzonder statuut via het systeem van de circulaire in de praktijk onbeperkt in de tijd geldt, voorzien zowel het K.B. van 3 mei 1999 als het huidige wetsontwerp een geldigheidstermijn die maximaal 5 jaar bedraagt⁴⁰.

In de gegeven omstandigheden lijkt het me eveneens onontbeerlijk de voordelen van 1983 ten gunste van de ondernemingen te versterken door de vermindering van de loonlasten van de noodzakelijke kaderleden naargelang van de termijn die ze in België aanwezig zijn.

Eén van de tijdens het onderzoek vastgestelde pijnpunten was de tegenstrijdigheid die erin bestaat dat het bijzonder aanslagstelsel is gefundeerd op de *tijdelijkheid* van het verblijf in België, terwijl de erkenning, eens verleend, en de bijhorende voordelen in de praktijk onbeperkt in de tijd blijven voortduren.

Uit de hierboven aangehaalde passage blijkt niet ondubbelzinnig of de uitgezette denkpiste inhoudt dat de relatie tussen de vermindering van de loonlasten recht evenredig dan wel omgekeerd evenredig zou moeten evolueren met de termijn die de kaderleden in België aanwezig zijn. In het eerste geval zou de huidige onterechte invulling van het begrip *niet-inwoner* nog worden versterkt. De tweede

³⁷ Parl. St., Kamer, Doc. 50 1918/001, p. 10.

³⁸ B.S. 4 juni 1999.

³⁹ Bull. Bel. mei 2002, p. 1485 e.v. .

⁴⁰ Art. 23 van het wetsontwerp.

hypothese zou de aantrekkingskracht van een oneigenlijk lang aanhouden van het statuut mildereren, zonder evenwel in te grijpen op het fenomeen zelf.

Wat tot slot de internationale gegevensuitwisseling betreft, zal u het ermee eens zijn dat rekening moet worden gehouden met een zekere wederkerigheid, zoals is bepaald in de richtlijnen en de bilaterale verdragen in kwestie.

Uit het onderzoek van het Rekenhof bleek dat, ondanks het kader dat hiertoe in internationale verdragen werd gecreëerd, de (spontane) uitwisseling van inlichtingen met buitenlandse belastingadministraties inzake de problematiek van de buitenlandse kaderleden nagenoeg onbestaande is. Om billijkheidsredenen is dit te betreuren aangezien in sommige gevallen de heffingsbevoegdheid toekomt aan een partnerstaat die hiervan niet op de hoogte is bij gebrek aan informatie vanuit België.

Het argument dat bij de internationale gegevensuitwisseling moet worden rekening gehouden met een zekere wederkerigheid, vormt slechts een gedeeltelijke verschoning. Allereerst is het veeleer uitzonderlijk dat de richtlijnen en internationale verdragen dit uitdrukkelijk als voorwaarde stellen⁴¹. Daarenboven kan dit slechts worden ingeroepen indien België op dat vlak wel inspanningen zou hebben gedaan die echter niet werden beantwoord door evenwichtige tegenprestaties vanwege het partnerland.

Bij deze kan worden vermeld dat het Belgische Rekenhof ter gelegenheid van een gecoördineerde audit door 12 Europese Hoge Onderzoeksinstituten in 1997 reeds de aanbeveling formuleerde dat de administratie werk diende te maken van het verzekeren van wederkerigheid tussen de bevoegde nationale belastingdiensten bij de internationale uitwisseling van gegevens⁴².

⁴¹ Dit is bijvoorbeeld wel het geval in het dubbelbelastingverdrag met Frankrijk.

⁴² *Mutual assistance in the field of direct taxation. Belgium.*, A coordinated audit by 12 Supreme Audit Institutions of Member States of the European Union. October 1997.

Bibliografie

Wetgeving *sensu lato*

Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in fiscale aangelegenheden, *B.S.* 17 oktober 2000, 34926.

Modelovereenkomst tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en het vermogen, Rapport van het Comité voor Fiscale Zaken van de OESO, 1977.

Belgische Grondwet

Wetboek Inkomstenbelastingen 1992

Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, *Bull. Bel.*, 1983, p. 2061.

Ci. RH. 31/467.439 van 3 januari 1996, *Bull. Bel.*, 1996, p. 207.

Vr. en Antw., Kamer 2000-01, 13 november 2000, p. 8155 (Vr. nr. 504 Pieters)

Vr. en Antw., Kamer 1998-99, 24 februari 1999, p. 23094 (Vr. nr. 1665 Leterme)

Vr. en Antw., Kamer 1998-99, 24 februari 1999, p. 121 (Vr. nr. 1666 Leterme)

Vr. en Antw., Senaat 1993-94, 15 maart 1994, p. 5516 (Vr. nr. 675 Daerden)

Rechtspraak

H.v.J. 16 mei 2000, nr. C-87/99, Zurstrassen, <http://curia.eu.int>

H.v.J. 13 april 2000, nr. C-420/98, *R.W.* 2000-01, p. 1567.

H.v.J. 14 september 1999, nr. C-391/97; H.v.J. 14 februari 1995, nr. C-279/93;

H.v.J. 11 augustus 1995, nr. C-80/94, <http://curia.eu.int>

Arbitragehof, rolnr. 2250, *B.S.* 29 januari 2002, p. 2962.

Cass. AR F.98.0072.N, 3 november 2000, <http://www.cass.be>

Brussel, 14 april 2000, *Fisc. Koer.* 2000 (weergave), afl.9., p. 292.

Antwerpen, 15 februari 2000, besproken door POPPE, G., *Onwettelijk akkoord blijft gelden als fiscus het jarenlang aanvaard heeft*, *Fisc. Act.* 2000, nr.11, p.1-3.

Rechtsliteratuur

DAVAIN, J.-L. en VAN DER GHINST, S., *Bijzonder aanslagstelsel buitenlandse kaderleden. Onwettelijk, oncontroleerbaar en aan wijziging toe?*, *Fisc. Act.* 1994, nr. 39, p. 1-3.

EYSSEN, H., *Buitenlandse investeringen in België*, 6pp. in *Cepess-dossier*, 1996.

GOETHALS, J. en LEBERSORG, J., *De circulaire voor buitenlandse kaderleden: een stand van zaken na 14 jaar praktijk*, *A.F.T.* 1997, p. 313-327.

HINNEKENS, L., *Het (niet-) rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak*, *A.F.T.* 1995, p. 270-280.

LAURENT, E. D. en GOLENVAUX, J.-F., *Buitenlandse kaderleden en fiscus*, Diegem, Ced.Samsom, 1997.

- LEUS, K., *Pseudo-wetgeving*, Antwerpen, Maklu Uitgevers, 1992.
- Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité, *Fiscaal beleid in de Europese Unie: prioriteiten voor de komende jaren*, COM(2001) 260 def.
- POPPE, G. en Van ROEYEN, W., *Tewerkstelling van buitenlandse kaderleden in België*, Deurne, Kluwer rechtswetenschappen, 1993.
- SCHÖN, W., *Tax competition in Europe – The legal perspective*, A.F.T. 2000, p. 492-508.
- The Code of Conduct on Business Taxation, http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo.htm
- TIBERGHIE, A., *Handboek voor Fiscaal Recht 2000*, Brussel, De Boeck en Larcier, 2000.
- VANHEESWIJCK, L., *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1986.
- VERBIST, T., *Circulaire inzake bijzonder belastingregime voor buitenlandse kaderleden: Wettelijkheidsgehalte versterkt?*, in *Expat News* 2000, afl. 9, p.1-4.
- VERBIST, T., commentaar onder Brussel, 10 maart 2000, A.F.T. 2001, 14.
- WAUMAN, M., *Rechtspraak erkent wettelijkheid circulaire*, in *Fiscoloog (I.)* 2000, afl. 202, p. 2-4.

Bijlage 1
Reactie van de administratie

MINISTERIE VAN FINANCIEN

Tel. 02 210 64 89
Fax 02 210 64 85



DE ADMINISTRATEUR-GENERAAL
VAN DE BELASTINGEN

Financietoren · Kruidtuinlaan 50 - bus 65 · 1010 Brussel

De heer M. CELIE
Wvd. Eerste-Auditeur-Directeur
REKENHOF
6^{de} Directie
Regentschapsstraat 2
1000 BRUSSEL



uw bericht van
10 juli 2002

uw kenmerk
N6 - 1.836.834 N1

ons kenmerk
058T/2.2/1704

datum
29 juli 2002

Betreft: Ontwerp-verslag met betrekking tot het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden.

Mijnheer de waarnemend Eerste-Auditeur-Directeur,

Gelieve in bijlage de bemerkingen te vinden, van de bevoegde administratie, inzake het voormeld ontwerp-verslag.

Hoogachtend

H. De Greef

Bijlage: 1



Administratie van de
ondernemings- en
inkomensfiscaliteit

Centrale diensten

Uw correspondentie :
Maggy VAN DER BIEST
E.a. verificateur
Tel. 02/210.23.31

UW BRIEF VAN

UW KENMERK

ONS KENMERK
Directie I/5 A
Ci. RH.624/551.473

BIJLAGEN
8

N O T A

aan de Heer H. DE GREEF,
Administrateur-generaal van de belastingen

Betreft : Ontwerp-verslag met betrekking tot het bijzonder aanslagstelsel
voor buitenlandse kaderleden van het Rekenhof, uw nota dd.
12.7.2002, ref. 058T/2.2/1704

I. BESPREKING

In het ontwerp - verslag (inzonderheid punt C, Algemene besluiten) levert het Rekenhof kritiek op de wettelijkheid van de circulaire nr. Ci.RH.624/325.294 van 8 augustus 1983 (Bull. 620). Dit probleem werd door de Administratie van de Ondernemings- en inkomensfiscaliteit reeds gemeld aan de Heer Minister op 15 januari 2001. In die nota (cf. afschrift als bijlage 1) erkent de AOIF "dat het stelsel vanuit strikt wettelijk standpunt inderdaad een aantal zwakke punten bevat, namelijk .

- ◇ één van de voorwaarden van het bijzonder aanslagstelsel is de tijdelijke detachering naar België. Terzake is er geen maximumtermijn gesteld. Er wordt dus aanvaard dat het tijdelijke karakter zich over een vrij lange periode kan uitstrekken, zonder dat het kaderlid zijn hoedanigheid van niet-rijksinwoner en de onderneming evenmin de aanspraken op het bijzonder aanslagstelsel verliest;
- ◇ er wordt een vrijstelling verleend voor de dagen buitenland, waar deze inkomsten dikwijls niet worden belast.

Het zijn juist deze punten die de wezenlijke en aantrekkelijke kenmerken van het stelsel uitmaken en bij de invoering door de toenmalige Regering (en ook door latere Regeringen) daadwerkelijk werden beoogd”.

De aandacht wordt erop gevestigd dat de voormelde circulaire van 1983 tot stand is gekomen op verzoek van de toenmalige Regering. De verantwoording voor de invoering ervan kan worden teruggevonden in het Regeerakkoord dat destijds bepaalde dat ‘België op fiscaal vlak opnieuw een echt aantrekkelijk land moet worden, ten einde zowel buitenlandse investeerders aan te trekken, als de eigen bedrijven te stimuleren”. De Regering heeft destijds dus besloten ter zake een nieuw stelsel in te voeren dat hoofdzakelijk tot doel had inzonderheid in toekomstgerichte sectoren het behoud en de uitbreiding te verzekeren van de investeringen die nodig zijn voor de groei van een economie gebaseerd op de uitvoer, mits nochtans elke inbreuk op een juiste belastingheffing wordt uitgesloten (cf. nr 4 van de circulaire).

1. Belastinghervorming, Wet van 22 december 1989

Bij de algemene bespreking van de Wet van 22 december 1989 (BS 29 december 1989 – Bull. 691 blz. 346) werd reeds opgemerkt dat ‘een geleidelijk terugschroeven van bepaalde bij omzendbrief aan de buitenlandse kaderleden (en vooral aan de landen waarvan zij onderdanen zijn) toegekende voordelen moet mogelijk zijn. Spreker (dhr. Willockx) vraagt zich overigens af of deze circulaires wel bestaanbaar zijn met artikel 112 van de Grondwet luidens hetwelk geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet. Hij dringt er dan ook op aan dat deze materie in

de toekomst uitsluitend bij wet zou worden geregeld' (Parl.St. 1026/5 –89/90, blz. 16 – afschrift als bijlage 2).

De toenmalige Minister van Financiën heeft daarop geantwoord dat 'inzake de belasting der niet-verblijfhouders de Regering zich tenslotte voorneemt om de circulaire met betrekking tot de buitenlandse kaderleden voorzichtig te herbekijken. In de komende maanden zal worden nagegaan hoe terzake bepaalde anomalieën kunnen worden weggewerkt' (Parl.St. 1026/5 – 89/90, blz. 32 – afschrift als bijlage 3)..

Op de parlementaire vraag nr 675 van 15 maart 1994 gesteld door Senator Daerden, heeft de toenmalige Minister van Financiën geantwoord dat "ingevolge het grondig onderzoek dat destijds door de Administratie der Directe belastingen werd ingesteld naar de gevolgen van de Wet van 22 december 1989 op het bijzonder aanslagstelsel voor sommige buitenlandse kaderleden, en rekening houdend met het economisch belang dat aan de basis ervan ligt, is beslist dat het niet opportuun is het bedoelde aanslagstelsel te herzien" (Bull. 741, blz. 2054 - afschrift als bijlage 4).

2. Onweerlegbaar vermoeden artikel 3, § 2, WIB 92

Artikel 313 van de bovenvermelde Wet (afschrift als bijlage 5) heeft in artikel 3, § 2, WIB (thans nog steeds art. 3, § 2, WIB 92) het vermoeden ingevoerd dat de natuurlijke personen die zijn ingeschreven in het Rijksregister van natuurlijke personen worden geacht in België hun woonplaats of de zetel van fortuin te hebben gevestigd. Dit vermoeden kan steeds worden weerlegd door het tegenbewijs te leveren. Dit wettelijk vermoeden werd ingevoerd om de moeilijkheid – vaststelling van de hoedanigheid van een natuurlijk persoon (rijksinwoner of niet-rijksinwoner) op basis van feitelijke gegevens die vaak niet tot het fiscaal domein behoren – gedeeltelijk te ondervangen. Ingeval de rijksinwoner (ingeschreven in het Rijksregister) dan betwist een rijksinwoner te zijn, moet hij aan de Administratie alle omstandigheden waarin hij verkeert mededelen (leveren van het tegenbewijs) zodat de Administratie in de mogelijkheid wordt gesteld met kennis van zaken te oordelen (Memorie van toelichting, 806-1 (1989-1990) blz. 83).

In de nota van 21 juni 1990 aan de toenmalige Minister van Financiën naar aanleiding van een brief van de American Chamber of Commerce in Belgium ASBL (afschrift als bijlage 6) heeft de Administratie destijds gesteld dat de voorwaarden vereist in de nrs 227/11 tot en met 227/19 ComIB 92 (afschrift als bijlage 7 - 139/9 tot 139/9.8 Com.IB), inzonderheid de gegevens nodig om de hoedanigheid van niet-rijksinwoner vast te stellen en die moeten worden geleverd bij indiening van de aanvraag, een voldoende tegenbewijs vormen om het bovenvermelde vermoeden te weerleggen.

Artikel 3, § 2, WIB 92 werd door art. 2 van de Wet van 6 juli 1994 (Bull. 742) aangevuld met een tweede lid dat, voor gehuwden die zich niet één van de in art. 128, 1^{ste} lid, WIB 92, vermelde gevallen bevinden, de belastingwoonplaats wordt bepaald door de plaats waar het gezin is gevestigd.

Dat het 2^{de} lid van art. 3, § 2, WIB 92 niet van toepassing is op de buitenlandse kaderleden, wordt door de Administratie gemotiveerd doordat de notie '**belastingwoonplaats**' wordt verbonden aan de plaats waar het gezin zich heeft **gevestigd**.

Uit het antwoord op de parlementaire vraag nr 1665 van 24 februari 1999, gesteld door Volksvertegenwoordiger Yves Leterme (afschrift als bijlage 8), blijkt in dat verband dat het inherent is aan het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden dat hun tewerkstelling in België slechts een tijdelijk karakter heeft en dat zij voor de uitoefening van hun opdracht, in de regel bijgevolg zijn genoodzaakt tijdelijk in België te **verblijven**. De tijdelijke aard van hun tewerkstelling moet, zoals is gesteld in de circulaire, worden aangetoond aan de hand van precieze en met elkaar overeenstemmende gegevens.

Er moet bijgevolg een onderscheid worden gemaakt tussen de **vestiging** van de woonplaats in België en het **tijdelijk verblijf** in België. Gelet op het tijdelijk karakter van de tewerkstelling en het daaraan verbonden tijdelijke verblijf in België, behouden de betrokken kaderleden hun belastingwoonplaats in het buitenland.

3. Terugbetaling kosten eigen aan de werkgever

Overeenkomstig de bepalingen van art. 31, 2^{de} lid, 1^o, in fine en 32, 2^{de} lid, 1^o, in fine, WIB 92 worden de vergoedingen verkregen als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever of de vennootschap uit de belastbare bezoldigingen gesloten.

Het is precies op die wettelijke bepalingen dat de bovenbedoelde circulaire is gestoeld. Voor zover zij niet overdreven zijn worden de meeruitgaven die de tewerkstelling van de beoogde kaderleden in België met zich brengt aangemerkt als eigen kosten van de werkgever of vennootschap in de zin van voormelde wettelijke bepalingen. Het bedrag dat als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever of vennootschap moet worden aangemerkt, hangt af van de feitelijke en juridische omstandigheden die eigen zijn aan elk geval afzonderlijk.

4. Nationaliteitsvereiste

De nationaliteitsvereiste is ongetwijfeld ingevoerd om misbruiken te vermijden. Bovendien werden bij de invoering van die bepaling vooral de personen geïsoleerd die geen kaderlid zijn maar toch een zodanige specialisatie hebben dat hun aanwerving in België uiterst moeilijk zonet onmogelijk is.

II. CONCLUSIE

De Administratie stelt vast dat ondanks het feit dat de legaliteit van de circulaire in vraag wordt gesteld, het Rekenhof in zijn aanbevelingen niet zover gaat om de circulaire in te trekken. Het Rekenhof erkent bijgevolg impliciet het economisch belang van de circulaire.

Bovendien is binnen de Administratie reeds herhaaldelijk geopperd om de circulaire op een aantal punten aan te passen. Omwille van het belang dat de verschillende Regeringen sedert 1983 aan het stelsel hechten is daar tot op heden geen prioriteit van gemaakt. Naar aanleiding van een recent dossier had de Administratie zich in dat verband overigens reeds

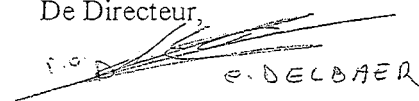
voorgenomen bepaalde aspecten nader te onderzoeken. Inzonderheid werd gedacht aan de eerste 3 aanbevelingen (punt D) van het Rekenhof.

Er wordt nog aangestipt dat ondanks de herhaalde kritiek (zowel van binnen als buiten de Administratie) de belastingadministratie de richtlijnen van de circulaire steeds loyaal heeft toegepast overeenkomstig de bedoelingen van de Regeringen.

Tenslotte wordt nog opgemerkt dat de Centrale Diensten van de AOIF van mening zijn dat wat de BNI/nat.pers. betreft in het algemeen en de toepassing van het bijzonder aanslagstelsel in het bijzonder meer personeel en meer middelen ter beschikking dienen te worden gesteld. Zoals uit het verslag van het Rekenhof blijkt is de werklast voor de betrokken ambtenaren groot. Het aantal aanvragen tot erkenning is op zeven jaar tijd nagenoeg verdubbeld. Bovendien behandelen dezelfde ambtenaren ook de aanvragen van de bedrijven die wensen te worden erkend als controle- en coördinatiekantoor (in het kader van de toepassing van de circulaire – verhoogde limiet kosten eigen aan de werkgever 29.750 € - nr. 142/3.7 van de circulaire) en sinds kort ook de dossiers voor erkenning als buitenlands sportbeoefenaar (profvoetballers en basketballers).

Voor de Directeur-generaal :

De Directeur,


S. QUINTENS

Bijlage 2

Reactie van de minister

Brief Minister van Financiën van 21/10/2002 (EIGEN VERTALING)

Betreft : Controle van het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden

Mijnheer de Eerste Voorzitter,

Ik heb uw brief van 18 september 2002 en het verslag als bijlage aandachtig doorgenomen. Bij het lezen van dat verslag kunnen enkele bedenkingen worden geformuleerd.

Vooreerst ziet het er naar uit dat aan de aanbevelingen inzake de noodzaak om periodiek het onderzoek van de erkenning te vernieuwen en de controlegraad te verhogen, zal worden tegemoet gekomen in het raam van de Coperfin-hervorming en de modernisering van het Ministerie van Financiën, en meer in het bijzonder in het raam van de fiscale entiteit Centrum Buitenland dat afhangt van het Centrum "KMO".

Voorts kan een kleine open economie zoals België op internationaal niveau zijn fiscaal systeem niet ontwerpen zonder het te vergelijken met de systemen die van kracht zijn in de andere Staten, en zonder de buitenlandse ondernemingen aan te moedigen om meer in ons land te investeren. In die context moet de problematiek worden bekeken van de belasting van het buitenlands personeel dat wegens zijn deskundigheid of de vertrouwenspost die het binnen een groep van bedrijven vervult, noodzakelijk is om de buitenlandse investeringen in België te omkaderen.

Het wetsontwerp tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (Stuk 50 1918/001) zal hier meer in het bijzonder in zijn gedeelte met betrekking tot de voor de investeringen voorgestelde ruling tegemoetkomen aan de kritiek in uw verslag.

In de gegeven omstandigheden lijkt het me eveneens onontbeerlijk de voordelen van 1983 ten gunste van de ondernemingen te versterken door de vermindering van de loonlasten van de noodzakelijke kaderleden naargelang van de termijn die ze in België aanwezig zijn.

Wat tot slot de internationale gegevensuitwisseling betreft, zal u het ermee eens zijn dat rekening moet worden gehouden met een zekere wederkerigheid, zoals is bepaald in de richtlijnen en de bilaterale verdragen in kwestie.

Hoogachtend.

Didier REYNDERS

| | |
|-----------------|---|
| wettelijk depot | D/2003/1128/01 |
| druk | N.V. PEETERS S.A. |
| adres | Rekenhof Regentschapsstraat, 2 B-1000 Brussel |
| tel | 02-551 81 11 |
| fax | 02-551 86 22 |
| Internetsite | http://www.rekenhof.be |