



Faculteit Rechtsgeleerdheid
Universiteit Gent

Academiejaar 2012 – 2013

Het Fiscaal Woonplaatsbegrip

Masterproef van de opleiding
'Master in de Rechten'

ingediend door

Simon Van Acker

Promotor: Prof. dr. S. Van Crombrugge
Commissaris: Prof. dr. P. Beghin

Woord vooraf

Deze masterproef kwam tot stand in het kader van het behalen van diploma Master in de Rechten aan de Universiteit Gent, academiejaar 2012-2013.

Nu mijn opleiding tot master in de rechten op zijn einde loopt, is de inleiding van deze masterproef misschien wel de juiste plaats voor een korte reflectie van de afgelopen vijf jaar. Als ik terugkijk hoe ik als jonge 18-jarige, geprikkeld door mijn secundaire school, de rechtenstudie aanvatte, is het merkbaar hoe een universitaire opleiding, in alle opzichten, vorm geeft aan zowel de persoonlijkheid als de kennis van een mens. Kennisoverdracht stuurt het leven in een bepaalde richting en is als basis voor een beroeps carrière van fundamenteel groot belang. Ik ben de Universiteit Gent daar dankbaar voor. Ook op sociaal, intermenselijk vlak is een universitaire studie een vorm van ontwikkeling en meer ‘mens’ worden. De blijvende vriendschappen die aan de universiteitsstraat nummer 4 en daarbuiten ontstaan zijn, doen mij met mooie herinneringen de faculteit verlaten.

Als sluitstuk van een levensperiode zou ik dan ook bij het inleiden van deze masterproef een oprecht woord van dank willen uitspreken ten aanzien van volgende personen:

De Rechtsfaculteit van de Universiteit Gent, voor het uitstekende onderwijs, de kennisoverdracht en het inlossen van mijn verwachtingen die ik bij het aanvaarden van de rechtenstudie had;

De vakgroep Belastingrecht en zijn professoren voor hun vele interessante vakken die ik in de masterjaren als keuzevak volgde en als basis zullen dienen in mijn verdere beroepsloopbaan;

Prof. dr. S. Van Crombrugge, voor het positieve antwoord op mijn voorstel tot masterproeftitel en het aanvaarden van het promotorschap van mijn masterproef, voor het nazicht van de voorlopige thesisversie, de constructieve feedback daarop en de permanente bereikbaarheid voor vragen en inlichtingen;

Mijn ouders, voor de financiële steun gedurende mijn gehele studie, de opvoedende waarden die zij me meegaven zonder dewelke een opleiding als deze onmogelijk was en voor het nalezen op spellingsfouten van dit proefschrift;

Mijn vriendin, Barbara, om mij steeds te blijven steunen de afgelopen jaren;

En ‘last but not least’, bedankt aan mijn vrienden, voor de ontspannende momenten die de afgelopen vijf jaar tot een onvergetelijke tijd maakten.

Ten geleide

Als vervolg op mijn eindwerk aan het Sint-Lievenscollege te Gent omtrent de fiscale vraag waarom vermogende particulieren naar de ministaat Monaco verhuizen, ben ik in het voorlaatste jaar van mijn rechtenstudie gestart met het schrijven van deze eindverhandeling. Ik ben mijn humanioraleerkrachten nog steeds dankbaar dat zij toen, door het aanbieden van dat projectwerkonderwerp, de interesse voor recht en fiscaliteit in mij hebben aangewakkerd. Zij waren medebepalend in mijn studiekeuze. En dié interesse is gedurende die vijf jaar aan de rechtsfaculteit nooit weggeëbd.

Op dit moment finaliseer ik zowel in het algemeen mijn rechtenstudie, als in het bijzonder deze studie van het fiscaal woonplaatsbegrip. Ik hoop de lezer van dit werk dan ook te boeien met allereerst een uiteenzetting van de aanleidingen tot migratie en de daarbij rijzende problemen, een historische inleiding en een uitgebreide stand van zaken van de Belgische wetgeving omtrent dit onderwerp zoals ze op dit moment bestaat. Daarna wordt een overzicht van relevante rechtspraak overlopen en probeer ik uit de belangrijkste beslissingen een schema te puren met daarin een oplijsting van de elementen die wel of niet en ofwel in meer ofwel in mindere mate meespelen in de beoordeling van het rijksinwonerschap.

Ik hoop de mensen die ooit met het onderwerp in aanraking zouden komen een bescheiden leidraad te kunnen aanbieden en hen alvast in de materie in te leiden.

Mijn grootste voldoening bestaat erin dat U, lezer van dit werk, mijn masterproef met plezier inkijkt.

Simon Van Acker

15 mei 2013

Inhoudstafel

INLEIDING	2
Hoofdstuk 1: Internationaal kader waarin de vermogende particulier zich bevindt	4
§1. Algemeen	4
§2. Aantrekking van vermogende particulieren	5
§3. Recente maatregelen ter ontrading van emigratie	5
A. Directe belastingen	5
B. Indirecte belastingen	6
§4. Terugwinnen van de fiscale vluchtelingen	7
Hoofdstuk 2: Geschiedenis	9
§1. Van de oertijd tot de Romeinse periode	9
§2. De laat-Romeinse en Middeleeuwse periode	10
A. Justinianus en Bartolus als grondleggers	10
B. Tot een Romeinsrechtelijke definitie van woonplaats en zetel van fortuin	11
§3. Van de vroegmoderne tijd tot het heden	11
§4. Historische conclusie	14
Hoofdstuk 3: Vrije keuze van de minst belaste weg	15
Afdeling 1: Het legaliteitsbeginsel	15
§1. Geen belasting dan door de wet	15
§2. Alles is vrij van belasting, tenzij de wet anders bepaalt	15
Afdeling 2: Simulatie	16
Afdeling 3: Wetsontduiking	16
Afdeling 4: De werkelijkheid van de verhuis	17
Afdeling 5: Fiscale soevereiniteit	18
DEEL 1: RIJSBELASTINGEN	19
Hoofdstuk 1: Wettelijke criteria	19
Afdeling 1: Belgisch rijksinwonerschap	19
Afdeling 2: Het basiscriterium: ‘woonplaats’ of ‘zetel van fortuin’	20
§1. Algemeen	20
A. Fiscale woonplaats	20
B. Zetel van fortuin	20
§2. Artikel 2, §1, 1°, a) WIB : Alternatieve of explicatieve betekenis?	21
A. Algemeen	21

B. Arrest ‘Derks’, 7 september 1965.	21
C. Na het Derks-arrest	22
D. Com.IB 92 3/4 en Circulaire nr. CI.RH.241/585.607 (AOIF 19/2007) van 12 juli 2007	23
E. Contra, L. Hinnekens en wetshistoriek	23
Hoofdstuk 2: Begrip ‘fiscale woonplaats’	24
Afdeling 3: Nationaal fiscaal recht.....	24
§1. Algemeen	24
§2. Concrete invulling.....	24
A. Vast verblijf.....	25
1. Algemeen	25
2. Rechtspraak.....	25
B. De haardstede van het gezin en de vitale betrekkingen met de medemens.....	27
C. Het intentioneel element.....	27
Afdeling 4: Afdeling 2: Europees fiscaal recht	28
§1. Algemeen	28
§2. Rechtspraak	28
A. Europees Hof van Justitie 12 juli 1973 (nr. 13/73), arrest Angénieux t./ Hakenberg. 28	
B. Europees Hof van Justitie 14 juli 1988 (nr. 284/87), arrest Schäflein t./ Commissie. 28	
C. Europees Hof van Justitie 13 november 1990 (nr. 216/89), arrest Reibold.	29
D. Europees Hof van Justitie 23 april 1991 (nr. 297/89), arrest N.C. Ryborg.	29
§3. Conclusie.....	30
Hoofdstuk 3: Begrip ‘Zetel van fortuin’	31
§1. Begripsomschrijving	31
§2. Rechtspraak	31
Hoofdstuk 4: Keuze van het beslissend criterium.....	33
§1. Algemeen	33
§2. Conflict tussen woonplaats en zetel van fortuin.....	33
Hoofdstuk 5: Wettelijke vermoedens	35
Afdeling 1: De inschrijving in het Rijksregister als wettelijk vermoeden	35
§1. Basisregel	35
A. Algemeen	35
B. Rechtspraak	35
§2. Tegenbewijs mogelijk	37

Afdeling 2: De woonplaats van gehuwden en wettelijk samenwonenden.	38
§1. Wetshistoriek.....	38
§2. Een nieuw wettelijk vermoeden	39
Hoofdstuk 6: Praktische benadering	41
Hoofdstuk 7: Dubbele fiscale woonplaats.....	41
§1. Algemeen	41
§2. Tie-breaker rules OESO-modelverdrag	42
Hoofdstuk 8: Bewijslast	44
Hoofdstuk 9: Bijzondere gevallen.....	46
§1. Overleden rijksinwoners	46
§2. Met speciale hoedanigheid in België tewerkgestelde personen	46
§3. Ambtenaren van internationale of supranationale organisaties.....	46
§4. Diplomatieke en consulaire ambtenaren	47
§5. Belgische werknemers tewerkgesteld in een land zonder dubbelbelastingverdrag.....	49
§6. Buitenlandse kaderleden	50
§7. Buitenlandse sportbeoefenaars.....	52
Hoofdstuk 10: Praktijkgebonden rechtspraakoverzicht	53
Afdeling 1: Woonplaatswissel ter ontwijking van belasting op beroepsinkomsten.....	53
1. Als pas afgestudeerde naar het buitenland	53
2. Als alleenstaande naar Spanje	54
3. Sportlui in Monaco.....	55
Afdeling 2: Verplaatsing woonplaats bij uitkering aanvullend pensioenkapitaal	55
§1. Algemeen	55
§2. Rechtspraak.....	56
A. Rb. Brugge 5 juni 2012.	56
B. Antwerpen, 11 januari 2011.	57
§3. Conclusie.....	58
Afdeling 3: Detachering naar het buitenland	60
§1. Algemeen	60
§2. Belgische werknemer gedetacheerd naar het buitenland	60
A. Geen veinzing.....	61
B. Beoordeling van de vermogenszetel	61
C. Voldoende langdurig verblijf	62
D. Dubbel inwonerschap (‘Dual residence’).....	62
E. Gebrek aan vaste verblijfplaats	63
F. Rechtspraak ter zake	64

§3. Buitenlandse werknemer gedetacheerd in België	66
DEEL 2: REGIONALE BELASTINGEN	67
Hoofdstuk 1: Belgisch woonplaatsbegrip in kader van schenkings- en successierechten	67
§1. Regioshopping.....	67
§2. Definiëring fiscale woonplaats.....	69
§3. Dubbele woonplaats	69
§4. Rechtspraak	70
DEEL 3: LOKALE BELASTINGEN	72
Hoofdstuk 1: De Belgische gemeentebelasting.....	72
§1. Inleiding	72
§2. Fiscale bevoegdheid van de gemeente	73
A. Het principe van de fiscale autonomie	73
B. Personeel toepassingsgebied	73
C. De territoriale beperkingen.....	74
1. Beperkingen van het territoriaal toepassingsgebied door het gemeentelijk belastingreglement.	75
2. Dubbele woonplaats bij transcommunale uitwijking?	76
§3. Plaats van aanslag	76
§4. Grondslag	78
§5. Tarief.....	79
A. Soevereine bepaling	79
B. Anticlimax door een hogere onroerende voorheffing?.....	79
§6. Rechtspraakoverzicht	80
A. Algemeen	80
B. Gemeentelijke woonplaatswissel	80
1. Algemeen	80
a) Brussel, 7 juni 1988.....	80
b) Brussel, 24 mei 1988.....	81
c) Rb. Antwerpen, 9 mei 2005	82
d) Brussel 10 februari 2011	82
e) Gent, 25 oktober 2011.....	83
2. Jaar van de feitelijke scheiding	84
a) Rb. Brussel 25 februari 2009.....	84
DEEL 4: BESLUIT	86
BIBLIOGRAFIE.....	89

“Sa femme, son chien, sa pipe et ses pantoufles”¹

Camille Hauchamps, ere-notaris en professor aan de U.L.B.

¹ Geciteerd door E. SCHREUDER in “L’Habitant du Royaume”, *Annales du Notariat et de l’Enregistrement* 1967, 24.

INLEIDING

1. “Je woont waar je hond woont”², schreef Albert Tiberghien, de hierboven vermelde formule van professor Camille Hauchamps³ parafraserend. Maar niet iedereen heeft natuurlijk een hond... Aangezien de wetgeving, rechtspraak en rechtsleer nét iets ingewikkelder in elkaar zitten dan deze aanzet tot rijksinwonerschap, wordt hieronder een exhaustieve uiteenzetting gegeven van het actuele recht omtrent de fiscale woonplaats en gaat een rechtspraakanalyse na welke de doorslaggevende criteria zijn om een natuurlijk persoon wel of niet als rijksinwoner te beschouwen en overeenkomstig te belasten.

2. Inleidend kan vastgesteld worden dat rond vermogende particulieren en hun lokalisatie er de laatste jaren een strijd woedt op het internationale fiscale toneel. Verschillende landen verlagen de personenbelasting en nemen fiscale incentives in het voordeel van (vermogende) particulieren. Andere landen maken het de vertrekkers (fiscaal) moeilijk door allerlei fiscale barrières op te werpen⁴. Nog andere landen, zoals recent Frankrijk, voeren dan weer door de crisis een zogenaamde ‘rijkentaks’ in en wakkeren daarmee een emigratiegolf aan binnen de rijkste klasse. Naar schatting leven in België alleen al 5000 Franse fiscale vluchtelingen⁵. Nog andere landen trachten de verloren zieltjes terug te winnen door de fiscale wetgeving aan te passen (bv. Spanje).

Huidige thesis heeft tot onderwerp om deze strijd te belichten tegen de achtergrond van de emigrerende Belgische rijksinwoners. Voor de vermogende particulieren die België mettertijd verlaten draait deze voornamelijk rond de notie rijksinwonerschap. Deze notie zal vanuit Belgische context worden belicht.

3. Voor de Belgische rijksinwoner is het in het kader van een geografische fiscale woonplaatsplanning van belang een dubbel rijksinwonerschap te vermijden. Voor inkomstenbelastingen zijn er veelal dubbelbelastingverdragen afgesloten die de ergste gevolgen verzachten. Voor schenkings- en successierechten is dat meestal niet het geval met alle gevolgen vanden. In dit licht wordt dan ook stilgestaan bij het in België gehanteerde woonplaatsbegrip voor zowel inkomstenbelastingen (nationaal en lokaal) als schenkings- en successierechten en met name hoe dat begrip specifiek in beide gevallen dient te worden ingevuld.

4. In een steeds mondialere samenleving is hierbij het bepalen van de fiscale woonplaats van een belastingplichtige een probleem dat vaker en vaker voorkomt. Deze vraag stelt zich vooral bij personen die internationaal actief zijn. Hun levenstrant staat het dikwijls niet toe de eigen ‘haard’ op een bepaalde plaats te situeren.

² A. TIBERHIEN, *Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011, 47.

³ C. HAUCHAMPS, geciteerd door E. SCHREUDER in “L’Habitant du Royaume”, *Annales du Notariat et de l’Enregistrement* 1967, 24.

⁴ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshoping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 143.

⁵ X., “Rijke Fransen in België aangepakt”, *De Standaard*, 5 april 2012, www.standaard.be/artikel/detail.aspx?artikelid=5R3OD4TO.

5. Wie als natuurlijke persoon rijksinwoner is, valt onder de Belgische personenbelasting. Hier geldt het domiciliebeginsel en zal men belast worden op zijn wereldinkomen. Wie niet-inwoner is, kan hoogstens aan de belasting van niet-inwoners onderworpen zijn. In dit geval geldt het bronbeginsel.

6. Maar ook voor binnenlands gebruik is de vaststelling van de fiscale woonplaats van groot belang. Het sterk uiteenlopen van percentages van de aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting is daar zeker niet vreemd aan. In sommige gemeenten betaalt men 0% aanvullende gemeentebelasting (bv. Knokke, Koksijde, De Panne), in sommige andere gemeenten is het tarief al opgeklommen tot 9% (Willebroek, Luik,...). In dit kader verplaatst nog steeds menig grootverdiener zijn woonplaats ‘zogezegd’ naar een laag belaste gemeente, terwijl de werkelijke woonplaats in feite elders gevestigd blijft.

7. Hierna zal onderzocht worden hoe men het fiscaal hoofdverblijf van een natuurlijke persoon definieert, wie rijksinwoner is en wie niet-verblijfhouder. Er wordt nagegaan welke bestanddelen voor onze hedendaagse rechter doorslaggevend zijn om een toestand te beoordelen.

8. Eerst wordt inleidend ingegaan op het internationaal kader waarin de vermogende particulier zich heden ten dage bevindt. Vervolgens worden enerzijds de systemen bekeken die sommige landen uitdokterden om fiscale emigratie te voorkomen en anderzijds de manieren onder de loep genomen die zij uitwerkten om uitgeweken grootverdieners terug te lokken. Daarna komt op grond van de fiscale soevereiniteit de toepasselijke Belgische fiscale wetgeving terzake aan bod. In het kader van de bespreking van het fiscale woonplaatsbegrip en het daarmee samenhangende rijksinwonerschap worden de begrippen ‘fiscale woonplaats’ en ‘zetel van het fortuin’ uit artikel 2, §1, 1°, a) Wetboek Inkomstenbelastingen uitvoerig uitgelegd, geanalyseerd aangevuld door relevante rechtspraak. Aandacht wordt daarbij tevens besteed aan de bijzondere wettelijke vermoedens die de wetgever na de totstandkoming van het WIB toevoegde. Tussendoor wordt de link gelegd met Europese rechtspraak terzake en de dubbelbelastingverdragen die naar het model van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) werden gesloten. Er wordt niet alleen naar grensoverschrijdende situaties gekeken, ook de lokale verplaatsing van het domicilie, met het oog op het ontwijken van de gemeentebelasting, krijgt aandacht. Het bepalende criterium voor deze laatste vorm van belastingontwijking/-ontduiking is namelijk gelijklopend met dat waarover artikel 2 WIB gaat. Uiteindelijk wordt nog een uitgebreide rechtspraakanalyse gegeven, waarin wordt nagegaan op welke feiten de actuele rechter de nadruk legt bij het beoordelen van een al dan niet rijksinwonerschap. Welke criteria zijn doorslaggevend en vooral, welke in combinatie met welke andere? Er wordt onder andere bestudeerd wat het belang is van achterblijvende patrimoniale en familiale belangen bij zowel internationale als nationale verhuis. Een oplistijng zal op het einde een soort leidraad proberen meegeven aan elke geïnteresseerde burger die overweegt lokaal of internationaal zijn woonplaats te verplaatsen.

9. Wegens de omvangrijkheid van de materie zal het onderzoek alleen betrekking hebben op fysieke, natuurlijke personen en blijven de rechtspersonen, verenigingen en eventuele andere lichamen zonder rechtspersoonlijkheid buiten het bestek.

Hoofdstuk 1: Internationaal kader waarin de vermogende particulier zich bevindt

§1. Algemeen

10. Op het internationale toneel werden recent maatregelen genomen die betrekking hebben op het aanmoedigen of ontmoedigen van fiscaal gedreven emigratie door (vermogende) particulieren⁶. Langzamerhand ziet men dat niet enkel de kapitalen en vennootschappen mobieler worden. Ook de particulieren zelf zijn, ondanks het feit dat de beslissing voor hen veel meer emotioneel geladen is dan voor vennootschappen en kapitaal, al lang niet meer zo honkvast als vroeger⁷. Ondanks de praktische, familiale en andere subjectieve persoonlijke redenen die bij een verhuis komen kijken, overhalen sommige landen meer en meer mensen met talrijke inspanningen om het fiscale klimaat voor inwijkelingen zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

11. Naast de vele specifieke maatregelen die overheden uitvaardigen kan het niet langer ontkend worden dat, vooral in Oost-Europa en meer exotische landen, op het vlak van personenbelasting al een tijdje een “race to the bottom” aan de gang is. Door de recente Eurocrisis is er echter een zeer lichte kentering merkbaar in de belastingtarieven van enkele West-Europese landen. Toch blijkt uit een recente studie dat deze kentering slechts marginaal is. Uit de KPMG Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2012⁸ kan namelijk afgeleid worden dat de toptarieven in de personenbelasting tussen 2003 en 2009 gedaald zijn van gemiddeld 31,3% naar 28,8% om daarna in 2012 op gemiddeld 28,9% uit te komen. Hoewel de EU-landen reeds de hoogste tarieven van personenbelasting hanteren (gemiddeld 36,4% in 2009) en de meeste andere landen hun toptarieven hebben verlaagd, verhoogden enkele vooraanstaande West-Europese landen toch hun hoogste belastingtarieven. De economische crisis, de hoge schuldenlast, de bankencrisis en de Eurocrisis zijn hier hoogstwaarschijnlijk een aanzet toe geweest. Frankrijk verhoogde zijn tarieven in 2012 van 41% naar 45% en Spanje van 45% naar 52%. Op Luxemburg na verlaagde geen enkel Europees land recent zijn tarieven. In schril contrast met deze hoge (weliswaar progressieve) belastingtarieven staan de systemen waarbij slechts één belastingtarief wordt gehanteerd voor alle inkomsten. Notoire voorbeelden hiervan zijn onder andere Litouwen (15%), Estland (21%), Slovakije (19%), Roemenië (16%), Tsjechië (15%), Albanië (10%) en Bulgarije (10%)⁹.

12. De belastingdruk in België is reeds heel hoog, maar meer specifiek behoren de lasten op arbeid in ons land daarenboven tot de hoogste van de Europese Unie¹⁰. Dat bleek recent opnieuw

⁶ Denken we maar aan de recent ingevoerde, en door rechtspraak en publieke opinie fel bekritiseerde, Franse rijktaks en de RUBIK-akkoorden die Zwitserland met allerlei landen probeert af te sluiten.

⁷ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 145.

⁸ “KPMG’s Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2012”, download PDF van KPMG-website www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/individual-income-tax.pdf.

⁹ “KPMG’s Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2012”, download PDF van KPMG-website www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/individual-income-tax.pdf.

¹⁰ Gegevens website Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00119&plugin=1>.

uit een rapport van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)¹¹. Onder belastingdruk verstaat de OESO de belastingen en sociale bijdragen die werknemer en werkgever betalen op het loon. Uit het rapport blijkt dat een alleenstaande werknemer zonder kinderen in ons land 56 procent belastingen betaalt, dat is het hoogste cijfer van de 34 onderzochte landen. Frankrijk, Duitsland en Hongarije volgen met een fiscale druk van rond de 50 procent¹². Deze belastingdruk staat in contrast met de belasting op het passieve inkomen¹³ van de Belg.

§2. Aantrekking van vermogende particulieren

13. Vele landen wereldwijd lijken hun fiscaal beleid af te stemmen op het aantrekken van deze vermogenden. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan Dubai, Abu Dhabi, Singapore, enz. Ook dichterbij huis doen bepaalde landen bijzondere inspanningen om (vermogende) particulieren aan te trekken (bv. voormalige Oostbloklanden, Monaco, Cyprus). Zelfs een buurland heeft op dit vlak recent een bijzondere inspanning geleverd. Het betreft met name Luxemburg. Tot voor kort was Luxemburg op het vlak van de vermogende particulieren enkel bekend voor de belegging van de anonieme (soms zwarte) kapitalen van vermogende particulieren. Deze activiteiten zijn fel verminderd door diverse Europese en nationale maatregelen om particulieren het frauderen te bemoeilijken. De mazen van het fiscale net worden aldus steeds kleiner. Een voorbeeld hiervan is de Europese Spaarrichtlijn. Deze richtlijn voert op zich geen belasting in. Haar doelstelling is louter om Europese particulieren aan te sporen om de door hen in het buitenland geïnde interesten het normale fiscale regime te laten ondergaan in hun woonstaat. Dit gebeurt middels een informatieuitwisseling of de (100% verrekenbare en terugbetaalbare) woonstaathetffing¹⁴. Daarnaast zijn er nog evoluties die het anoniem bankieren in het buitenland onaantrekkelijk maken. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de verstrengde preventieve witwaswetgeving, de afschaffing (en uitdoving) van de effecten aan toonder, de opeenvolgende fiscale regularisaties, enz¹⁵.

§3. Recente maatregelen ter ontrading van emigratie

A. Directe belastingen

14. Verschillende landen die hun vermogende inwoners het land zien ontvluchten werpen hiertoe barrières op. De systemen die daartoe veelal gehanteerd worden zijn het zogenaamd (al dan niet met een conserverende aanslag) afrekenen aan de grens. Het bekendste voorbeeld hiervan is Frankrijk met zijn ondertussen befaamde zaak ‘Lasteyrie du Saillant’¹⁶. Het Europees Hof van

¹¹ Een rapport van 26 maart 2013 van de OESO, www.oecd.org/newsroom/tax-burdens-on-labour-income-in-oecd-countries-continue-to-rise.htm.

¹² F. SEGHERS, “Belgische belastingen blijven hoog”, DeRedactie.be, 26 maart 2013, www.deredactie.be/cm/vrtnieuws/economie/130326_OESO_belastingen%2B.

¹³ Hiermee wordt bijvoorbeeld het roerend en onroerend inkomen bedoeld.

¹⁴ A. CLAES en A. BROHEZ, “De spaarrichtlijn en de omzetting ervan in het Belgische recht”, *R.W.* 2004-05, afl. 35, 1361-1369.

¹⁵ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 145.

¹⁶ HvJ 11 maart 2004, C-9/02, Lasteyrie du Saillant t./ Ministerie van Economie, Financiën en Industrie van Frankrijk, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dba273baff35804b358dd18a51cfa311ba.e34>

Justitie stelde in dit arrest, kort samengevat, dat het beginsel van vrijheid van vestiging aldus moet worden uitgelegd dat het zich ertegen verzet dat een lidstaat ter voorkoming van belastingontwijking een stelsel, zoals dat van Frankrijk, invoert waarbij nog niet gerealiseerde waardevermeerderingen worden belast wanneer de belastingplichtige zijn fiscale woonplaats van *in casu* Frankrijk naar het buitenland verplaatst. Nederland heeft ingevolge dit arrest daaropvolgend zijn wetgeving aangepast. De enkele emigratie houdt in het Nederlandse systeem wel steeds in dat er een belastingaanslag wordt opgelegd en dat daardoor daadwerkelijk een belastingschuld ontstaat. Er wordt evenwel een automatisch en onvoorwaardelijk uitstel van betaling gegeven voor emigraties binnen de Europese Unie. Deze regeling werd in zekere zin in overeenstemming geacht met het Europese Unierecht¹⁷. Het Hof aanvaardde in dit arrest “N” op grond van de ‘rule of reason’ de rechtvaardigingsgronden van de staat maar achtte de wettelijk verplichte zekerheidsstelling en het feit dat geen rekening werd gehouden met eventuele latere minderwaarden niet in overeenstemming met de Europese vrijheden.

15. Het mag duidelijk zijn dat dit soort exitbelastingen binnen de Europese Unie in het oog van de storm staan. Op 16 oktober 2008 werd Spanje in het kader van artikel 258¹⁸ Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie nog in gebreke gesteld door de Europese commissie omdat het een gelijkaardige fiscale exitwetgeving heeft op basis waarvan een emigratie uit Spanje tot een werkelijke belastingheffing leidt op ongerealiseerde inkomsten/meerwaarden en deze ook nog toepast¹⁹.

B. Indirecte belastingen

16. Daarnaast wordt emigratie soms ook bestreden via de schenkings- en successierechten. Vaak verhuizen vermogende particulieren omwille van de hoge schenkings- en successierechten in hun woonplaatsland. Indien men emigreert naar een land waar geen schenkings- en successierechten zijn of deze op een legale manier vermeden kunnen worden, vermijdt de vermogende particulier dat bij zijn overlijden een aanzienlijk deel van zijn vermogen naar de staat vloeit.

17. Vertreklanden trachten dit te ontmoedigen door maatregelen te nemen. Zo zijn er landen die, ondanks het feit dat men werkelijke geëmigreerd is en het land dus heeft verlaten, stellen dat men een aantal jaren na het vertrek ‘fictief’ wordt beschouwd als inwoner. Notoire voorbeelden hiervan zijn Nederland en Duitsland. Indien een Nederlander Nederland verlaat werd hij op het vlak van schenkings- en successierechten gedurende tien jaar na zijn vertrek nog beschouwd als inwoner van Nederland. Indien men geen Nederlander is, werd deze termijn beperkt tot één jaar.

[KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLa3z0?text=&docid=48987&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=154080](http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dbed6bba5e844549d99a0cc29927b818ce.e34&KaxiLc3qMb40Rch0SaxuKaNr0?text=&docid=65840&pageIndex=0&doclang=NL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3866504).

¹⁷ HvJ 7 september 2006, C-470/04, ‘N’ t./ Inspecteur belastingdienst Oost/kantoor Almelo, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dbed6bba5e844549d99a0cc29927b818ce.e34&KaxiLc3qMb40Rch0SaxuKaNr0?text=&docid=65840&pageIndex=0&doclang=NL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3866504>

¹⁸ Via dit artikel kan de Commissie, indien zij van oordeel is dat een lidstaat één van de krachtens de Verdragen op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, zij een met redenen omkleed advies uitbrengen, na deze staat in de gelegenheid gesteld te hebben opmerkingen te maken. Indien de betrokken staat dit advies binnen de door de Commissie vastgestelde termijn niet opvolgt, kan de Commissie de zaak aanhangig maken bij het Hof van Justitie van de Europese Unie.

¹⁹ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 147.

Qua verenigbaarheid met de vrijheid van kapitaal²⁰ heeft het Europees Hof van Justitie in een Nederlandse zaak²¹ beslist dat deze Europese vrijheid er zich niet tegen verzet zoals deze aan de orde was in Nederland, maar slechts op voorwaarde dat de door de andere staten geheven successierechten in aftrek worden gebracht. Het Hof stelde dat deze regeling niet ontmoedigt te investeren in andere lidstaten²² of in Nederland. Eenzelfde regelgeving was in Duitsland aan de orde. Dat land beschouwde zijn onderdanen die het land verlaten ter ontwijking van schenkings- en successierechten nog gedurende 5 jaar fictief als inwoner.

18. Een andere maatregel waarop soms een beroep wordt gedaan is de invoering van een zogenaamde verkrijgingsbelasting in het kader van schenkingen en nalatenschappen. Aldus wordt men niet enkel belast op grond van de (al dan niet fictieve) woonplaats van de schenker of erfflater, maar wordt de verschuldigdheid van het schenkings- of successierecht gekoppeld aan de woonplaats van de begiftigde of erfgenaam. Op die wijze ontmoedigt men natuurlijk de emigratie. Men ziet immers vaak dat de ouders emigreren, maar dat de kinderen in de oorspronkelijke woonstaat blijven wonen en werken. Door de invoering van een dergelijke verkrijgingsbelasting heeft de emigratie, althans met het oog op de vermindering van schenkings- en successierechten, weinig zin meer. Voorbeelden van landen die deze maatregel hanteren zijn Duitsland, Frankrijk en Nederland.

§4. Terugwinnen van de fiscale vluchtelingen

19. Ook trachten landen hun voormalige rijksinwoners terug te winnen door de fiscale redenen van hun vertrek (gedeeltelijk) weg te nemen. Deze maatregelen situeren zich vooral op het vlak van een gunstige vermogensbelasting. Er zijn enkele landen die een dergelijke belasting, in de échte zin van het woord, kennen. De geschiedenis heeft echter uitgewezen dat de kosten die de staat dient te maken om een dergelijke belasting te innen (een soort vermogenskadaster o.a.) vaak niet, of slechts in beperkte mate, opwegen tegen de ontvangsten die uit een dergelijke belasting voortvloeien²³. In het kader van de fiscale emigratie dient het niet gezegd te worden dat een vermogensbelasting uiteraard werkt als een rode lap op een stier.

In de huidige tijd van economische crisis binnen Europa staan de belastingtarieven in vele landen onder druk en liggen toegevingen in de (vermogens)belastingtarieven aldus moeilijk. Drastische besparingen zijn dikwijls moeilijk, maar noodzakelijk. Een deel van de frustratie van emigrerende Europeanen moet volgens enkele kenners dan ook gezocht worden in de efficiëntie van het overheidsapparaat²⁴. Kiezen voor de gemakkelijksoplossing door het verhogen van de belastingen in plaats van structureel aan besparingen te doen kan eveneens een, al dan niet doorslaggevende, factor zijn in de keuze voor een andere woonplaatsstaat. De kunst is en blijft om een juiste en rechtvaardige verhouding te vinden tussen besparen en belasten, waarbij alle lagen van de bevolking, evenredig met hun mogelijkheden, mee bijdragen aan de uitbouw en werking van de woonstaat. Zolang de grenzen van het toelaatbare niet overschreden worden zal bij de

²⁰ Het Europees Hof van Justitie heeft in diverse arresten bepaald dat successierechten kapitaalverkeer zijn.

²¹ HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03, Erven van M.E.A. van Hilten-van der Heijden v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/ondernemingen Buitenland te Heerlen)

²² Andere lidstaten én andere staten, want het principe van vrij verkeer van kapitaal werkt tevens ten aanzien van niet lidstaten.

²³ Als voorbeeld kan hierbij verwezen worden naar buurland Luxemburg die per 1 januari 2006 zijn vermogensbelasting, in navolging van een paar andere Europese landen, heeft afgeschaft.

²⁴ X, "Een efficiënte overheid met een eenvoudige en billijke fiscaliteit", Itinera-instituut, 16 maart 2011, www.itinerainstitute.org/nl/issue/overheid-belastingen/.

gemiddelde Europeaan het plichtsbesef en de morele verantwoordelijkheid de overhand houden. Het is de plicht van elke verkozen politicus om die evenwichtsoefening te maken.

Hoofdstuk 2: Geschiedenis

§1. Van de oertijd tot de Romeinse periode

20. Omstreeks 11 000 V.Chr. gingen voor het eerst sommige samenlevingen van jager-verzamelaars met een rondtrekkend bestaan langzamerhand over in een over naar een meer sedentaire, op landbouw en veeteelt gebaseerde vorm van samenleven in nederzettingen. Deze periode wordt het Neolithicum genoemd en was gekenmerkt door primaire technische en sociale veranderingen. Het bouwen van een vaste woning was één van de meest fundamentele wijzigingen aan die toenmalige wijze van samenleven. Onze voorouders vonden daarin - en wij nog steeds – bevrediging voor hun behoefte aan veiligheid, verzorging, geborgenheid en zelfs voor hun behoefte aan erkenning en zelfontplooiing. Het werd hun ‘*domus*’, hun veilige schuilplaats, hun nest²⁵.

De aanvang van de Neolithische revolutie en de snelheid waarmee die zich ontwikkelde, verschilt van regio tot regio. In sommige regio's zijn deze belangrijke veranderingen relatief snel gegaan en kan dan ook gesproken worden van een Neolithische revolutie. Veelal verliep deze overgang niet van dag op dag, maar geleidelijk over een lange periode. Daarom spreekt men in die gevallen liever van een neolithische *evolutie*.

21. Deze vroegste tekenen van de sedentair wordende mensen waren te situeren in Zuid-Anatolië en de vruchtbare sikkels tijdens het einde van de laatste ijstijd. In het Middellandse Zeegebied, Zuid-Europa en de Balkan begon het Neolithicum echter veel later, omstreeks +/- 6500 V.Chr. Meer noordwaarts begon de overgang van nomade naar een sedentair bestaan in onze streken medio 5500 V.Chr., voornamelijk door imitatie. Reeds toen maakten de prehistoriërs door vergelijking met de leefwijze andere stammen de kosten-baten analyse en kwamen tot de conclusie dat een vaste woonplaats de vele nadelen van het rondtrekkende bestaan neutraliseerde.

22. Sinds deze belangrijke evolutie tot sedentarisme heeft de mens doorheen de geschiedenis nooit meer de voordelen willen opgeven die het samenleven op een vaste plaats biedt. Dat fenomeen is ook de fiscus niet ontgaan. Waar de fiscale woonplaats gevestigd is, bepaalt waar iemand rijksinwoner is en waar iemand over zijn wereldinkomen belasting betaalt. De wet zelf geeft hierover maar weinig aanwijzingen. Artikel 2, §1, 1°, a) WIB j° artikel 2, §1, 1°, 2^{de} alinea, eerste zin WIB stelt dat ‘de vestiging van de woonplaats of van de zetel van het fortuin in België naar de omstandigheden beoordeeld wordt’. Maar welke die omstandigheden zijn, wordt er niet bij gezegd. Voor de goede verstaanbaarheid werpt een circulaire af en toe een breder licht op de begrippen, maar meer ook niet. Een allesomvattend wetsartikel – als dit al mogelijk zou zijn – of een oplijsting van criteria is in ons rechtstelsel onbestaande.

23. Aan de totstandkoming van de basisartikelen 2, 3 en volgende van het Wetboek Inkomstenbelastingen en de interpretaties van de begrippen ‘*fiscale woonplaats*’ en ‘*zetel van het fortuin*’ zijn echter heel wat evoluties voorafgegaan.

²⁵ R. DEBLAUWE, “De fiscale woonplaats historisch bekeken”, in *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Brussel, Larcier, 1999, 3.

§2. De laat-Romeinse en Middeleeuwse periode

A. Justinianus en Bartolus als grondleggers

24. Wanneer we gaan zoeken naar de oudste²⁶ bepalingen over de (fiscale) woonplaats, dienen we terug te gaan naar het einde van de laatromeinse²⁷ periode. In 527 N.Chr. komt keizer Justinianus aan de macht in het Oost-Romeinse rijk²⁸. Hij probeert het Romeinse rijk in al zijn glorie te herstellen. Op militair vlak boekte hij veel successen. Een consolidatie van de macht in een groeiend, heroverd rijk gebeurde voornamelijk via wetgevend ingrijpen. De meest blijvende verwezenlijking van Justinianus was dan ook het Corpus Iuris Civilis. Hij streefde naar een herstel van het klassiek Romeinse recht²⁹. De kracht en de hoogstaande kwaliteit die van dit vierdelig werk uitging manifesteerde zich voornamelijk zo'n 600 jaar later, omstreeks 1100.

25. Het Corpus Iuris Civilis, en dan voornamelijk de Codex Justinianus (deel 1 van dit Corpus Iuris Civilis), werd in de Middeleeuwen langzamerhand het meest gezaghebbende wetboek van Europa en werd gebruikt als basis voor onderwijs, studie en nieuwe wetgeving. Dit kan vastgesteld worden in het feit dat toenmalige teksten al vrij veel overeenstemming toonden met hedendaagse, al dan niet fiscale, begrippen.

26. Er bevindt zich in het omvangrijke werk van de Romeinse keizer Justinianus een hoofdstuk dat gewijd is aan 'de inwoners en waar iemand geacht wordt zijn woonplaats te hebben, en over hen die omwille van studieredenen in een andere stad verblijven'. Er valt te lezen:

“Ook zij die, om redenen van studie, op een andere plaats verblijven, worden niet geacht daar hun woonplaats te hebben, tenzij zij sinds tien jaar op die plaats hun zetel (sedes) gevestigd hebben, volgens een brief van Keizer Hadrianus, en ook de vader niet, die omwille van zijn zoon regelmatig naar hem op bezoek gaat. Maar als het zou blijken dat je om andere redenen een woonplaats in de schitterende stad Laodicea³⁰ gevestigd hebt, zal de smeekbede, om daar de taken niet te moeten uitoefenen, niets uithalen”³¹.

27. Bartolus³², een latere Middeleeuwse jurist, gaf hierop als commentaar³³:

“Studenten moeten geen woonplaats vestigen in de plaats waar zij studeren, tenzij ze in die stad gedurende tien jaren zouden blijven, of als ze er één vestigen om een andere reden; hetzelfde geldt voor de vader die zijn zoon bezoekt. Begrijp deze regel als geldend in geval van twijfel. Want als het zeker zou zijn dat hij in die stad verblijft als student, vanwege zijn studies, dan zou hij zelfs na duizend jaar nog geen woonplaats verwerven”.

²⁶ De Codex Justinianus is een Oost-Romeinse bron uit de late oudheid die moet gesitueerd worden rond het jaar 529 N.Chr.

²⁷ Gedurende de Klassieke periode maakte men geen onderscheid tussen de woonplaats van de verschillende inwoners. Dit maakte geen verschil, iedereen was deel van het grote Romeinse rijk. De differentiatie gebeurde op basis van andere indicatoren, zoals beroep, familie, klasse,...

²⁸ Op dat moment was het West-Romeinse Rijk reeds sterk in verval en was het belangencentrum verschoven naar Constantinopel.

²⁹ D. HEIRBAUT, *Privaatrechtsgeschiedenis van de Romeinen tot heden*, Gent, Academie Press, 2005, 78.

³⁰ Laodicea was een stad in klein Azië, heden ten dage gelegen in Syrië.

³¹ S.P. SCOTT, *Corpus Iuris Civilis, The Civil Law*, Volume 15, *The Code of Justinian*, 1973, Cincinnati, AMS Press New York, Title XXXIX, nr. 2, 135.

³² BARTOLUS DE SAXOFERRATO (1313-1357) was een Italiaanse professor in de rechten en één van de meeste prominente continentale juristen uit de Middeleeuwen. Hij was voornamelijk verbonden aan de universiteit van Perugia.

³³ BARTOLI, Commentaar op C. 10.39.2 (*Commentaria in tres libros codici*, MDLV, Lugduni, 26).

28. Uit deze laat-Romeinse en Middeleeuwse geschriften blijkt het dus reeds; ‘zelfs na duizend jaar verblijf nog steeds geen woonplaats’. Tot op heden is de rechtspraak inzake studenten niet van deze koers afgeweken. Uit het eenvoudige feit dat de student slechts ‘verblijft’ op de plaats van de studie, kan niet afgeleid worden dat hij daar zijn (fiscale) woonplaats heeft. De tien jaar (uit de Codex Justinianus) zijn dus maar een weerlegbaar vermoeden: ze keren als het ware de bewijslast om³⁴.

B. Tot een Romeinsrechtelijke definitie van woonplaats en zetel van fortuin

29. Enkele regels verder in de codex Justinianus vinden we voor het eerst een (poging tot) definiëring van het begrip woonplaats:

“Het lijdt geen twijfel dat een individu zijn woonplaats heeft, waar hij zijn haard heeft, zijn dingen en de essentie van zijn fortuin heeft samengebracht, waar hij niet opnieuw weg zal gaan, als niets hem wegroept, en als hij weggaat dat hij geacht wordt op reis te zijn, en als hij terug is, geacht wordt opgehouden te hebben met reizen³⁵.”

30. De woonplaats is dus waar iemand thuis is, en waar hij terugkeert na op reis te zijn geweest: de plaats dus, zoals hoger al gezegd, waar iemand is als er geen reden is om op een andere plaats te zijn.³⁶

31. Uit deze definiëring in de vorm van een opsomming kan afgeleid worden dat het hedendaagse begrip van de ‘zetel van het fortuin’ slechts een indicatie was om uit te maken waar iemand zijn woonplaats heeft.

32. Wanneer het Corpus Iuris Civilis in de latere Middeleeuwen echter verder bestudeerd werd en als basis diende voor verdere wetgevende ontwikkeling verzelfstandigde Bartolus het begrip ‘zetel van fortuin’ meer en schreef daarover:

“Inwoner wordt iemand waar hij het grootste deel van zijn fortuin heeft, of waar hij zijn zetel gevestigd heeft.”

§3. Van de vroegmoderne tijd tot het heden

33. Bij de definiëring van het begrip van de (fiscale) woonplaats bleef het latere oud-Franse recht³⁷ toch de klassiek Romeinse opvatting volgen omtrent een meer explicatieve betekenis van de begrippen woonplaats en zetel van fortuin. In een tekst uit 1770 kan gelezen worden:

“Dans la thèse générale on ne peut avoir qu’un domicile, ce qui souffre exception; exception qu’on expliquera ci-après, mais telle est la règle générale. En effet, il est

³⁴ R. DEBLAUWE, “De fiscale woonplaats historisch bekeken”, *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Brussel, Larcier, 1999, 13.

³⁵ S.P. SCOTT, *Corpus Iuris Civilis, The Civil Law*, Volume 15, *The Code of Justinian*, 1973, Cincinnati, AMS Press New York, Title XXXIX, nr. 7, 136.

³⁶ R. DEBLAUWE, “De fiscale woonplaats historisch bekeken”, *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Brussel, Larcier, 1999, 13-14.

³⁷ Het Oud-Franse recht van voor de Franse revolutie.

*presqu'impossible de diviser également dans deux endroits différents le siege de sa fortune; il en est un qui prédomine, et c'est à celui-là qu'il faut s'attacher pour fixer les droits qui en peuvent résulter*³⁸. ”

34. Ook in het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brussel van 31 juli 1835³⁹, dat bevestigd werd door het cassatiearrest van 1836⁴⁰, was dit nog overduidelijk:

“Attendu que par domicile, ou siège de la fortune, on a toujours entendu, conformément à la loi 7.C. de incolis, le lieu où l'on a sa demeure et sa famille, ainsi que le principal établissement ou le siege de ses affaires, le lieu dont on ne s'éloigne que pour y revenir quand la cause de l'éloignement aura cessé, le lieu où l'on est tellement fixé, que l'on soit considéré comme absent quand on ne s'y trouve pas, et que l'absence soit censée finie quand on y est revenue.”

35. Op de meeste momenten in de geschiedenis, op enkele afwijkende meningen na, is het inwonerschap dus steeds met de zetel van fortuin verbonden. De zetel van fortuin was dus vroeger - gedurende meer dan 1500 jaar en zeker tot begin jaren 1800 - geen zelfstandig begrip, maar enkel een aanwijzing dat iemand zijn woonplaats naar ergens had overgebracht. Het is in ons recht een zelfstandig criterium geworden, althans in het fiscaal recht, en althans volgens het Hof van Cassatie met een arrest van 7 september 1965⁴¹. Het is daarbij dus duidelijk dat deze interpretatie niet in overeenstemming is met de traditie en het is ook zeer de vraag of deze interpretatie wel wenselijk is⁴².

36. Een ander aspect waarin het heden met het verleden contrasteert is de mogelijkheid in het Romeinse recht om twee woonplaatsen te hebben. Opnieuw vinden we in het standaardwerk Corpus Iuris Civilis een verwijzing naar deze mogelijkheid⁴³, later bevestigd door Bartolus⁴⁴:

*“Als er geen bijzonder privilege van de stad wordt verleend, is het heel zeker dat men zowel geroepen is tot de burgerlijke ambten (in casu: de belastingen) vanwege de oorsprong als deze tot de wil tot woonplaats*⁴⁵. ”

37. Ook in het oud-Franse recht kon men twee woonplaatsen hebben, een wettelijke en een andere. Dit kon toentertijd het nadelige gevolg hebben dat de roerende goederen door twee gewoonterechten werden beheerst.

³⁸ BOURJON, Le Droit commun de la France et la coutume de Paris, 1770, nrs. IV en V, 106.

³⁹ RESTEAU, Traité des droits de succession, de mutation par décès et de mutation en ligne directe et entre époux, Brussel, 1859, 12.

⁴⁰ Cass. 19 juli 1836, Pas. 1836, I, 280.

⁴¹ Cass. 7 september 1965, Bull.Bel. 1966, 34-36.

⁴² R. DEBLAUWE, “De fiscale woonplaats historisch bekeken”, *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Brussel, Larcier, 1999, 14-15.

⁴³ S.P. SCOTT, *Corpus Iuris Civilis, The Civil Law*, Volume 15, *The Code of Justinian*, 1973, Cincinnati, AMS Press New York, Title XXXIX, nr. 6, 136.

⁴⁴ BARTOLI, Commentaar op C. 10.39.2 (*Commentaria in tres libros codici*, MDLV, Lugduni, 26).

⁴⁵ Vertaling uit het Latijn; L. WAELKENS, *La liberté économique dans le droit du bas-empire, réflexions sur le statut des boulangeries conventionnées d'après le Code Théodosien*, in *Colloque d'envers* (27-30 mai 1993), Brussel, Bruylant, 1995, 55.

38. In ons huidige burgerlijk en fiscaal recht werd ondertussen vastgelegd dat iemand maar één woonplaats kan hebben. In zowel wetgeving, rechtspraak als rechtsleer bestaat hierover ondertussen vrijwel algehele unanimititeit. Henri De Page schreef daarover:

“Une personne peut-elle avoir plusieurs domiciles? D’après les textes, incontestablement non. L’article 102 décide que le domicile est lieu du principal établissement. Celui-ci ne peut être qu’unique, par définition. Au surplus, la question a été débattue lors de l’élaboration du Code, et le système de la pluralité des domiciles, défendu par MALEVILLE, a été repoussé sur l’intervention de TRONCHET au Conseil d’état et de MALHERBE au Tribunal. Légalement, l’unité du domicile est donc certaine⁴⁶.”

39. Als we rechtsvergelijkend gaan kijken naar de Franse rechtspraak, aanvaardt zij echter – op grond van diezelfde teksten – wél dat een persoon, ook een rechtspersoon, verschillende ‘woonplaatsen’ of zetels kan hebben. Voor een handelaar of industrieel aanvaardt zij dus wél dat er twee woonplaatsen mogelijk zijn, een burgerlijke en een handelsrechtelijke, het centrum van zijn commerciële activiteiten. Dit principe is enkel van toepassing in het handels- en vennootschapsrecht, maar heeft geen repercussies op het fiscaal recht.

40. In Frankrijk worden voor fiscale doeleinden, drie criteria gebruikt: le foyer, le séjour principal en de plaats waar ze hun professionele activiteit uitvoeren. Door een arrest van de Conseil d’Etat⁴⁷ werd evenwel ook opnieuw weer bij het traditionele concept aangesloten, door te stellen dat het tweede criterium ondergeschikt is aan het eerste: het kan pas worden toegepast als het niet duidelijk is waar iemand zijn foyer heeft⁴⁸.

41. Ook in Engeland kan iemand maar één domicilie hebben⁴⁹ en hetzelfde zou in Amerika⁵⁰ gelden.

⁴⁶ H. DE PAGE, *Traité I*, uitgave 1962, 430-431.

⁴⁷ PH. JUILHARD, “Toward a new definition of tax residence in France – a critical analysis of the Larcher case”, *Bull. Int. fisc. Doc.* 1996, 141-142.

⁴⁸ R. DEBLAUWE, “De fiscale woonplaats historisch bekeken”, *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Brussel, Larcier, 1999, 16.

⁴⁹ Black’s Law Dictionary, 435: ‘A person may have more than one residence but only one domicile’.

⁵⁰ Restatement §11 van het American Law Institute, 1934, geciteerd in EHRENZWEIG, *Private international Law*, II, Special part, 95: “Every person has at all times one domicile, and no person has more than one domicile at a time.”

§4. Historische conclusie

42. Als we de geschiedenis van de (fiscale) woonplaats bekijken worden we niet veel wijzer met het oog op de omschrijving van het hedendaagse begrip. Er heeft gedurende een hele lange tijd een soort ‘flou’ over de definiëring ervan gehangen waardoor op weinig historische bronnen kan gesteund worden voor een duidelijke oplossing vandaag. Er kan alleen besloten worden dat de fiscale woonplaats niet de burgerlijke woonplaats is en dat er dikwijls wordt verwezen naar een geheel van feiten waarbij niet is aangeduid welke die specifieke criteria zijn. Dat geldt zowel voor de burgerlijke woonplaats, als voor de fiscale woonplaats in de zin van de inkomstenbelastingen, als voor de fiscale woonplaats in de zin van de successierechten⁵¹.

43. Omdat het verleden nog niet gezorgd heeft voor een concrete synthese in de begripsomschrijving met daarbij horende, bruikbare criteria, gaan we in dit werk verder op zoek, ditmaal op grond van de hedendaagse wetgeving en recente rechtspraak. Zonder de absolute volledigheid na te streven is het samenbrengen van zoveel mogelijk relevante informatie rond dit onderwerp het hoofddoel van deze masterproef.

⁵¹ R. DEBLAUWE, “De fiscale woonplaats historisch bekeken”, *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Brussel, Larcier, 1999, 4-5.

Hoofdstuk 3: Vrije keuze van de minst belaste weg

Afdeling 1: Het legaliteitsbeginsel

§1. Geen belasting dan door de wet

44. Op basis van artikel 170, §1 van de Belgische Grondwet kan geen belasting ten behoeve van de Staat worden ingevoerd dan door een wet. Overeenkomstige bepalingen gelden voor de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten⁵². Dit is de toepassing van het legaliteitsbeginsel. Artikel 170 GW heeft tot gevolg dat, benevens de invoering van de belasting, alles wat essentieel is voor de heffing (belastingplicht, belastbaar feit, grondslag, tarief, vrijstellingen), door de wet moet worden geregeld; alleen minder belangrijke aangelegenheden mogen door een uitvoeringsbesluit worden geregeld⁵³. Samenvattend kan worden gesteld dat uit het grondwettelijke legaliteitsbeginsel kan worden afgeleid dat de wet de enige bron is van rijksbelastingen, verminderingen en vrijstellingen. De fiscale schuld ontstaat uit de wet en niet uit een overeenkomst, uit de verhouding tussen de belastingplichtige en de administratie of uit de beslissingen van de administratie⁵⁴. *Mutatis mutandis* zou men overeenkomstige principes kunnen formuleren op het vlak van de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten⁵⁵. De administratie kan aldus nooit taxeren buiten de wet om of zijn instemming geven met een interpretatie die strijdig is aan de wet.

§2. Alles is vrij van belasting, tenzij de wet anders bepaalt

45. Een tweede basisbeginsel dat rechtstreeks uit het grondwettelijk legaliteitsbeginsel voortvloeit, is de fundamentele vrijheid van belasting van alle personen, zaken, feiten en handelingen: alles is vrij van belasting, tenzij de wet anders bepaalt⁵⁶. De belastingplichtige behoudt de vrijheid om zijn vermogen en zijn activiteiten te organiseren zoals hij zelf verkiest, zelfs indien hij van die vrijheid gebruik maakt om zich te onderwerpen aan de geringste belastingdruk die de wet biedt of zich zelfs helemaal aan belasting te onttrekken⁵⁷. Daarentegen mag hij, op straffe van strafrechtelijke sancties, geen fraude plegen⁵⁸. Het begrip ‘wet’ staat hier natuurlijk beeld voor zowel de federale wet, het gewestelijk of gemeenschapsdecreet, enz. op elk specifiek beleidsniveau. Het in dit punt vermelde principe is dan ook de verklaring voor de in vele gevallen strikte interpretatie van de fiscale wet. Deze strikte interpretatie is normaal omdat men in

⁵² Artikel 170, § 2-4 G.W.

⁵³ J. VAN HOUTTE, *Beginselen van Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, nr. 111 en 117.

⁵⁴ I. CLAEYS BOUUAERT, *De aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, nr. 131; J. VAN HOUTTE, *Beginselen van Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, nr. 45.

⁵⁵ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2011, 18.

⁵⁶ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2011, 19.

⁵⁷ A. TIBERHIEN, *Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011, 33.

⁵⁸ L. DEBROE, A. HAELTERMAN, C. DEVLIES, C. VANDERKERKEN, F. DESTERBECK, H. DUBOIS, D. VANDERMAELEN en R. VERSTRAETEN, “Forum: Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?”, *T.F.R.* 2010, 329.

België de belastingheffing nog steeds ziet als een aantasting van de privé-eigendom van het individu en niet als puur maatschappelijk verschijnsel⁵⁹.

Afdeling 2: Simulatie

46. Simulatie is een geval van fraude. Er is sprake van simulatie wanneer de partijen een schijnrechtshandeling stellen en overeenkomen dat zij de gevolgen daarvan door een andere, geheimgehouden overeenkomst of situatie zullen wijzigen of teniet doen⁶⁰. Simulatie onderstelt dus twee simultane overeenkomsten of situaties waarvan de ene enkele bestemd is om de andere te wijzigen. Er bestaat slechts één enkele werkelijke overeenkomst of situatie, namelijk de geheimgehoudene⁶¹.

47. In het gemeen recht hebben in geval van gesimuleerde handeling of overeenkomst derden de keuze zich aan de schijnrechtshandeling te houden of zich op de tegenbrief te beroepen. De fiscus daarentegen moet de belasting vestigen op de werkelijk door de partijen gewilde toestand⁶².

48. Wanneer de belastingplichtige echter om zijn fiscale last te verminderen, reële handelingen stelt waarvan hij alle rechtsgevolgen aanvaardt, dan begaat hij geen simulatie, en dus ook geen belastingfraude⁶³. Meer hierover in het volgende punt.

Afdeling 3: Wetsontduiking

49. Het Hof van Cassatie houdt nog steeds sterk vast aan een strikte interpretatie van de wet en het principe van de vrije keuze van de minst belaste weg⁶⁴. Anders dan in Nederland, is de theorie van de wetsontduiking of *fraus legis* in België nooit in de heersende fiscale rechtspraak en rechtsleer doorgedrongen⁶⁵. Er is sprake van wetsontduiking wanneer een voorschrift van dwingend recht een bepaald resultaat heeft willen verbieden of reglementeren en iemand zich met ontduikingsopzet, door middel van op zichzelf geoorloofde handelingen, in een toestand plaatst, die de verboden of gereglementeerde toestand zeer dicht benadert⁶⁶. De heersende rechtspraak en rechtsleer achten de theorie van de wetsontduiking in het fiscaal recht onverenigbaar met het legaliteitsbeginsel⁶⁷.

Ook in het kader van het fiscaal woonplaatsbegrip geldt immers de ‘Brepolsdoctrine’. Deze leer van de vrije keuze van de minst belaste weg werd door het Hof van Cassatie duidelijk geformuleerd in het begin van de jaren zestig⁶⁸. Daarin wordt gesteld dat er geen simulatie, en dus

⁵⁹ Cass. 19 december 1948, *Arr.Verbr.* 1948, 620.; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2011, 20.

⁶⁰ Cass. 19 oktober 1965, *Pas.* 1966, I, 231.

⁶¹ H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil II*, Brussel, Bruylant, 1964, 618.

⁶² Cass; 20 MAART 1958, *Pas.* 1958, I, 805; Cass. 4 januari 1991, *Pas.* I, 142.

⁶³ A. TIBERHIEN, *Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011, 33.

⁶⁴ Bijvoorbeeld Cass. 17 februari 2000, *F.J.F.* 2000, 120.

⁶⁵ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2011, 26.

⁶⁶ W. VAN GERVEN, *Algemeen deel*, in R. DILLEMANS en W. VAN GERVEN (eds.), *Beginnelsen van Belgisch privaatrecht*, Antwerpen, Standaard, 1973, nr. 74-75.

⁶⁷ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2011, 27.

⁶⁸ Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

ook geen fiscale fraude is, wanneer de partijen met de bedoeling een voordeliger belastingstelsel te genieten en gebruik maken van hun vrijheid om rechtshandelingen te stellen, die geen enkele wettelijke verplichting schenden en waarvan zij alle zowel civiel- als fiscaalrechtelijke gevolgen aanvaarden. Het is hierbij niet vereist dat de vorm van die rechtshandelingen de meest normale zou zijn⁶⁹. De rechter kan in het kader van de fiscale woonplaats in deze enkel nagaan door een feitenonderzoek of een onderzoek naar wat de werkelijk wil van de betrokkene was of er geen sprake is van simulatie.

Afdeling 4: De werkelijkheid van de verhuis

50. De achilleshiel van de fiscale emigratie ligt vaak in de noodzaak van de werkelijkheid van de verhuis. Een louter papieren verhuis volstaat niet. Men moet écht verhuizen. Dit impliceert dat men de banden met de vertrekstaat voldoende moet doorknippen en de banden met het nieuwe thuisland intens moet aanhalen. Op dit punt blijkt bij heel wat fiscale vluchtelingen het schoentje te knellen.

Wie verhuist naar een plaats met een gunstiger belastingklimaat, moet zijn nieuwe woonplaats feitelijk en juridisch goed inkleden. Het louter uitschrijven uit de gemeente in België en zich elders inschrijven volstaat niet. Men moet ook werkelijk vertrekken en fiscaal niet-inwoner worden. Bij een verhuis naar een niet-belastingparadijs ligt de lat wat lager. Dit omdat het niet *a priori* vastligt dat men verhuist om fiscale redenen. Maar ook omdat indien er een betwisting volgt met de fiscale overheid, men zich vaak kan beroepen op een dubbelbelastingverdrag of zelfs het Europees recht. Dergelijke bescherming geniet men niet indien men verhuist naar een belastingparadijs. In dergelijk geval past België eenvoudigweg haar principes toe, zonder rekening te houden met de situatie in het buitenland.

51. Een werkelijke verhuis naar het buitenland houdt minimaal in dat men formeel België volledig vaarwel heeft gezegd (uitschrijving gemeente, exit aangifte, sociale zekerheid, mandaten in vennootschappen opgezegd⁷⁰, enz.). Maar ook het gezin moet de emigrant naar het buitenland volgen. Bij voorkeur heeft men zelfs geen woning meer beschikbaar in België. Indien men over een woning beschikt, wordt deze dus best verkocht of verhuurd⁷¹.

52. Zelfs indien dit minimale plaatje is ingevuld, is er nog geen zekerheid. Het komt er immers op aan om écht in het nieuwe thuisland te wonen. Dit houdt in dat men van daaruit zijn leven inricht⁷². Men dient daar ook enige tijd effectief te verblijven. De fiscus behoudt zich ook steeds het recht voor om bijvoorbeeld vliegtuigtickets op te vragen (voor verblijven in exotische belastingparadijzen) of om, in het geval van fiscale oorden die met de wagen te bereiken zijn, bewijzen van geldafhalingen, facturen van water en elektriciteit, restaurantbonnetjes, telefoonrekeningen, tickets van supermarkten en tankbeurten op te vragen. Met de moderne

⁶⁹ Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

⁷⁰ *A contrario* Cass. 7 september 1965, *Bull.Bel.* 1966, 34-36.

⁷¹ Dit is betwistbaar, er is sprake van zaken waarin het verhuren van de achtergebleven woning als element wordt aangegrepen om een link met België te bewijzen.

⁷² Hierbij wordt gedacht aan het verrichten van bankzaken, het aanhouden van verzekeringen, geëngageerd zijn in het verenigingsleven, enz.

technieken vallen zulke zaken veel gemakkelijker te controleren. Bij een doorgedreven controle zal een louter bewijs van inschrijving in de bevolkingsregisters dus niet volstaan⁷³.

Afdeling 5: Fiscale soevereiniteit

53. Omwille van zijn fiscale soevereiniteit is de Belgische Staat gemachtigd belastingen te heffen op alle elementen die met zijn grondgebied een aanknopingspunt hebben. Dit aanknopingspunt kan bestaan ofwel in de personen die in België gevestigd zijn (domiciliebeginsel), ofwel in de inkomsten waarvan de oorsprong in België is gelegen (bronstaatbeginsel). De personenbelasting vormt de belasting op de inkomsten van personen die in België gevestigd zijn, terwijl de belasting van niet-inwoners betrekking heeft op het inkomen van Belgische oorsprong dat verkregen wordt door personen die niet in België gevestigd zijn⁷⁴. In tegenstelling tot de belasting van niet-inwoners treft de personenbelasting het totale inkomen van een persoon, ongeacht of de inkomsten in België dan wel in het buitenland werden verkregen. Wanneer een in België gevestigde persoon een inkomen van buitenlandse oorsprong ontvangt, bestaat het gevaar van dubbele belasting. België heeft in dit opzicht dubbelbelastingverdragen gesloten met een heel aantal landen.

⁷³ A. NYS en A-L. VERBEKE, *Internationale geografische estate planning*, in A-L. VERBEKE, H. DERYCKE, P. LALEMAN (eds.), *Vermogensplanning, alternatieve vormen*, Brussel, Larcier, 2009, 195-196.

⁷⁴ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 1.

DEEL 1: RIJKSBELASTINGEN

Hoofdstuk 1: Wettelijke criteria

Afdeling 1: Belgisch rijksinwonerschap

54. Om voor inkomstenbelastingen te weten welk land bevoegd is om de inkomsten van een (vermogende) particulier te belasten, is het van belang te weten in welk land men voor doeleinden van inkomstenbelasting ‘inwoner’ is. Op grond van de fiscale soevereiniteit heeft elk land in dit verband zijn eigen intern recht dat bepaalt wie rijksinwoner is of als dusdanig wordt beschouwd. Verschillende landen gaan hierbij uit van het aantal dagen dat men op hun grondgebied verblijft⁷⁵. Opdat een persoon onderworpen zou zijn aan de Belgische personenbelasting moet hij vanuit fiscaal oogpunt in België gevestigd zijn en aldus Belgisch rijksinwoner zijn. Volgens de fiscale wetgeving is een natuurlijke persoon rijksinwoner van België wanneer hij hier zijn ‘woonplaats’ of ‘zetel van fortuin’ heeft gevestigd.⁷⁶ De hoedanigheid van Belgisch rijksinwoner is niet afhankelijk van de nationaliteit van de betrokkene⁷⁷. Hij of zij is onderworpen aan de personenbelasting op zijn/haar wereldinkomen.

De traditionele benadering ging ervan uit dat de criteria woonplaats en zetel van fortuin samenvielen en schonk enkel aandacht aan het woonplaatsbegrip. Het fiscale woonplaatsbegrip werd vroeger ook niet identiek geacht aan het burgerrechtelijk begrip van de woonplaats. Het administratief domicilie of de inschrijving in de bevolkingsregisters werden zeker niet als determinerend beschouwd. Waar iemand zijn woonplaats of zetel van fortuin heeft, is een feitenkwestie⁷⁸. De wet legt wel twee vermoedens vast die de beoordeling moeten vergemakkelijken. Een eerste vermoeden stelt dat iedere natuurlijke persoon die is ingeschreven in het Rijksregister geacht wordt rijksinwoner te zijn, tenzij hij het tegendeel bewijst. Een tweede vermoeden veronderstelt dat gehuwden die gezamenlijk belast worden, wonen waar het gezin gevestigd is.

55. Intussen is met het KB van 16 juli 1992 betreffende de bevolkingsregisters ook overeenstemming gekomen in het fiscaalrechtelijke en burgerrechtelijke begrip van de woonplaats. Artikel 16 omschrijft: “De bepaling van de hoofdverblijfplaats is gebaseerd op een feitelijke situatie, dat wil zeggen: de vaststelling van een effectief verblijf in een gemeente gedurende het grootste deel van het jaar”.

⁷⁵ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 149.

⁷⁶ Art. 2, §2, 1°, a) WIB 1992 en Circ. Nr. Ci.RH.241/585.607 (AOIF 19/2007) van 12 juli 2007.

⁷⁷ Cass. 6 oktober 1941, *Pas.* 1941, I, 368.

⁷⁸ S. VAN CROMBRUGGE, *Cursus Internationaal fiscaal recht academiejaar 2011-2012*, Universiteit Gent, 14.

Afdeling 2: Het basiscriterium: ‘woonplaats’ of ‘zetel van fortuin’

§1. Algemeen

56. De wet omschrijft de begrippen “woonplaats” en “zetel van fortuin” niet. In de loop der jaren heeft de rechtspraak deze leemtes echter opgevuld. De beoordeling van de betekenis en het belang van de feitelijke gegevens wordt aan de feitenrechter overgelaten. Het Hof van Cassatie behoudt in de traditionele uitoefening van zijn taak de controle over de omschrijving van het begrip.

A. Fiscale woonplaats

57. Zo omschrijft het Hof van Cassatie een “fiscale woonplaats” als een feitelijke woonplaats die noodzakelijkerwijze gekenmerkt wordt door een bepaalde bestendigheid of continuïteit. Het is een woonplaats die los staat van de burgerlijke woonplaats en van de nationaliteit. Ze komt tot stand, wordt bevestigd en consolideert zich door een geheel van feiten en omstandigheden, in het bijzonder de plaats van het werkelijk wonen en meer bepaald de plaats waar het gezin gevestigd is⁷⁹. De rechtspraak werkt intussen verder met de “belastingwoonplaats”-omschrijving uit een circulaire van 2007 die het begrip definieert als de plaats waar een persoon vast verblijft, de haardstede van zijn gezin heeft en de vitale betrekkingen met zijn medemensen onderhoudt (sociale, culturele en politieke relaties en bezigheden,...)⁸⁰. Het is kennelijk een geheel van samenhangende en overeenstemmende feiten dat dit hoofdverblijf determineert. De tijdsperiode gedurende welke men ergens verblijft speelt een belangrijke, doch geen exclusieve, rol. De plaats waar het gezin is gehuisvest is sinds de aanpassing van artikel 2, 1°, al. 3 WIB⁸¹ een doorslaggevend criterium geworden. De vraag blijft echter: waar is de ‘woonplaats’ van het gezin? Ook de plaats waar men zijn betrekkingen met zijn medemensen heeft, en zijn artistieke, intellectuele, sportieve en andere vitale bezigheden en belangen zich situeren bieden aanwijzingen in de richting van de fiscale woonplaats⁸².

B. Zetel van fortuin

58. Een “zetel van fortuin” is volgens het Hof van Cassatie dan weer de plaats van waaruit het fortuin wordt beheerd en die uiteraard door een bepaalde eenheid wordt gekenmerkt. Het is de plaats van het vermogen van de belastingplichtige. Er dient echter niet gekeken te worden naar de plaats waar de goederen die het vermogen uitmaken, gelegen zijn. De plaats van waaruit de eigenaar ze beheert of toezicht houdt over hun beheer is hier determinerend. In die zin is de zetel van fortuin dus het centrum van de zakelijke bezigheden.

⁷⁹ Cass. 30 juni 1983, R.W. 1984-85, 397; Cass. 15 november 1990, nr. AR F 1044 F, *Arr.Cass.* 1990-91, 311; Gent, 14 september 1995, onuitg.; S. VAN CROMBRUGGE, “Fiscale woonplaats: een feitelijke aangelegenheid”, *Fiskoloog* 22 november 1995, 543.

⁸⁰ Circulaire nr. CLRH.241/585.607 (AOIF 19/2007), 12 juli 2007.

⁸¹ Wijziging art 2, 1°, al.3 WIB via wet van 6 juli 1994.

⁸² S. VAN CROMBRUGGE, *Cursus Internationaal fiscaal recht academiejaar 2011-2012*, Universiteit Gent, 15.

§2. Artikel 2, §1, 1°, a) WIB : Alternatieve of explicatieve betekenis?

A. Algemeen

59. Een louter tekstuele ontleding van artikel 2, §1, 1°, a) WIB kan echter op het eerste zicht tot verwarring leiden. Een zuivere lezing van het artikel kan leiden tot drie mogelijke interpretaties:

- a) Ofwel heeft het voegwoord ‘of’ een alternatieve betekenis. De wetgever zou de hoedanigheid van rijksinwoner aan twee mogelijks verschillende criteria verbinden: hetzij de effectieve woning, hetzij de plaats van waaruit het vermogen wordt beheerd.
- b) Ofwel heeft het voegwoord ‘of’ een louter explicatieve betekenis. De ‘zetel van fortuin’ is dan enkel de uitlegging van hetgeen als woonplaats moet begrepen worden.
- c) Ofwel kan men verstaan dat de zetel van fortuin als een soort veiligheidspal aan het woonplaatsbegrip werd toegevoegd, voor de gevallen waarin een belastingplichtige in schijn verhuist, maar het werkelijke centrum van zijn belangen in België behoudt⁸³.

60. Deze derde interpretatie neemt in feite de eerste over, met een bijkomende precisering⁸⁴.

61. De oorspronkelijke tekst uit 1817 had eerder een uitlegging van de begrippen tot doel. Dit blijkt uit een tekst van E. Schreuder⁸⁵ waarin wordt gesteld dat: “De twee definities één en hetzelfde onderwerp omhelzen”. Van een alternatieve betekenis van het voorschrift was er aldus absoluut geen sprake.

62. Met het arrest van 7 september 1965⁸⁶ heeft het Hof van Cassatie een cesuur aangebracht in de traditionele benadering rond de begrippen ‘fiscale woonplaats’ en ‘zetel van fortuin’ en de voorkeur gegeven aan de alternatieve uitlegging. In dit belangrijke arrest besliste het Hof dat de begrippen ‘woonplaats’ en ‘zetel van fortuin’ geen deelfacetten van een enkelvoudig begrip zijn, maar beschouwd dienen te worden als zelfstandige en alternatieve criteria in het kader van het vaststellen van het rijksinwonerschap. *In casu* kan de zetel van fortuin als hoofdcriterium gebruikt worden als het centrum van de zakelijke belangen en beroepsactiviteiten niet op dezelfde plaats is gesitueerd als het centrum van het gezinsleven. Een feitenrechter kan aldus wettelijk beslissen dat iemand rijksinwoner is indien hij zich bevindt in één van de alternatief geformuleerde voorwaarden van de besproken wettekst.

B. Arrest ‘Derks’, 7 september 1965⁸⁷.

63. Deze zaak betrof het geval van een ondernemer die zich vestigt in het buitenland maar verscheidene onroerende goederen in België blijft aanhouden, ze verhuurt aan een vennootschap waarin hijzelf voorzitter van de raad van bestuur is en hij, samen met zijn echtgenote, de quasi-totaliteit van de aandelen van twee in België gelegen vennootschappen bezit. *In casu* besliste de feitenrechter op grond daarvan dat de betrokkene zetel van fortuin in België had. In de

⁸³ Een bekend voorbeeld uit de tijd dat het oorspronkelijke artikel (uit het wetboek van successierechten, 1817) werd opgesteld, is dat van de prins de Ligne, die lange tijd verbleef in Versailles, in Wenen en zelfs bij keizerin Catherina II, maar wiens thuishaven steeds zijn kasteel te Beloeil was gebleven.

⁸⁴ I. CLAEYS BOUUAERT, “Aantekeningen omtrent het fiscaal begrip van hoofdverblijf voor natuurlijke personen”, in *Mélanges offerts à Jacques Vêlu*, Brussel, Bruylant, 589.

⁸⁵ E. SCHREUDER in “L’Habitant du Royaume”, *Annales du Notariat et de l’Enregistrement* 1967, 5.

⁸⁶ Cass. 7 september 1965, *Bull. Bel.* 1966, 34-36.

⁸⁷ Cass. 7 september 1965, *Bull. Bel.* 1966, 34-36.

Cassatiebeslissing werd het arrest van het Hof van Beroep bevestigd en stelde Cassatie ter staving hiervan dat voldaan was aan één van de *alternatieve* voorwaarden, voorzien in het artikel 37 §2 en 38 van de vroegere Samengeschakelde Wetten op de Inkomstenbelastingen.

Er is onenigheid in de rechtsleer omtrent de correctheid van dit arrest en zijn overeenstemming met de bedoeling van de wet. Zijn de begrippen ‘fiscale woonplaats’ en ‘zetel van het fortuin’ weldegelijk alternatieve voorwaarden of toch cumulatieve? Het begrip zetel van fortuin zou volgens sommigen enkel bedoeld zijn om het fiscale woonplaatsbegrip toe te lichten. Het voegwoord ‘of’ heeft in die redenering niet een alternatieve maar een explicatieve betekenis⁸⁸. Bovendien zou het arrest niet in overeenstemming zijn met het systeem van de wet, dat wil dat enkel inwoners in de personenbelasting worden belast. Dit lijkt mij door de tijd achterhaald aangezien de afgelopen decennia de arbeidsmarkt veel mondialer is geworden en mensen zich onder invloed van de internationalisering veel sneller en gemakkelijker uit België weg of naar België toe verplaatsen. Door het arrest Derks in combinatie te zien met de wettelijke vermoedens van rijksinwonerschap kan de fiscus dus op twee fronten op zoek gaan naar aanknopingspunten voor onderwerping aan personenbelasting. Door de woonplaats en de zetel van het fortuin los van elkaar te zien strijdt de administratie op die manier dus in feite met dubbele wapens. Het is een vaststaand gegeven dat het arrest van 7 september 1965 bestaat en nooit werd bijgesteld. Er dient dus rekening mee gehouden te worden.

C. Na het Derks-arrest

64. Sedert het arrest van 7 september 1965 is de bepaling van de rijksinwoner nog in enkele arresten van ons opperste gerechtshof ter sprake gekomen. In enkele van die arresten wordt de zienswijze van Cassatie omtrent deze alternatieve betekenis telkens herbevestigd. Voorlopig is er in de hoogste rechtspraak geen voorbeeld te vinden van een afwijkende mening hierover.

In een arrest van het Hof van Beroep te Brussel van 17 september 1998⁸⁹ dat in hoofdzaak de rechtsvraag omtrent het al dan niet inwonerschap behandelt, bevestigt het Hof meer dan 30 jaar later nog steeds de Derks-rechtspraak. Het Hof bepaalt letterlijk dat “*bij de bepaling van het (fiscaal) rijksinwonerschap het criterium zetel van fortuin een zelfstandig evenwaardig criterium uitmaakt*”⁹⁰.

65. Het Hof van Beroep van Gent doorbreekt deze trend niet en gaat verder op de gevestigde opvatting. In een niet gepubliceerde zaak stelt het Hof opnieuw dat “*de woonplaats en de zetel van het fortuin alternatieve criteria zijn, zodat het voldoen aan één van beide criteria volstaat om aan de personenbelasting in België onderworpen te worden*”⁹¹.

⁸⁸ S. VAN CROMBRUGGE, *Cursus Internationaal fiscaal recht academiejaar 2011-2012*, Universiteit Gent, 15.

⁸⁹ Brussel 17 september 1998, *Fisc.Koer.* 1998, 537-540.

⁹⁰ Brussel 17 september 1998, *Fisc.Koer.* 1998, 539, noot A. GAUBLomme.

⁹¹ Gent, 16 december 1999, onuitg.; S. VAN CROMBRUGGE, “Fiscale woonplaats”, *Fiscoloog* 26 januari 2000, 10.

66. Deze circulaire werd in 2007 uitgevaardigd betreffende de maatregelen die bepaalde onderdanen namen ter ontwijking van de belasting op aanvullende pensioenkapitalen. Het gebeurde immers frequent dat deze verkrijgers altijd in ons land de aftrekken en belastingverminderingen hadden genoten, op het moment van uitkering verhuisden naar een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten, de kapitalen daar belastingvrij of aan een lager tarief ontvingen en dan eventueel terugkeerden naar België. De minister van Financiën stelde daarin nogmaals criteria vast ter definiëring van het begrip rijksinwoners, duidelijk gelijkaardig aan die uit het Wetboek Inkomstenbelasting en de commentaar daarop, en specificieerde dat *“de ‘belastingwoonplaats’ en ‘de zetel van fortuin’ 2 alternatieve criteria zijn voor het vaststellen van het rijksinwonerschap. Elk criterium kan dus zelfstandig of genoegzaam worden aangewend als hoofdcriterium”*.

E. Contra, L. Hinnekens en wetshistoriek

67. Een tegengestelde mening kan gevonden worden bij Hinnekens⁹² en Deblauwe⁹³. Zij argumenteren dat het voegwoordje ‘of’ in de wettekst geen steun vindt in de wetshistoriek. De definitie van artikel 37 §2 uit de vroegere Samengeschakelde wetten betreffende de inkomstenbelasting, voorganger van artikel 3 §1 WIB ’92, is ontleend aan artikel 2 van de Wet van 27 december 1817, nu artikel 1 van het Wetboek Successierechten. Omdat destijds de bekommernis van de wetgever was de bezittingen te treffen van inwoners met standvastig hoofdverblijf in het toenmalig Koninkrijk der Nederlanden werd het wetsvoorstel aangepast en vervangen door een andere wettekst, ontleend aan het uitvoeringsbesluit van de Militiewet, waar het voegwoordje ‘en’ luidde. Desondanks werd dat voegwoordje in de overname toch vervangen door ‘of’, doch zonder aanwijsbare reden om door de nieuwe redactie van de oorspronkelijke ratio af te stappen. Voor de uitlegging van de wet en het begrip ‘ingezetene’ bleef men verwijzen naar de Militiewet met het voegwoord ‘en’. Hinnekens verwijst ter staving van zijn stelling naar andere, gelijkaardige slordigheden vanwege de wetgever op dit vlak en blijft achter de primauteit van de wetshistoriek staan, ondanks de gewijzigde sociaal-economische toestand en een eventuele wettiging van de situatie op grond van het tijdsverloop en de gegroeide gewoonte⁹⁴.

⁹² L. HINNEKENS, “Nieuwe krachtlijnen in de rechtspraak over het rijksinwonerschap”, *A.F.T.* 1991, afl.1, 24.

⁹³ R. DEBLAUWE, “De fiscale woonplaats historisch bekeken”, *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Brussel, Larcier, 1999, 5-24.

⁹⁴ L. HINNEKENS, “Nieuwe krachtlijnen in de rechtspraak over het rijksinwonerschap”, *A.F.T.* 1991, afl.1, 24.

Hoofdstuk 2: Begrip ‘fiscale woonplaats’

Afdeling 3: Nationaal fiscaal recht

§1. Algemeen

68. De fiscale wetgever had geenszins het inzicht het fiscale woonplaatsbegrip als synoniem te zien van het burgerlijk begrip, waar het *voornemen* om op een bepaalde plaats zijn hoofdverblijf te vestigen voldoende wordt geacht (artikel 103 BW)⁹⁵. Een eigen begripsomschrijving drong zich op⁹⁶. Men weet dat de definitie van de ‘rijksinwoner’, zoals zij voorkomt in onder andere artikel 1, §1, 1° en artikel 5 WIB, gebaseerd is op artikel 1 Wetboek Successierechten⁹⁷. Deze tekst dagtekent van een wet van 27 december 1817, een periode waarin België nog ressorteerde onder de koning der Nederlanden. Hij werd sedertdien van de ene wet naar de andere overgebracht, zonder dat er ooit door de wetgever enige wil tot wijziging van de betekenis ervan werd uitgedrukt⁹⁸.

§2. Concrete invulling

69. Er bestaat een ruime consensus dat de woonplaats als bedoeld in het huidige artikel 2, §1, 1°, al. 1, a) WIB te omschrijven is als de plaats waar de belastingplichtige werkelijk woont en die gekenmerkt wordt door een zekere bestendigheid⁹⁹. Diverse rechtspraak, rechtsleer en een circulaire uit 2007¹⁰⁰ preciseren de artikelen 2 en 3 WIB verder en karakteriseren de ‘belastingwoonplaats’ als de plaats waar een persoon:

- vast verblijft
- de haardstede van zijn gezin heeft
- de vitale betrekkingen met zijn medemensen onderhoudt (sociale, culturele en politieke relaties en bezigheden)

70. Bepaalde rechtsleer¹⁰¹ voegt hier nog een extra criterium aan toe, namelijk het intentioneel element.

71. Wanneer op basis van deze verschillende criteria geen eenduidig antwoord kan worden gegeven, moet meer belang worden gehecht aan de plaats waar de huiselijke en andere relaties van de persoon zijn geconcentreerd dan aan de plaats waar hij verblijft of de plaats waar hij zijn beroep uitoefent¹⁰². Zoals later zal blijken laat het uitoefenen van een beroep in het buitenland niet zomaar

⁹⁵ Brussel 7 juni 1988, *AFT* 1989, 21, noot G. GEMIS.

⁹⁶ Com.IB '92 3/2.

⁹⁷ Artikel 1 Wet 27 december 1817.

⁹⁸ I. CLAEYS BOUUAERT, “Aantekeningen omtrent het fiscaal begrip van hoofdverblijf voor natuurlijke personen”, in *Mélanges offerts à Jacques Vélu*, Brussel, Bruylant, 588.

⁹⁹ Cass. 7 februari 1979, *Bull.Bel.*, nr. 611, 2713; Cass. 15 november 1990, *F.J.F.* 1991, 70; Cass. 1 maart 1996, *A.F.T.* 1996, 409; P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 2.

¹⁰⁰ Punt 20 van de Circulaire nr. Cl.RH.241/585.607 (AOIF 19/2007) van 12 juli 2007, gebaseerd op Com.IB '92 3/7

¹⁰¹ R. DEBLAUWE, “De fiscale woonplaats historisch bekeken”, *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Brussel, Larcier, 1999, 14.

¹⁰² Com.IB '92 3/8.

toe te besluiten dat een persoon niet langer een Belgisch rijksinwoner is wanneer deze persoon nog persoonlijke bindingen met België behoudt¹⁰³.

A. Vast verblijf

1. Algemeen

72. In eerste instantie verwijst het begrip ‘fiscale woonplaats’ naar de plaats waar een natuurlijke persoon effectief en duurzaam verblijft, met andere woorden: waar hij leeft en werkt. Dat is niet noodzakelijk de burgerlijke woonplaats, die gekenmerkt wordt door het feit van het werkelijk wonen op een bepaalde plaats, maar dan wel gekoppeld aan het voornemen om daar ook zijn hoofdverblijf te vestigen. Op belastinggebied zijn de feiten immers belangrijker dan het voornemen.

Om in België als een niet-inwoner te worden beschouwd, is het noodzakelijk dat het verblijf in het buitenland gekenmerkt wordt door een zekere bestendigheid of continuïteit. Aangezien het slechts gaat om een *zekere* bestendigheid of continuïteit, is het niet vereist dat men de bedoeling moet hebben om zich op definitieve wijze of gedurende zeer lange tijd in het buitenland te vestigen¹⁰⁴. Ook om iemand te kwalificeren als een Belgisch rijksinwoner doet de theoretische mogelijkheid dat hij door zijn werkgever ooit eens naar het buitenland zal worden gezonden, niet ter zake¹⁰⁵. De vraag hoelang men dan wel in het buitenland moet verblijven om niet langer als een Belgisch rijksinwoner te worden gekwalificeerd, is niet eenvoudig te beantwoorden. In bepaalde gevallen kan de tijdsduur dat men in het buitenland verblijft, doorslaggevend zijn¹⁰⁶, maar meestal worden bij die beoordeling ook andere criteria betrokken¹⁰⁷.

2. Rechtspraak

73. Het Hof van Beroep te Antwerpen besliste in toepassing van dit principe dat een belastingplichtige met woonplaats, bankrekening en lening in Israël maar met functie van bedrijfsleider in België, als Belgisch rijksinwoner dient aanzien te worden. De rechters volgden de redenering van de fiscus dat het uitoefenen van een dergelijke functie binnen een vennootschap, de werkelijke en dagelijkse betrokkenheid bij het reilen en zeilen van de BVBA vereist. De uitoefening van een dergelijke functie maakt dan ook een bestendige activiteit uit “die de dagelijkse aanwezigheid van de bedrijfsleider vereist” en bijgevolg “de noodzaak van effectief verblijf in de regio waar de onderneming is gevestigd. De beroepsactiviteit van de belastingplichtige impliceert volgens het Hof dan ook dat hij over “een permanente en continue verblijfplaats in Antwerpen” dient te beschikken¹⁰⁸.

74. Een *a contrario*-voorbeeld kan aangereikt worden met een uitspraak van hetzelfde Hof van Beroep te Antwerpen¹⁰⁹. Hierbij wordt een Spaans ingezetene niet als Belgisch rijksinwoner

¹⁰³ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 2.

¹⁰⁴ Antwerpen 2 november 1992, *FJF* 1993, 167.

¹⁰⁵ Antwerpen, 5 maart 1984, *A.F.T.* 1984, 87, noot L. HINNEKENS. P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 2.

¹⁰⁶ Brussel 9 januari 1979, *AFT* 1981, 77; Antwerpen, 5 maart 1984, *A.F.T.* 1984, 87, noot L. HINNEKENS.

¹⁰⁷ Luik 2 mei 1972, *Bull.Bel.*, nr. 511, 2075.

¹⁰⁸ Antwerpen 8 mei 2001, onuitg., *Fiscoloog*, afl. 809, 9.

¹⁰⁹ Antwerpen 20 juni 2000, nr. 01/1124, *Fisc.Koer.* 2000, 326, noot A. Gaublonme.

aanzien, ongeacht de huur van een appartement, het vruchtgebruik op een weekendhuisje en het bezit van een personenwagen in België. Het betreft een zaak waarbij een alleenstaande besluit België te verlaten, zich uit te schrijven uit de Belgische bevolkingsregisters, zich in te schrijven in de Spaanse en enkel bovenvermelde linken met ons land behoudt. Het Hof is van mening dat om België als fiscale woonplaats te beschouwen de vereiste standvastigheid ontbreekt; de persoon in kwestie voldoet dus niet aan de voorwaarden om als Belgisch rijksinwoner te worden gekwalificeerd. Voornamelijk de afwezigheid van beroepsactiviteit en bankrekening in België maar de aanwezigheid van deze elementen in Spanje waren decisief in deze zaak.

75. De aan- of afwezigheid van een beroepsactiviteit blijkt inderdaad een belangrijk medebepalend criterium bij het onderzoek naar de vaste verblijfplaats van een eventueel rijksinwoner. Wanneer een persoon echter opeenvolgend voor kortere opdrachten in verschillende landen werkt, is zijn verblijfplaats in het buitenland niet gekenmerkt door bestendigheid of continuïteit¹¹⁰. Deze vraag rees in een vrij recente zaak, maar met negatieve uitkomst voor de belastingplichtige. Het Hof van Beroep van Gent aanvaardt dat het aanhouden van een Belgische woning voor vakantie en voor wanneer tijdelijke opdrachten in het buitenland beëindigd zijn, wél aanleiding geeft tot rijksinwonerschap. De belastingplichtige slaagde er niet in het bewijs te leveren van een werkelijke, wezenlijke en blijvende woning in het buitenland. Nu hij in verschillende landen telkens voor zeer korte opdrachten verbleef, is zijn verblijfplaats aldus niet gekenmerkt door bestendigheid of continuïteit, hetgeen een essentieel kenmerk uitmaakt van de fiscale woonplaats¹¹¹. Het Hof leidt uit dit alles af dat de persoon in kwestie niet de bedoeling had zijn fiscaal domicilie in het buitenland te vestigen.

76. Het geval waarin de band met het buitenland nog zwakker is dan in de hierboven geschetste feitenconstellatie doet zich voor wanneer een persoon enkel permanent verbonden is met een in het buitenland geëxploiteerde werf. A fortiori kan men hieruit afleiden dat de persoon in kwestie geen voldoende band heeft met dit land om in België als niet-rijksinwoner te worden beschouwd. Het feit dat hij samen met zijn vrouw in het buitenland verblijft, doet daar geen afbreuk aan wanneer de kinderen in België blijven in een door de echtgenoten gehuurde woning¹¹².

77. Ook het volbrengen van tijdelijke opdrachten op dezelfde plaats in het buitenland valt niet onder de noemer van een ‘duurzaam verblijf’. Een technisch medewerker van het vroegere SABENA die door middel van opeenvolgende technische zendingen de vloot van zijn werkgever onderhield in Congo kon niet aangemerkt worden als niet-rijksinwoner. De rechtbank was van oordeel dat de aard van de opdrachten per definitie tijdelijk was en geen bewijs kon geleverd worden van een bestendige vestiging in Congo en een centrum van huishoudelijke banden en overdracht van materiële banden belangen naar dit Afrikaans land¹¹³.

78. Het komt steeds meer voor dat een persoon zijn beroepsbezigheden niet uitoefent in hetzelfde land als dat waarin zijn gezin gehuisvest is en waar hij zijn vitale betrekkingen met zijn medemens onderhoudt. In dit geval moeten de verschillende constitutieve bestanddelen van de belastingwoonplaats tegenover elkaar worden afgewogen. Daarbij moet volgens de administratie meer belang gehecht worden aan het centrum van de huishoudelijke en vitale betrekkingen dan aan

¹¹⁰ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 3.

¹¹¹ Gent 7 juni 2001, *Fiscoloog*, afl. 810, 9.

¹¹² P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 3.

¹¹³ Rb. Brussel 20 februari 1979, *R.W.* 1979-80, 1508.

de plaats van het verblijf en van de beroepswerkzaamheden. De belasting woonplaats wordt immers bepaald door het feit van de woning en meer in het bijzonder van de woning waar het gezin is gevestigd.

B. De haardstede van het gezin en de vitale betrekkingen met de medemens

79. De duur van het lijfelijke verblijf is anderzijds soms ook een voldoende criterium om uit te maken of een persoon rijksinwoner is, maar de beoordeling van de standvastigheid van de vestiging is meestal complexer dan het zuivere tijdselement. De plaats waar het centrum van het gezinsleven is gesitueerd is veelal primordiaal bepalend in een onderzoek naar de fiscale woonplaats. Het is echter evident dat het centrum van het gezinsleven in een land net gewicht verkrijgt naargelang het verblijf en de beroepswerkzaamheden in een ander land minder duurzaam zijn¹¹⁴. Aanvullende criteria bij het onderzoek naar het centrum van het gezinsleven kunnen gevonden worden in de sociale contacten die mensen op een bepaalde plaats onderhouden, waar zij ingeburgerd zijn in het verenigingsleven, waar zij tijd doorbrengen met vrienden en kennissen, enz. Dit alles is en blijft een feitenkwestie, waarover de rechter op soevereine wijze beslist.

C. Het intentioneel element

80. In de zin dat de administratie en vele arresten van Hoven van Beroep en het Hof van Cassatie sterk de nadruk leggen op de ‘feitelijke’ omstandigheden, zijn die in de visie van R. Deblauwe vatbaar voor kritiek¹¹⁵. Hij is van mening dat ook het ‘intentionele’ element van de woonplaats *in fiscalibus* een rol zou moeten spelen. Deblauwe is de overtuiging toegedaan dat de woonplaats inderdaad een kwestie van feiten, maar eveneens een kwestie van bedoelingen is. Men dient na te gaan of de verblijfplaats voorlopig is, niet zozeer in de zin dat de betrokkene van plan zou zijn om in de korte of nabije toekomst van verblijfplaats te veranderen, maar wel in de zin dat hij, zodra hij kan op het ogenblik dat de redenen die hem op die plaats houden opnieuw naar een andere plaats, waar hij ‘eigenlijk wil wonen’, zal terugkeren. Om dit onderscheid te kunnen maken tussen een voorlopige verblijfplaats en een woonplaats, moet men naar de intentie van de betrokkene kijken. Aangezien kijken in de hoofden van mensen onmogelijk is, is dit onderzoek op zich natuurlijk weer een feitenonderzoek dat afgaat op verklaringen, getuigenissen en andere materiële bewijzen. Rechtspraak mag en kan volgens Deblauwe niet begrepen worden in de zin dat het feitelijk verblijven belangrijker zou doorwegen dan bij de burgerrechtelijke woonplaats. Zij mag wél begrepen worden in die zin dat, na een lange tijd verblijf¹¹⁶, er wel een vermoeden ontstaat dat de woonplaats naar die plaats is overgebracht¹¹⁷, maar dat vermoeden vinden we dus ook in het burgerlijk recht¹¹⁸.

¹¹⁴ Circulaire nr. CI.RH.241/585.607 (AOIF 19/2007) van 12 juli 2007

¹¹⁵ Rik Deblauwe wordt hierin onder andere gevolgd door advocaat M. Delboo in zijn artikel in het Tijdschrift voor Fiscaal recht: M. DELBOO, “Fiscale woonplaats is effectieve woonplaats”, *T.F.R.* 2000/2, afl. 173, 26.

¹¹⁶ Een eerste periode van 16 maanden en een tweede periode van 15 maanden werden door de rechter in een arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen niet als ‘een voldoende lange periode’ aanzien. (arrest besproken in M. DELBOO, “Fiscale woonplaats is effectieve woonplaats”, *T.F.R.* 2000/2, afl. 173, 26.

¹¹⁷ R. DEBLAUWE, “De fiscale woonplaats historisch bekeken”, *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Brussel, Larcier, 1999, 14.

¹¹⁸ Artikel 105 B.W.

Afdeling 4: Afdeling 2: Europees fiscaal recht

§1. Algemeen

81. Hoewel het Europees recht op vlak van de omschrijving van het begrip ‘fiscale woonplaats’ geen enkele gelding heeft in het nationaal en lokaal intern fiscaal recht, kunnen toch sterke parallellen vastgesteld worden in de omschrijvingen van het begrip door beide niveaus. Ofschoon de definities tot twee verschillende rechtsorden behoren is het logisch dat termen, zoals ‘verblijf’, die tot het algemeen spraakgebruik behoren, dezelfde universele betekenis hebben. Men zou moeilijk kunnen aannemen dat daaraan in de juridische taal uiteenlopende betekenissen zouden worden gegeven¹¹⁹. Bij de definiëring van het begrip ‘hoofdverblijfplaats’ in het Europees fiscaal recht maakt men, in tegenstelling tot het Belgisch recht, geen onderscheid tussen de criteria ‘woonplaats’ en ‘zetel van fortuin’. Zonder aanvankelijk over concreet richtinggevende wetgeving ter zake te beschikken, toetste het Hof de concrete feitenconstellatie en besliste hoe het begrip ‘hoofdverblijf’ diende geïmplementeerd te worden. Later vaardigde de raad een richtlijn uit met een omschrijving van het begrip ‘gewone verblijfplaats’ en verfijnde het Hof van Justitie via zijn rechtspraak de definiëring.

Hieronder wordt een overzicht gegeven van enkele zaken die, zonder dat het Hof dit vermeldt, sterk aanleunen bij de omschrijving van het Belgisch begrip van de ‘fiscale woonplaats’ en daarom eventueel richtinggevend kunnen geweest zijn of nog zullen zijn voor de definiëring van het nationale begrip.

§2. Rechtspraak

A. Europees Hof van Justitie 12 juli 1973 (nr. 13/73), arrest Angénieux t./ Hakenberg.

82. De heer W. Hakenberg, van Franse nationaliteit en gedomicilieerd te Parijs, verbleef gemiddeld negen maanden per jaar in Duitsland, waar hij contacten onderhield met de cliënten van de firma Angénieux. De vraag rees of hij aan de Franse dan we aan de Duitse socialezekerheidswetgeving onderworpen was. In het beslechten van deze vraag was de beslissing afhankelijk van de plaats van het hoofdverblijf van de heer Hakenberg.

83. Het Hof beslist hieromtrent hetvolgende: *“La résidence du représentant de commerce qui effectue des tournées régulières de prospection sur le territoire d’un Etat membre dans l’intérêt d’entreprises situées dans un autre Etat membre est le lieu où il a établi le centre permanent de ses intérêts et où il retourne dans l’intervalle de ses tournées”*

De plaats waar een handelsreiziger in dezelfde omstandigheden geresideerd is en waar zijn voornaamste belangen gelegen zijn, zijn dus, net als in dit arrest, *in casu* determinerend.

B. Europees Hof van Justitie 14 juli 1988 (nr. 284/87), arrest Schäflein t./ Commissie.

84. In deze zaak moet het Hof beslissen over een geschil betreffende het statuut van het personeel van de (toenmalige) Europese Gemeenschap (intussen Europese Unie).

¹¹⁹ I. CLAEYS BOUUAERT, “Aantekeningen omtrent het fiscaal begrip van hoofdverblijf voor natuurlijke personen”, in *Mélanges offerts à Jacques Vêlu*, Brussel, Bruylant, 585.

De verzoeker maakte aanspraak op bepaalde vergoedingen als ex-ambtenaar. Het hem toekomend bedrag was afhankelijk van zijn verblijfplaats. Het arrest definieert deze verblijfplaats als zijnde de plaats waar hij het ‘centrum van persoonlijke belangen’ heeft gevestigd, ongeacht eventueel langdurige verblijven op andere plaatsen. De woorden ‘centrum van persoonlijke belangen’ komen in de conclusie van het arrest 2 maal voor. Ter concretisering van dit begrip haalt het Hof 3 belangrijke elementen aan: het bewijs van een verblijf van meer dan 180 dagen, de eigendom van een onroerend goed en het spenderen van het grootste gedeelte van zijn financiële middelen aldaar¹²⁰.

C. Europees Hof van Justitie 13 november 1990 (nr. 216/89), arrest Reibold.

85. Dit arrest beslecht eveneens een probleem van sociale zekerheid. Voortgaande op de vaststelling dat een werkzoekende voorheen tewerk was gesteld in een andere lidstaat dan degene waarin hij verklaart te verblijven, moet nagegaan worden of hij in de laatstbedoelde staat aanspraak mag maken op een werkloosheidsuitkering. Het antwoord is verbonden met de vraag of hij in die staat effectief verblijft, hetgeen nogmaals moet beslecht worden volgens de gewone feitelijk criteria: duur van het verblijf en intentioneel element.

D. Europees Hof van Justitie 23 april 1991 (nr. 297/89), arrest N.C. Ryborg.

86. In dit arrest wordt het begrip ‘hoofdverblijf’ en de daartoe dienende criteria nader uitgediept. Dit gebeurde naar aanleiding van de volgende feiten. Een Deens staatsburger vestigt zich in 1973 in Duitsland, waar hij tewerkgesteld wordt. Hij beschikt over een in Duitsland ingeschreven auto, waarmee hij onder meer geregelde bezoeken brengt aan een Deense vriendin. Er wordt vastgesteld dat hij sedert 12 november 1982 omzeggens al zijn nachten en de meeste weekends bij deze vriendin doorbrengt.

In oktober 1982 koopt hij een nieuwe wagen, die hij nogmaals in Duitsland laat inschrijven. De Deense overheden leggen beslag op deze wagen, aanvoerende dat zijn effectief verblijf in Denemarken was gevestigd, en dat hij dus de wagen in Denemarken had moeten laten inschrijven, met de betaling van de daaraan verbonden belastingen (B.T.W. op invoer en verkeersbelasting). De belastingplichtige daarentegen hield staande dat zijn werkelijk verblijf in Duitsland gevestigd bleef, en maakte aanspraak op de vrijstelling voor tijdelijke invoer ten voordele van verblijfhouders van een andere lidstaat¹²¹.

87. Artikel 7 van de Richtlijn van 28 maart 1983¹²² omschrijft de gewone verblijfplaats als “*de plaats waar iemand gewoonlijk verblijft. Dat wil zeggen gedurende ten minste 185 dagen per kalenderjaar wegens persoonlijke of beroepsmatige bindingen, of, voor personen zonder beroepsmatige bindingen, waaruit nauwe banden tussen hemzelf en de plaats waar hij woont blijken. De gewone verblijfplaats van iemand die zijn beroepsmatige bindingen op een andere plaats heeft dan zijn persoonlijke bindingen en daardoor afwisselend verblijft op verschillende plaatsen gelegen in twee of meer staten, wordt evenwel geacht zich op dezelfde plaats te bevinden als zijn persoonlijke bindingen, op voorwaarde dat hij daar op geregelde tijden terugkeert. Deze*

¹²⁰ HvJ 14 juli 1988, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987CJ0284:NL:PDF>

¹²¹ Op grond van de Richtlijn van de Raad van 28 maart 1983.

¹²² Publicatieblad van de EU 23 april 1983.

laatste voorwaarde vervalt wanneer de betrokkene in een lidstaat verblijft voor een opdracht van een bepaalde duur. Het feit dat college wordt gelopen of een school wordt bezocht, houdt niet in dat de gewone verblijfplaats wordt verplaatst”

88. De fiscale woonplaats is en blijft een bijzondere en feitelijke woonplaats die tot stand komt, wordt bevestigd en zich consolideert door een geheel van feiten en omstandigheden¹²³. Er dient in België steeds een afweging gemaakt te worden van de feiten zoals ze zich *in concreto* voordoen.

89. Het Deense Gerechtshof stelde in het kader van een geschil omtrent de specifieke afbakening van de verblijfplaats van een onderdaan drie prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie. De belangrijkste vraag informeerde naar de criteria tot interpretatie van het begrip ‘gewone verblijfplaats’ uit de richtlijn.

90. Het Hof antwoordt hierop dat de richtlijn precies tot doel heeft de verplaatsing van ingezetenen van een lidstaat naar een andere lidstaat te vergemakkelijken. Op zichzelf kan de frequentie van verplaatsingen dus niet als criterium van verandering van verblijfplaats aangehouden worden. De belastingplichtige behoudt immers zijn activiteit en zijn woning in Duitsland. Er moet integendeel uitgekeken worden naar criteria die zouden wijzen op een inzicht om zich in Denemarken te vestigen, zonder terugkeer naar de vorige woonplaats.

91. Het arrest besluit door te preciseren dat *“het enkele feit dat een onderdaan van lidstaat B die naar lidstaat A is verhuisd, waar hij werk en huisvesting heeft gevonden maar die vanaf een bepaald tijdstip met behoud van werk en zijn woning in lidstaat A gedurende meer dan een jaar nagenoeg alle nachten en weekends bij een vriendin in lidstaat B heeft doorgebracht, niet volstaat om te concluderen dat hij zijn gewone verblijfplaats naar lidstaat B heeft overgebracht”*.

§3. Conclusie

92. Concluderend kan hier vastgesteld worden dat de Europese interpretatie en criteria sterk gelijklopend zijn met deze uit het nationale recht en op diverse plekken talrijke parallellen te trekken zijn. Toch dient men steeds kritisch te zijn en niet blindelings de Europeesrechtelijke opvattingen toe te passen in de Belgische context. De ‘precedent’waarde van de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie kan eerder gezien worden als richtinggevend, zonder dat de nationale rechter daardoor gebonden is.

¹²³ Cass. 6 oktober 1941, *Pas.* 1941, I, 368; Antwerpen 18 februari 1982, *FJF* 82/71.

Hoofdstuk 3: Begrip ‘Zetel van fortuin’

§1. Begripsomschrijving

93. In tegenstelling tot het zeer complexe begrip ‘belastingwoonplaats’ is het begrip *zetel van fortuin* op een eenvoudige wijze, bij gebrek aan wettelijke definitie, te omschrijven als het centrum van de zakelijke bezigheden of van de patrimoniale belangen. Iets praktischer bedoelt men de plaats van waaruit de eigenaar zijn vermogen beheert of toezicht houdt over het beheer, de zetel heeft van zijn zaken of bezigheden en die plaats uiteraard wordt gekenmerkt door een bepaalde eenheid¹²⁴. Het is niet de plaats waar het fortuin zich *in concreto* bevindt¹²⁵. De rechtsleer, met name de gezaghebbende Tiberghien, heeft hieruit afgeleid dat men slechts één zetel van fortuin kan hebben¹²⁶.

Een persoon die met zijn gezin naar het buitenland vertrekt met de bedoeling zich daar te vestigen en daar zijn beroep uit te oefenen, houdt op Belgisch rijksinwoner te zijn. Het feit dat hij in België een bankrekening behoudt waarop zijn Belgische werkgever zijn wedde stort, verandert daar niets aan¹²⁷.

94. Er zal sowieso telkens rekening moeten worden gehouden met het familie-, leef- en werkpatroon van de betrokken persoon. Het Hof van Cassatie besliste in deze dat wie een tijdelijke betrekking heeft in het buitenland en vanuit België zijn fortuin beheert of laat beheren nog steeds geacht wordt rijksinwoner te zijn¹²⁸.

§2. Rechtspraak

95. Omdat de beoordeling van de zetel van fortuin enkel op grond van de concrete feiten kan gebeuren, wordt hierna een kort rechtspraakoverzicht bekeken met enkele belangrijke begripsbepalende feitenconstellaties.

96. In een bepaalde zaak gaf het Hof van Beroep te Brussel¹²⁹, bij de beoordeling van het al dan niet rijksinwonerschap van een man van wie het gezin (echtgenote en dochter) in het buitenland verbleef, een originele interpretatie aan het begrip ‘zetel van fortuin’. Er werd vastgesteld dat de man van buitenlandse nationaliteit in België zijn professionele carrière had opgebouwd en ook gedurende een periode van werkloosheid van bijna één jaar in België verbleef. Het Hof oordeelde dat het voornaamste element van het fortuin van de *homo economicus* zijn arbeidsvermogen is en hij dit fortuin beheert daar waar hij carrière maakt. Nochtans is de plaats

¹²⁴ S. VAN CROMBRUGGE, *Cursus Internationaal fiscaal recht academiejaar 2011-2012*, Universiteit Gent, 16;

P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 3.

¹²⁵ Cass. 7 februari 1979, *Arr.Cass.* 1978-79, 651; Cass. 30 juni 1983, *R.W.* 1984-85, 397.

¹²⁶ A. TIBERHIEN, *Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011, nr. 244.

¹²⁷ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 3.

¹²⁸ Cass. 15 november 1990, *F.J.F.* No. 91/36.

¹²⁹ Brussel 14 oktober 1993, *F.J.F.* 1994, 155.

waar iemand werkt een element om het rijksinwonerschap mee te bepalen op grond van de 'woonplaats' en niet de 'zetel van fortuin'¹³⁰.

97. Hoewel de wetgeving op bepaalde punten in een tweede arrest¹³¹ gewijzigd is tussen datum van uitspraak en vandaag, zijn enkele overwegingen met betrekking tot de invulling van het begrip 'zetel van fortuin' toch belangrijk. *In casu* werd een ingenieur van Argentijnse nationaliteit die in België woont door een Belgische vennootschap gedurende 6 jaar in Saoedi-Arabië tewerkgesteld. Volgens het Hof van Beroep te Brussel slaagt de belastingplichtige er niet in aan te tonen dat hij gedurende de periode van zijn tewerkstelling in het buitenland de zetel van zijn fortuin naar Saoedi-Arabië heeft overgebracht. In zijn beoordeling geeft het Hof zelf een opsomming van een aantal elementen die erop wijzen dat de belastingplichtige tijdens de betwiste periode zijn vermogen vanuit België is blijven beheren en aldus als Belgisch rijksinwoner dient te blijven aanzien worden. Belangrijke feiten waren het behouden van een Belgische bankrekening, het aflossen van een hypothecaire lening via deze rekening voor een woning gelegen in België, het door de werkgever storten van een loon op deze rekening voor achtergebleven familieleden en geen eigendom in Saoedi-Arabië.

98. Wanneer in een nog andere zaak¹³² een jonge universitair na zijn studies uitwijkt naar Zuid-Amerika, daar op quasi permanente basis woont en werkt, maar toch af en toe terugkeert om enerzijds familie te bezoeken en anderzijds voor zijn professionele activiteit, bleef de administratie de betrokkene in de personenbelasting belasten. Het Hof van Beroep te Brussel besluit dat de betreffende persoon in de betrokken periode effectief naar het buitenland is uitgeweken. Het hof onderlijnt daarbij dat de belastingplichtige in België geen eigenaar was van een onroerend goed. Het besluit met te zeggen dat wanneer een jonge intellectueel aan het begin van zijn professionele loopbaan een patrimonium opbouwt door middel van een beroepswerkzaamheid die hij in het buitenland heeft, hieruit moet afgeleid worden dat de plaats waar hij zijn beroep uitoefent en waar hij de vruchten van zijn arbeid geniet, tegelijkertijd de zetel van zijn fortuin is¹³³. Belangrijk *in casu* was dus de vaststelling dat de jong afgestudeerde in het begin van zijn carrière buiten zijn arbeid geen andere vermogensbestanddelen heeft. Aldus nam het Hof aan dat de betrokkene zijn zetel van fortuin had waar hij zijn arbeid verrichtte.

¹³⁰ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 3.

¹³¹ Brussel 17 september 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 537-540.

¹³² Brussel 11 december 1998, *Fisc. Koer.* 1999, 258-260.

¹³³ Brussel 11 december 1998, *Fisc. Koer.* 1999, 260.

Hoofdstuk 4: Keuze van het beslissend criterium

§1. Algemeen

99. De ‘fiscale woonplaats’ en de ‘zetel van fortuin’ zijn dus, zoals hierboven vermeld, twee alternatieve criteria voor het vaststellen van het rijksinwonerschap. Elk criterium kan dus zelfstandig worden aangewend als hoofdcriterium. Zo kan de ‘zetel van fortuin’ als hoofdcriterium worden gebruikt wanneer het centrum van de zakelijke belangen en beroepsactiviteiten niet op dezelfde plaats is gesitueerd als het centrum van het gezinsleven.

Daarbij moeten de hiernavolgende praktische regels worden toegepast.

100. De feitelijke omstandigheden moeten uitwijzen of een belastingplichtige die naar het buitenland vertrekt de bedoeling heeft om in België niet langer zijn wezenlijke, werkelijke en blijvende woonplaats of de zetel van zijn fortuin te behouden.

§2. Conflict tussen woonplaats en zetel van fortuin

101. Het kan gebeuren dat een natuurlijk persoon zijn domicilie in de ene staat gelegen is en zijn zetel van fortuin in een andere. In dit geval van twijfel omtrent welke plaats gemachtigd is belasting te heffen op het totale inkomen van de betreffende persoon dient als voornaamste criterium de werkelijke woonplaats van het gezin in aanmerking genomen te worden genomen, eerder dan de vaak moeilijk te lokaliseren zetel van fortuin¹³⁴.

Voor belastingplichtigen die geen gezin hebben of hun gezin naar het buitenland meenemen is inzonderheid de duurzaamheid van het verblijf in het buitenland van doorslaggevende aard. De administratie neemt daarbij aan dat een termijn van 24 maanden verblijf op een vaste plaats in het buitenland als minimumtermijn in aanmerking komt voor de vestiging van de woonplaats in het buitenland.

102. Belastingplichtigen die hun gezin in België achterlaten, behouden in de regel de hoedanigheid van rijksinwoner tijdens hun verblijf in het buitenland, uitgezonderd:

- Indien het vertrek samengaat met een werkelijke feitelijke scheiding van de echtgenoten, ten gevolge van een duurzame breuk in het huwelijksleven van de betrokkenen;
- Indien vaststaat dat de bedoeling aanwezig was om de woonplaats van het gezin in het buitenland te vestigen, zelfs indien de echtgenoot en/of de kinderen nog tijdelijk in België achterblijven (voorlopig uitstel van vertrek om redenen van gezondheid, onderwijs,...)

103. Personen die ter uitvoering van opeenvolgende korte contracten beurtelings in verschillende landen werken, worden als rijksinwoner aangemerkt, zelfs indien de totale duur van die contracten meer dan 24 maanden bedraagt, omdat de hoedanigheid van niet-rijksinwoner een zekere bestendigheid van woonplaats veronderstelt die in dergelijke gevallen doorgaans niet aanwezig is.

¹³⁴ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 143.

104. Niet rijksinwoners daarentegen verliezen die hoedanigheid niet wanneer zij, zelfs herhaaldelijk, voor een kort verblijf naar België terugkeren voor vakantie of voor herscholing of wegens familiale gebeurtenissen zoals het overlijden van een bloedverwant.

105. De omstandigheid dat de betrokkenen hun bezoldigingen geheel of gedeeltelijk in België laten uitbetalen, of in België sommige roerende of onroerende beleggingen doen, kan niet zonder meer leiden tot het besluit dat zij in België de zetel van hun fortuin hebben gevestigd of behouden. Die zetel situeert zich immers niet op de plaats waar de goederen zich bevinden, maar wel die van waar ze beheerd worden¹³⁵.

¹³⁵ Com.IB '92 3/4 tot 3/15.

Hoofdstuk 5: Wettelijke vermoedens

Afdeling 1: De inschrijving in het Rijksregister als wettelijk vermoeden

§1. Basisregel

A. Algemeen

106. Het is voor de administratie dikwijls zeer moeilijk om aan te tonen dat iemand zijn woonplaats of zetel van fortuin in België heeft. Daarom heeft de wet van 22 december 1989 ten voordele van de fiscus een weerlegbaar vermoeden van rijksinwonerschap ingevoerd: Wie ingeschreven is in het Rijksregister, waar ook het vreemdelingenregister deel van uitmaakt, wordt, behoudens tegenbewijs, krachtens de wet geacht zijn woonplaats of zetel van fortuin in België te hebben gevestigd en aldus hier rijksinwoner te zijn¹³⁶.

Dat heeft tot gevolg dat iemand die zich in de gemeente (verplicht) laat inschrijven automatisch als rijksinwoner beschouwd wordt. Dat is ook de verklaring voor het feit dat een buitenlander die zich hier komt vestigen, zelfs voor een eerder korte periode, automatisch een aangifte in de personenbelasting ontvangt, ook als hij in een ander land zijn woonplaats of zetel van fortuin behouden heeft.

107. Wanneer anderzijds een belastingplichtige na zijn vertrek naar het buitenland ingeschreven blijft in het bevolkingsregister of vreemdelingenregister van een Belgische gemeente, moet hij volgens de fiscus in principe verder als rijksinwoner worden aangemerkt.

108. In de praktijk mag de taxatieambtenaar dus zonder verder onderzoek aannemen dat de belastingplichtigen de hoedanigheid van rijksinwoner behouden wanneer zij ingeschreven blijven in het bevolkingsregister (of in het vreemdelingenregister) van de gemeente waar zij vóór hun vertrek naar het buitenland hun gewone verblijfplaats hadden.

B. Rechtspraak

109. In een zaak van 4 oktober 2000 diende het Hof van Beroep van Luik¹³⁷ te oordelen over de vraag of België terecht de bezoldigingen had belast die een Belgische leraar in de Verenigde Staten van Amerika had behaald ingevolge een aldaar uitgevoerde onderwijsopdracht van twee academiejaren. Het Hof besluit op basis van de feitelijke omstandigheden dat de leraar ondanks zijn tijdelijke afwezigheid, steeds Belgisch rijksinwoner is gebleven. Hij bleef gedurende de volledige periode ingeschreven in het rijksregister van de natuurlijke personen. Wettelijk wordt hij daardoor vermoed Belgisch rijksinwoner te zijn¹³⁸.

¹³⁶ Wetswijziging van 8 augustus 1983 van artikel 2, §1, 1°, al. 2 WIB 1992

¹³⁷ Luik, 4 oktober 2000, M. WAUMAN, “*Buitenlandse lesopdracht verhindert taxatie in België niet*”, *Fiscoloog* (I), afl. 205, 5.

¹³⁸ Art. 3 §2 WIB '92.

110. Daarentegen kunnen personen die niet zijn ingeschreven in het rijksregister niet sowieso als niet-rijksinwoners beschouwd worden¹³⁹.

111. Een arrest van het Hof van Beroep van Bergen geeft hiervoor een mooi praktijkvoorbeeld. De trapsgewijze redenering wordt als volgt opgesteld. Artikel 3 §2, alinea 1 WIB'92 stelt het wettelijk vermoeden in op grond waarvan, behoudens tegenbewijs, iedereen die ingeschreven is in het rijksregister van de natuurlijke personen en het vreemdelingenregister geacht wordt zijn woonplaats of zetel van fortuin in België gevestigd te hebben. *A contrario* kan worden gesteld dat dezelfde beschikking een vermoeden instelt volgens hetwelk, behoudens tegenbewijs, iedereen die niet ingeschreven is in het rijksregister en het vreemdelingenregister niet geacht wordt zijn woonplaats of zetel van fortuin in België gevestigd te hebben. Dit vermoeden werd *in casu* omgekeerd. Van zodra de belastingplichtige, die alleen woont en in België is ingeschreven, op voldoende wijze aantoonst dat zijn echtgenote en zijn drie kinderen verder een huisgezin zijn blijven vormen met hem, zelfs wanneer ze voor een bepaalde tijd hun inschrijving in Italië hebben gevraagd, en dat ze de banden met België voldoende bewaard hebben, ook al werden deze tijdelijk onderbroken, kunnen ze de hoedanigheid van Belgisch inwoner niet hebben verloren¹⁴⁰. De aanslag werd aldus berekend door rekening te houden met het voltallige gezin.

112. Een iets recenter arrest van het Hof van Beroep van Gent over een echtpaar dat zich laat uitschrijven maar in feite zijn woonplaats in België behoudt, behandelt dezelfde materie. Een Belgisch echtpaar (afkomstig van Veurne) verhuist kort voor de pensioenleeftijd van de echtgenoot naar Frankrijk (Bray-Dunes, net over de Franse grens, bij De Panne). Het echtpaar laat zich bij het rijksregister uitschrijven en meldt in de gemeente waar ze tot dan toe woonden dat ze naar Frankrijk zijn verhuisd. Kort na hun verhuis verkrijgen man en vrouw Franse identiteitskaarten. De Belgische fiscus is van oordeel dat het uitgekeerde pensioenkapitaal, in tegenstelling tot artikel 18 van het Belgisch-Franse dubbelbelastingverdrag, toch in België dient belast te worden. De rechtbank van eerste aanleg te Brugge bevestigt de zienswijze van de administratie dat de verhuis van het echtpaar naar Frankrijk meer schijn dan werkelijkheid is¹⁴¹. Dit gebeurt op grond van de vaststelling dat het koppel in Bray-Dunes slechts een appartement huurt, terwijl het echtpaar in België eigenaar is van een woning en dat huis op moment van verhuis in huur is gegeven aan een door hen gecontroleerde vennootschap. Uit een buurtonderzoek bleek tevens dat niemand op de hoogte was van de verhuis van het echtpaar naar Frankrijk. De fiscus was van mening dat het ogenblikkelijke antwoord op een vraag om inlichtingen, toegestuurd op hun voormalig Belgisch adres, ook een aanwijzing kon zijn van een niet duurzaam tehuis in Frankrijk. Het Hof van Beroep van Gent op zijn beurt volgt opnieuw de zienswijze van de administratie. Het stelt duidelijk dat personen die zich lieten uitschrijven uit het bevolkingsregister niet automatisch als niet-inwoners worden beschouwd. In een geval als dit dient volgens het Hof, conform het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag, nog steeds te worden onderzocht met welk van beide staten de betrokkenen de nauwste persoonlijke en economische betrekkingen onderhouden¹⁴². *In casu* was dit België.

¹³⁹ L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 24.

¹⁴⁰ Bergen, 29 maart 2002, *F.J.F.* No. 2002/220, 668-669.

¹⁴¹ Rb. Brugge 8 mei 2007, nr. 0716/1361 ASKluwer.

¹⁴² Gent 24 juni 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 680.

§2. Tegenbewijs mogelijk

113. Wanneer de belastingplichtigen die in het Rijksregister van de natuurlijke personen zijn ingeschreven, betwisten dat zij de hoedanigheid van rijksinwoner hebben, moeten zij het tegenbewijs leveren. Zij moeten aan de hand van feiten kunnen aantonen dat zij hun werkelijke woonplaats of zetel van fortuin niet in België hebben.

Anderzijds vormt het feit dat een belastingplichtige zich uit de bevolkingsregisters laat schrappen of ambtshalve wordt afgevoerd op zichzelf nog geen bewijs dat hij de hoedanigheid van rijksinwoner heeft verloren. Of hij hier al dan niet rijksinwoner is, moet door de belastingdiensten nagegaan worden aan de hand van feitelijke omstandigheden.

114. Een Cassatiearrest van 31 mei 2002 is nogmaals een bevestiging van het wettelijk principe van artikel 3 §2 Wetboek Inkomstenbelastingen met de automatische onderworpenheid aan de personenbelasting van personen ingeschreven in het rijks- of vreemdelingenregister . Het stelt de fiscus tevens vrij van onderzoek naar mogelijke tegenindicaties. Het is volledig aan de belastingplichtige om het tegenbewijs te leveren¹⁴³.

¹⁴³ Cass. 31 mei 2002, http://jure.juridat.just.fgov.be/pdfapp/download_blob?idpdf=F-20020531-13.

Afdeling 2: De woonplaats van gehuwden en wettelijk samenwonenden.

§1. Wetshistoriek

115. Tot en met aanslagjaar 1994 konden gehuwde belastingplichtigen elk hun fiscaal domicilie op een verschillende plaats hebben. De hoedanigheid van rijksinwoner van de ene echtgenoot bond derhalve de andere niet¹⁴⁴.

In een arrest van het Hof van Beroep te Brussel van 9 januari 1979 kwam men tot dit besluit via de omweg van de feitelijke scheiding. Hoewel er geen breuk was in het gezinsleven, oordeelde het hof dat er sprake was van een feitelijke scheiding aangezien de man zich in Canada had gevestigd, terwijl zijn gezin verder in België verbleef¹⁴⁵. Het bestaan van een feitelijke scheiding liet toe geen rekening te houden met de plaats waar het gezin verbleef als aanknopingspunt voor het vaststellen van de fiscale hoedanigheid van de man¹⁴⁶.

116. In meer recente arresten werd deze omweg niet meer gemaakt:

- Brussel, 25 september 1990: ook voor gehuwden is het enige criterium om te bepalen of iemand rijksinwoner is of niet, de permanentie van verblijf. Noch het feit dat men nauwe banden onderhoudt met de in België gebleven familie, noch het feit dat men van plan is na de beroepsloopbaan naar België terug te keren, laten toe te besluiten tot het Belgisch rijksinwonerschap¹⁴⁷;
- Antwerpen, 2 november 1992: het feit dat men in België een woning heeft waarin het gezin is blijven wonen, verhindert de hoedanigheid van niet-rijksinwoner niet¹⁴⁸.
- Luik, 24 april 1996: een persoon die op duurzame wijze in het buitenland verblijft om daar te werken en te wonen, moet worden beschouwd als een niet-rijksinwoner zelfs indien zijn echtgenote en kinderen in België zijn gebleven of wanneer hij bepaalde financiële banden met België heeft behouden die noodzakelijk zijn voor het harmonieuze beheer van zijn patrimonium¹⁴⁹.

117. Een tendens in de rechtspraak die tot midden jaren '90 deze praktijken goedkeurde was een doorn in het oog voor de fiscus. Echtgenoten werden als afzonderlijke belastingplichtigen beschouwd wanneer bijvoorbeeld één van hen in het buitenland was tewerkgesteld, terwijl de andere echtgenoot en, in voorkomend geval, de kinderen, in België bleven wonen¹⁵⁰.

118. De administratie der directe belastingen legde zich evenwel niet neer bij deze talrijke rechtspraak¹⁵¹ en is bij de wetgever steeds blijven verdedigen dat de plaats waar het gezin is gevestigd het belangrijkste criterium vormt om de belastingwoonplaats van echtgenoten vast te stellen¹⁵². Aangezien de fiscus in rechtszaken een slechte verliezer is, klopt zij op regelmatige basis bij de wetgever aan met adviezen tot wetswijziging ter optimalisatie van het

¹⁴⁴ L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 24.

¹⁴⁵ Brussel 9 januari 1979, *A.F.T.* 1981, 77.

¹⁴⁶ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 4.

¹⁴⁷ Brussel 25 september 1990, *F.J.F.* 1991, 32.

¹⁴⁸ Antwerpen 2 november 1992, *F.J.F.* 1993, 167.

¹⁴⁹ Luik 24 april 1996, *F.J.F.* 1996, 170.

¹⁵⁰ Brussel 13 maart 1990, *Bull. Bel.*, afl. 711, 2929; Brussel 15 mei 1990, *F.J.F.* 1990, nr. 123; Bergen 10 april 1992, *Fiscale Jurisprudentie* 93/86.

¹⁵¹ Com.IB '92, 3/90-91.

¹⁵² Com.IB '92, 3/71 en 74.

belastingstelsel. Zo geschiedde het ook met de commentaar op artikel 2 WIB '92¹⁵³. Deze werd aangepast en vereenvoudigde in enige zin het werk van de fiscus. De aanvulling van het artikel 2 §1, 1°, al. 3 WIB '92 tot wat het nu is, is de wettelijke bevestiging van het administratieve standpunt ter zake. Wanneer een van beide echtgenoten nu om beroepsredenen in het buitenland verblijft en zijn gezin in België blijft wonen, blijft het fiscaal domicilie in België gevestigd¹⁵⁴.

§2. Een nieuw wettelijk vermoeden

119. Door artikel 2 van de wet van 6 juli 1994¹⁵⁵ wordt er aldus, met ingang van aanslagjaar 1995, een einde gesteld aan de mogelijkheid voor een gezin om deels, bijvoorbeeld als man, onder de regeling van de belasting niet inwoners te vallen en deels, bijvoorbeeld als vrouw, in de personenbelasting belast te worden. Het artikel 2, §1, 1°, al. 3 WIB '92 stelt een vermoeden in betreffende de 'belastingwoonplaats' van gehuwden of wettelijk samenwonenden. Voor hen is de belastingwoonplaats de plaats waar het gezin is gevestigd.¹⁵⁶ De echtgenoten of wettelijk samenwonenden zijn ofwel beiden rijksinwoners, ofwel beiden niet-rijksinwoners naargelang hun belastingwoonplaats al dan niet in België is gevestigd. Het betreft een onweerlegbaar vermoeden¹⁵⁷.

120. Het vermoeden geldt alleen voor echtgenoten of wettelijk samenwonenden waarvoor een gemeenschappelijke aanslag op naam van beide echtgenoten wordt gevestigd. Het vermoeden geldt dus niet in de uitzonderingsgevallen van artikel 126 WIB waarin gehuwden als alleenstaande worden beschouwd.¹⁵⁸ Dit is zo in het jaar van het huwelijk of van wettelijke samenwoning, het jaar van de ontbinding ervan door echtscheiding, beëindiging van wettelijke samenwoning of overlijden en jaren volgend op het jaar van feitelijke samenwoning. Het vermoeden geldt evenmin voor echtgenoten/samenwonenden, vanaf het jaar na dat waarin de feitelijke scheiding heeft plaats gevonden, voor zover die scheiding in het belastbaar tijdperk niet ongedaan is gemaakt¹⁵⁹. Er zijn echter stemmen die twijfelen aan de doeltreffendheid van artikel 2, §1, 1° WIB in combinatie met artikel 126, §2 WIB. Artikel 126, §2 WIB betreft immers net de hypothese van feitelijke scheiding. Deze kritische rechtsleer stelt zich de vraag of in het geval een belastingplichtige voor relatief lange tijd in het buitenland gaat werken en zijn gezinsleden in België blijven niet net een voorbeeld is van feitelijke scheiding en gelijk te stellen is met de uitzonderingsregel van artikel 126, §2 WIB¹⁶⁰. Er is rechtsleer te vinden ter staving van beide stellingen. Maes en Plets zijn van mening dat de scheiding van echtgenoten als gevolg van een buitenlandse tewerkstelling in principe niet als een feitelijke scheiding *sensu strictu* kan worden beschouwd¹⁶¹. Hinnekens daarentegen beschouwt een geval waarbij de echtgenoot voor "lange"¹⁶² tijd, ver weg van huis, gaat werken zonder een frequent contact te onderhouden met de achtergebleven en afzonderlijk

¹⁵³ Circ. Nr. CI.RH.31/467.439, 3 januari 1996, *Bull.Bel.* 1996, afl. 757.207.

¹⁵⁴ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 5.

¹⁵⁵ B.S. 16 juli 1994.

¹⁵⁶ Aanpassing bij wet van 6 juli 1994 van Art. 2, §1, 1°, derde lid, WIB 1992, toenmalig artikel 3, §2 WIB

¹⁵⁷ L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 25.

¹⁵⁸ Art. 126, §2 WIB 1992

¹⁵⁹ L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 25.

¹⁶⁰ Mening professor Van Crombrugge in S. VAN CROMBRUGGE, *Cursus Internationaal fiscaal recht academiejahr 2011-2012*, Universiteit Gent, 16.

¹⁶¹ L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 25.

¹⁶² Zonder hierbij te bepalen hoe 'lang' deze periode dient te zijn...

werkende vrouw als een voorbeeld van een feitelijke scheiding¹⁶³. Mijn gevoel bij artikel 126, §2 WIB is dat de wetgever met zijn opsomming zijn werkelijke bedoeling vormgeeft en aldus, zoals vele fiscale wetgeving, restrictief dient geïnterpreteerd te worden. Men dient de duurzaamheid van de huisvesting in het buitenland na te gaan, de economische en sociale verankering in de werkstaat en land van afkomst met elkaar te vergelijken en na te gaan hoe groot het contact tussen de partners en eventuele kinderen nog is. Ik meen dat hierbij rekening moet gehouden worden met de hedendaagse communicatiemiddelen zoals email, skype, enz. Een fysieke verplaatsing naar het thuisland is mijnsinziens geen absolute vereiste meer.

121. De hoedanigheid van rijksinwoner of van niet-rijksinwoner moet globaal en gemeenschappelijk voor de beide echtgenoten worden beoordeeld. De echtgenoten zijn ofwel beiden rijksinwoners, ofwel beiden niet-rijksinwoners, naargelang hun belastingwoonplaats al dan niet in België is gevestigd. Twee echtgenoten moeten dus in principe aan dezelfde belasting worden onderworpen, ofwel de personenbelasting, ofwel de belasting der niet-inwoners.

122. Door dit vermoeden bepaalt de woonplaats van het gezin de fiscale woonplaats, ongeacht de duur van het (tijdelijk) verblijf van één der echtgenoten in het buitenland.

123. De tijdelijke uitoefening van de beroepswerkzaamheid in het buitenland van één der echtgenoten, terwijl zijn gezin (echtgenoot en kinderen) in België blijft gevestigd, geeft normaal wel aanleiding tot een tijdelijke verwijdering van de gezinswoning. Die tijdelijke verwijdering mag volgens de fiscus echter niet aanzien worden als een feitelijke scheiding van de echtgenoten. Een feitelijke scheiding wordt immers slechts geacht te bestaan wanneer de echtgenoten werkelijk en duurzaam een verschillende woonplaats hebben.

124. Het wettelijk vermoeden ter bepaling van de ‘belastingwoonplaats’ heeft enkel betrekking op het eerste criterium inzake fiscaal inwonerschap (woonplaats), en niet op het tweede criterium (zetel van fortuin). Een belastingplichtige die zich met zijn gezin in het buitenland vestigt, zou bijgevolg nog steeds als Belgisch rijksinwoner aangemerkt kunnen worden, indien de zetel van zijn fortuin zich in België bevindt¹⁶⁴.

125. Vanaf aanslagjaar 2005 geldt het vermoeden van artikel 2, §1, 1°, al.3 WIB eveneens voor wettelijk samenwonenden. Het vermoeden van artikel 2, §1, 1°, al.3 WIB geldt eveneens niet wanneer wettelijk samenwonenden worden belast als alleenstaanden. De gevallen omschreven in artikel 126, §2 WIB zijn naar analogie van toepassing.

¹⁶³ Gent 14 september 1995, *A.F.T.* 1996, afl. 3, 118-119, noot L. HINNEKENS.

¹⁶⁴ L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 25.

Hoofdstuk 6: Praktische benadering

126. De combinatie van de hiervoor opgesomde regels leidt tot de volgende praktische benadering bij de beoordeling van de hoedanigheid van de belanghebbenden als rijksinwoner dan wel als niet-rijksinwoner.

127. In de eerste plaats moet gekeken worden naar de eventuele inschrijving in het rijksregister van de natuurlijke personen. Wie in België in het bevolkingsregister ingeschreven is of blijft zal expliciet moeten bewijzen dat hij geen rijksinwoner (meer) is. Hij of zij zal zelf, tegen het wettelijk vermoeden in, feitelijke gegevens dienen aan te brengen om een voldoende aanvaardbaar tegenbewijs te leveren.

128. Voor iemand wiens gezin hier nog rijksinwoner is, is zo'n tegenbewijs eigenlijk niet mogelijk, tenzij hij bewijst dat er sprake is van een feitelijke scheiding van de echtgenoten. Dat laatste kan echter niet afgeleid worden uit het loutere feit dat één van de echtgenoten in het buitenland verblijft maar veronderstelt een gewilde, duurzaam verschillende woonplaats.

129. Voor wie niet (meer) in het Rijksregister ingeschreven is, gelden de algemene beginselen inzake de vaststelling van de hoedanigheid van rijksinwoner of niet-rijksinwoner. De taxatieambtenaar zal in dit geval moeten aantonen dat de betrokkene rijksinwoner is van België op basis van feitelijke gegevens die aangeven dat de belastingplichtige hier zijn belastingwoonplaats of de zetel van zijn fortuin heeft.

Hoofdstuk 7: Dubbele fiscale woonplaats

§1. Algemeen

130. Omwille van de soevereine bevoegdheid van elke staat om een eigen invulling te geven aan het begrip inwoner voor inkomstenbelastingen, kunnen de betreffende criteria ter bepaling van het rijksinwonerschap wel eens met elkaar in botsing komen (feitelijke woonplaats, burgerrechtelijke woonplaats, nationaliteit,...). Dit heeft tot gevolg dat een persoon in meerdere landen de voorwaarden kan vervullen om aldaar als inwoner te worden belast. Zo heeft een persoon een dubbele fiscale woonplaats wanneer hij zijn burgerrechtelijke woonplaats heeft in een land dat de burgerrechtelijke woonplaats als criterium hanteert, maar deze persoon werkelijk in België woont of de zetel van zijn fortuin in België is gesitueerd. Ook wanneer deze persoon niet alleen gedomicilieerd is in het buitenland maar er ook leeft en werkt, kan hij tevens in België beschouwd worden als een rijksinwoner wanneer de zetel van zijn fortuin in België is gelegen. Het probleem van een dubbele fiscale woonplaats kan bijgevolg ook voorkomen wanneer in het

buitenland niet de burgerrechtelijke woonplaats als criterium wordt gehanteerd, maar eveneens de feitelijke woonplaats¹⁶⁵.

§2. Tie-breaker rules OESO-modelverdrag

131. Voor inkomstenbelastingen is het zo dat dit probleem vaak wordt opgelost door dubbelbelastingverdragen die door België zijn aangegaan. In het geval van een “dubbele woonplaats”, dient aan de hand van de “tie-breaker rules” van het eventueel toepasselijke dubbelbelasting te worden uitgemaakt in welke staat de betrokkene voor de toepassing van het verdrag geacht moet worden inwoner te zijn. Op basis van artikel 4, 2 van het OESO-modelverdrag wordt de natuurlijke persoon met een dubbele fiscale woonplaats¹⁶⁶:

- geacht inwoner te zijn van de staat waar hij duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft;
- indien hij in beide staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de staat waarmee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van zijn levensbelangen);
- indien niet kan worden bepaald in welke staat hij het middelpunt van zijn levensbelangen heeft, of indien hij in geen van de staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de staat waar hij gewoonlijk verblijft;
- indien hij in beide staten of in geen van beide gewoonlijk verblijft, wordt hij geacht inwoner te zijn van de staat waarvan hij onderdaan is;
- indien hij onderdaan is van beide staten of van geen van beide, regelen de bevoegde autoriteiten van de staten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming.

132. Het duurzaam tehuis is de plaats waar de persoon in kwestie gewoonlijk woont, eventueel met vrouw en kinderen, waar hij na zijn beroepsverplaatsingen terugkeert en waar hij zijn gezin terugvindt¹⁶⁷. Uit een vergelijking tussen de test van de OESO-commentaar en de tekst van de Belgische administratieve commentaar blijkt dat deze laatste het begrip ‘duurzaam tehuis’, zoals vermeld in het dubbelbelastingverdrag, op een meer extensieve manier interpreteert. Volgens de Belgische belastingadministratie verwijst dit begrip naar de notie ‘domus’, wat wil zeggen de plaats waar de belastingplichtige met zijn gezin woont. Aldus zou het begrip ‘duurzaam verblijf’ aansluiten bij het internrechtelijke woonplaatsbegrip zoals vervat in artikel 2 WIB. De OESO-commentaar geeft aan het begrip ‘duurzaam tehuis’ echter een minder verregaande betekenis. Dit begrip zou verwijzen naar de plaats waar de belastingplichtige over een plaats beschikt om te wonen die door een zekere duurzaamheid en bestendigheid wordt gekenmerkt. Aangezien de commentaar expliciet de woning die voor kort verblijf in het kader van reizen, plezier, zaken en onderwijs uitsluit¹⁶⁸, moet de belastingplichtige de plaats op een duurzame wijze voor zijn persoonlijk woongebruik bestemmen. Aldus staat het begrip ‘duurzaam tehuis’ tegenover de verblijfplaats waarover de belastingplichtige niet continu beschikt en die slechts voor tijdelijk gebruik bestemd is.

¹⁶⁵ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 6.

¹⁶⁶ Circ. Nr. CiRH.241/585.607 (AOIF 19/2007) van 12 juli 2007, nr. 35 tot 39.

¹⁶⁷ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 149.

¹⁶⁸ Cijfers 12 en 13 van de OESO-commentaar bij artikel 4 lid 2 OESO-modelverdrag.

133. Indien de persoon in beide staten wordt geacht een duurzaam tehuis tot zijn beschikking te hebben, dan wordt hij geacht inwoner te zijn van de staat waarmee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst verbonden zijn (het zogenaamde middelpunt van zijn levensbelangen). Deze uitdrukking beoogt een geheel van feiten die samen dienen beschouwd te worden. Ter zake kunnen in aanmerking komen: familiale of sociale banden, bezigheden, politieke of culturele activiteiten, de zetel van zijn zaken, de voornaamste bron van zijn inkomsten of de plaats van waaruit de goederen worden beheerd¹⁶⁹.

134. In de hypothese dat niet kan worden bepaald in welke staat de betrokkene het middelpunt van zijn levensbelangen heeft, dan is hij inwoner van de staat waar hij gewoonlijk verblijft. In dit geval gaat men derhalve het aantal dagen dat een persoon in één van de landen verblijft samentellen en vergelijken met het aantal dagen dat hij in de andere staat heeft verbleven. Dat onderzoek dient gesteund te zijn op een voldoende lange vergelijking om er zeker van te zijn dat het de bedoeling was effectief te verblijven in die twee (of meer) staten¹⁷⁰.

135. In elk ander geval wordt men geacht inwoner te zijn van het land waarvan men onderdaan is (nationaliteitscriterium). Slaagt men er op grond van deze hierboven vermelde criteria niet in te bepalen in welke staat iemand inwoner is, dan zullen de bevoegde autoriteiten dit conflict in onderling overleg regelen.

¹⁶⁹ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 149.

¹⁷⁰ N. HONON, “La notion de domicile fiscal au regard d’une jurisprudence récente”, *R.G.F.* 2012/5, 22; OESO modelverdrag commentaar artikel 4, punt 17.

Hoofdstuk 8: Bewijslast

136. Het is de fiscale administratie die dient te bewijzen dat artikel 2, §1, 1°, al. 1, a) WIB op een correct wijze werd toegepast en dat de persoon die onderworpen wordt aan de personenbelasting, inderdaad een Belgisch rijksinwoner is. Het feit dat een persoon zich in België heeft laten uitschrijven uit het bevolkingsregister¹⁷¹ of daarentegen nagelaten heeft dit te doen, is geen doorslaggevende factor voor de fiscale kwalificatie. Niettemin werd door de wet van 22 december 1989 een weerlegbaar vermoeden ingevoerd. Behoudens tegenbewijs worden de natuurlijke personen die in het Rijksregister van de natuurlijke personen zijn ingeschreven geacht hun woonplaats of hun zetel van fortuin in België te hebben gevestigd (artikel 2, §1, 1°, al. 2 WIB). In dit wetsartikel wordt geen gewag gemaakt van het vreemdelingenregister. Hoewel de fiscale wet meestal strikt dient geïnterpreteerd te worden, aanvaardt men hier de toepassing van een analogieredenering. Op die manier wordt de bewijslast dus omgekeerd; het is voortaan aan de belastingplichtige om aan te tonen dat het centrum van zijn belangen niet in België gelegen is¹⁷².

137. De bewijslast van de administratie wordt eveneens verlicht door het onweerlegbare vermoeden van artikel 2, §1, 1°, al. 3 WIB, waardoor voor gehuwden en feitelijk samenwonenden¹⁷³ het fiscaal domicilie wordt bepaald door de plaats waar het gezin is gevestigd.

138. Wanneer de administratie zich niet kan beroepen op de vermoedens van artikel 2, §1, 1°, al. 2 en 3 WIB, bestaat het bewijsmateriaal voor de kwalificatie als Belgisch rijksinwoner meestal uit feitelijke of gewone vermoedens. Dit kan gaan over water-, gas- en elektriciteitsverbruik tot restaurantbezoeken, de plaats waar men inkopen doet, tankt....¹⁷⁴ De administratie beschikt in deze over een zeer uitgebreide onderzoeksbevoegdheid die haar toelaat de nodige gegevens en inlichtingen te verzamelen bij de persoon in kwestie of bij derden. Het verzamelen van gegevens met betrekking tot het gezin en het levensgedrag wordt vaak als een inmenging in het privéleven ervaren, maar is in de mate van de redelijkheid geoorloofd.

139. Daarnaast stoot de administratie op het principe van de belastingsoevereiniteit en het territorialiteitsbeginsel in belastingzaken. Dit betekent in het geval van de Belgische fiscus dat geen opsporings- en controleverrichtingen kunnen uitgevoerd worden buiten het Belgisch grondgebied. Geconfronteerd met deze strikte interpretatie van de territorialiteit van staatshandelingen zijn controles en opzoeken onmogelijk in vluchtlanden waarmee geen overeenkomst van administratieve samenwerking is gesloten. De achtergrond van deze redenering ligt vervat in onze Grondwet en is een algemeen aanvaard volkenrechtelijk principe. Krachtens de Belgische Grondwet heeft de koning (de Uitvoerende Macht) slechts een afgeleide bevoegdheid: de bevoegdheid die hem uitdrukkelijk door de Grondwet en de wetten wordt toegekend¹⁷⁵. Naar Belgisch recht kunnen de bestuursorganen, de organen die belast zijn met de executiebevoegdheid, niets anders doen dan datgene waarmee zij belast zijn¹⁷⁶. Hun optreden is slechts rechtmatig indien het gesteund is op een juridische grondslag of machtiging hetzij rechtstreeks van de Grondwet,

¹⁷¹ Com.IB 300/8.

¹⁷² P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 7.

¹⁷³ Hier is artikel 2, §1, 1°, al. 3 WIB te lezen in combinatie met artikel 2, §1, 2° WIB.

¹⁷⁴ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 8.

¹⁷⁵ Artikel 105 GW.

¹⁷⁶ Cass., 5 juni 1920, Pas. 1920, I, 240, Conclusie van Leclercq.

hetzij van de wetgever¹⁷⁷. Naar de heersende mening moet uit de Grondwet en het geheel van de Belgische wetgeving een beperking van het optreden van de bestuursorganen worden afgeleid tot het Belgisch grondgebied. Het gevolg hiervan is dat de vaststellingen die de ambtenaren van land A persoonlijk doen op het grondgebied van land B onrechtmatig verkregen en derhalve niet bewijskrachtig zijn. Ook het verzoek om inlichtingen van de fiscus van land A aan personen die buiten het grondgebied gevestigd zijn, is een overschrijding van de fiscale onderzoeksmacht. De inlichtingen zijn niet bewijskrachtig. Het is echter omstreden of de inlichtingen die de Belgische fiscus ontvangt, spontaan of na verzoek, van een buitenlandse fiscus onrechtmatig zijn¹⁷⁸. De rechtsleer lijkt hierbij een onderscheid te maken tussen inlichtingen die door de Belgische fiscus zelf zijn gevraagd en deze die spontaan zijn verkregen. In het eerste geval acht men ze onrechtmatig en dus niet bewijskrachtig. In het tweede geval lijkt men ze in de rechtsleer, bij afwezigheid van concrete rechtspraak ter zake, wel als rechtmatig te aanvaarden¹⁷⁹.

¹⁷⁷ J.P. LAGAE, “Actuele problemen van fiscaal recht”, Antwerpen, Kluwer, 1989, 290.

¹⁷⁸ S. VAN CROMBRUGGE, *Cursus Internationaal fiscaal recht academiejaar 2011-2012*, Universiteit Gent, 4.

¹⁷⁹ Mondelinge toelichting in de les bij S. VAN CROMBRUGGE, *Cursus Internationaal fiscaal recht academiejaar 2011-2012*, Universiteit Gent.

Hoofdstuk 9: Bijzondere gevallen

§1. Overleden rijksinwoners

40. Hoewel artikel 2, §1, 1°, a) WIB enkel in leven zijnde personen kan bedoelen, blijkt uit diverse bepalingen van het Wetboek Inkomstenbelastingen dat de voorwaarden om de personenbelasting te heffen ook na het overlijden van de rijksinwoner blijven bestaan. Overleden rijksinwoners blijven aan de personenbelasting onderworpen i.v.m. de beroepsinkomsten die verband houden met hun vroegere beroepswerkzaamheid en die slechts na hun overlijden aan hun rechthebbenden worden betaald of toegekend¹⁸⁰. Zo zijn de bezoldigingen die door een werknemer zijn verkregen, belastbaar in de personenbelasting, zelfs indien zij ten gevolge van het overlijden van de belastingplichtige aan zijn rechtverkrijgenden worden betaald of toegekend (artikel 31, al. 2, 5° WIB)¹⁸¹. Hetzelfde geldt voor de bezoldigingen van een bedrijfsleider die aan zijn rechtverkrijgenden worden betaald (artikel 32, al. 2, 2° WIB) en de winsten en baten van een vorige beroepswerkzaamheid behaald of vastgesteld na overlijden (artikel 28, al. 1 WIB).

§2. Met speciale hoedanigheid in België tewerkgestelde personen

141. Voor de volledigheid hieronder een kort overzicht van personen die in een speciale hoedanigheid in België tewerkgesteld zijn en op grond van internationale verdragen, het wetboek inkomstenbelastingen of administratieve onderrichtingen wel of niet als rijksinwoner worden aanzien en overeenkomstig zullen worden belast.

§3. Ambtenaren van internationale of supranationale organisaties

142. Sommige internationale verdragen verbieden bepaalde ambtenaren van internationale of supranationale organisaties (o.a. EU, NAVO, SHAPE, IMS), die zich uitsluitend uit hoofde van de uitoefening van hun ambt in België vestigen, als rijksinwoners te beschouwen. Sommige ambtenaren genieten op die manier de 'exceptie van fiscale woonplaats'¹⁸². Omgekeerd kunnen personen die in het buitenland gevestigd zijn, verder als Belgisch rijksinwoner worden aangemerkt.

143. Opdat in België de exceptie van fiscale woonplaats zou kunnen worden ingeroepen, moet de ambtenaar vóór zijn indiensttreding bij de internationale organisatie zijn fiscale woonplaats in het buitenland hebben gehad. Het feit dat hij zijn woonplaats in België heeft gevestigd, mag uitsluitend het gevolg zijn van de uitoefening van de functie bij de internationale organisatie. Wat de ambtenaren betreft, verbonden aan de NAVO, IMS en SHAPE, is het bovendien noodzakelijk dat zij niet de Belgische nationaliteit bezitten. De exceptie van fiscale woonplaats geldt ook voor

¹⁸⁰ Cass. 5 mei 1970, *Bull.Bel.* 1971, afl. 486, 1251.

¹⁸¹ Luik 21 mei 1980, *Bull.Bel.*, nr. 611, 2729.

¹⁸² Com.IB 227/23 tot 33.

de echtgeno(o)t(e) op voorwaarde dat hij/zij geen eigen beroepswerkzaamheid uitoefent, en voor de kinderen ten laste¹⁸³.

144. In het bijzonder de ambtenaren bij de organisaties van de Europese Unie, die afkomstig zijn uit een land dat deel uitmaakt van de Europese Unie, genieten van dat uitzonderingsregime. Gezien de grote aanwezigheid van Europese instanties in Brussel en de vrij hoge tarieven in de hoogste schijven van de Belgische personenbelasting, is het belang van deze regeling niet te onderschatten voor duizenden Europese ambtenaren in ons land.

145. De exceptie van fiscale woonplaats dient onderscheiden te worden van de gewone belastingvrijstelling die sommige ambtenaren van internationale organisaties genieten. Zo blijven bijvoorbeeld de ambtenaren die vóór hun indiensttreding bij de EU reeds in België woonden, rijksinwoner, maar genieten zij vrijstelling van personenbelasting op hun beroepsinkomen als EU-ambtenaar¹⁸⁴. Wanneer zij naast dit beroepsinkomen andere inkomsten van Belgische oorsprong genieten, worden deze belast in de personenbelasting. Wanneer de exceptie van fiscale woonplaats van toepassing is, kunnen deze andere inkomsten enkel onderworpen worden aan de belasting van niet-inwoners¹⁸⁵. De clause van exceptie van fiscale woonplaats die in sommige internationale verdragen is opgenomen, kan eveneens betekenen dat een persoon blijvend als Belgisch rijksinwoner moet worden beschouwd¹⁸⁶.

§4. Diplomatieke en consulaire ambtenaren

146. Bepaalde personen worden door artikel 2, §1, 1°, b) – d) WIB uitdrukkelijk gekwalificeerd als rijksinwoner dan wel door artikel 4 WIB als niet-rijksinwoner. In deze gevallen moet niet worden nagegaan of zij in België hun woonplaats of zetel van fortuin hebben gevestigd. Worden geacht Belgisch rijksinwoner te zijn:

- De in het buitenland geaccrediteerde Belgische diplomatieke en consulaire beroepsambtenaren, evenals hun inwonende gezinsleden¹⁸⁷ (artikel 2, §1, 1°, b) WIB);
- De andere leden van Belgische diplomatieke zendingen en consulaire posten in het buitenland, alsmede hun inwonende gezinsleden, daaronder niet begrepen consulaire ereambtenaren (artikel 2, §1, 1°, c) WIB);
- De andere ambtenaren, vertegenwoordigers en afgevaardigden van de Belgische Staat, van de gemeenschappen, gewesten, provincies, agglomeraties, federaties van gemeenten en

¹⁸³ Overeenkomstig Com.IB 227/24,31,32,33 is het opdat de exceptie van fiscale woonplaats ook zou gelden voor de echtgeno(o)t(e) en de kinderen ten laste absoluut noodzakelijk dat zij eveneens hun woonplaats slechts in België zouden hebben gevestigd omwille van het uitoefenen van de functie in dienst van de internationale organisatie.

¹⁸⁴ Artikel 13 van het protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen van 8 april 1965.

¹⁸⁵ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 8-9.

¹⁸⁶ Dit was bijvoorbeeld het geval voor de Belgische krijgsmachten in Duitsland. De voorwaarde was dat deze personen niet reeds duurzaam in Duitsland verbleven vooraleer zij in dienst traden en zij niet de Duitse nationaliteit bezaten. Wanneer deze voorwaarden vervuld waren, werden de betrokken belastingplichtigen geacht "hun werkzaamheden buitenslands uit te oefenen in een land waar zij niet duurzaam verblijf hielden" (Com.IB 3/93). De exceptie van fiscale woonplaats gold eveneens voor de echtgeno(o)t(e) die in Duitsland geen eigen beroepswerkzaamheid uitoefende (Com.IB 2/95) en voor de kinderen ten laste (Com.IB 3/92).

¹⁸⁷ Vr. nr. 3-7776 ZRIHEN 28 maart 2007, Vr. & Antw. Senaat 2006-2007, nr. 3-90, 10508-10509 (m.b.t. ambassadepersoneel USA).

gemeenten, of van een Belgisch publiekrechtelijk lichaam (scholen, culturele instellingen¹⁸⁸), die de Belgische nationaliteit bezitten en hun werkzaamheden buitenslands uitoefenen in een land waar zij niet duurzaam verblijf houden (artikel 2, §1, 1°, d) WIB). Dit betekent dat zij vóór hun indiensttreding hun fiscale woonplaats niet in de verblijfstaat mogen hebben¹⁸⁹.

147. In een logische, omgekeerde redenering worden de in België gevluchtigde buitenlandse diplomaten en consulaire beroepsambtenaren geacht hun woonplaats in het buitenland te hebben, worden zij dus niet aangemerkt als rijksinwoners en zijn ze niet onderworpen aan de personenbelasting. Zij zijn uiteraard wel, in beginsel, aan de Belasting van Niet-Inwoners onderworpen¹⁹⁰. Deze regeling heeft *ratione personae* betrekking op:

- De buitenlandse diplomatieke ambtenaren en de consulaire beroepsambtenaren die in België zijn geaccrediteerd alsmede hun inwonende gezinsleden (artikel 4, 1° WIB);
- Op voorwaarde van wederkerigheid, de andere leden van buitenlandse diplomatieke zendingen en consulaire posten in België, alsmede hun inwonende gezinsleden, mits de betrokkenen de Belgische nationaliteit niet bezitten of¹⁹¹ niet duurzaam verblijf houden in België¹⁹² (artikel 4, 2° WIB);
- Op voorwaarde van wederkerigheid, de ambtenaren, vertegenwoordigers en afgevaardigden van vreemde staten of van staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan of van een buitenslands publiekrechtelijk lichaam mits de betrokkenen de Belgische nationaliteit niet bezitten of¹⁹³ niet duurzaam verblijf houden in België en hun diensten niet verstrekken in het kader van enig handels- of nijverheidsbedrijf (artikel 4, 3° WIB). De buitenlandse openbare overheid of het publiekrechtelijk lichaam waar zij werkzaam zijn, mogen zich in België niet inlaten met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard¹⁹⁴.

148. De vermelde “wederkerigheid” impliceert dat de vreemde staat een gelijke behandeling toepast voor Belgische leden van diplomatieke zendingen en consulaire posten. Enkel en alleen op deze voorwaarde is het bovenstaande *in casu* van toepassing. Een onderzoek in de feiten zal hier telkens dienen gemaakt te worden.

149. Leden van de administratie of technisch personeel (zonder diplomatiek statuut) van diplomatieke zendingen of consulaire posten in België, zijn wél belastbaar in België¹⁹⁵.

¹⁸⁸ Com.IB 3/38.

¹⁸⁹ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 10. en Com.IB 3/39.

¹⁹⁰ Artikel 227, 1° WIB '92.

¹⁹¹ Belangrijk is te onderstrepen dat het *in casu* om alternatieve voorwaarden gaat. De ratio hierachter is dat op die manier ook personen met de Belgische nationaliteit als niet-rijksinwoner kunnen worden beschouwd.

¹⁹² Het alternatief “niet duurzaam verblijf houden in België” werd toegevoegd door de wet van 6 juli 1994 (BS 16 juli 1994) met ingang van aanslagjaar 1995.

¹⁹³ Het betreft opnieuw alternatieve voorwaarden met dezelfde opmerken als hierboven vermeld.

¹⁹⁴ Com.IB 4/15.

¹⁹⁵ Rb. Gent 23 juli 2009, www.monKEY.be, Bronnen, nr. G1 09/1242 (buitenlandse ambassade versus buitenslands grondgebied voor fiscale doeleinden).

§5. Belgische werknemers tewerkgesteld in een land zonder dubbelbelastingverdrag

150. Voor Belgen¹⁹⁶ die als bezoldigde een werkzaamheid uitoefenen in een land buiten Europa (met inbegrip van Cyprus¹⁹⁷) waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft gesloten, heeft de administratie de criteria geformuleerd¹⁹⁸ die zij hanteert om uit te maken of zij rijksinwoner blijven of niet. Daarnaast wordt voorzien in een bijzonder aanslagstelsel. De bepalingen van de circulaire zijn eveneens van toepassing op ontwikkelingshulpers die door de BTC (Belgische Technische Coöperatie, het vroegere ABOS) worden bezoldigd en werken in een ontwikkelingsland buiten Europa waarmee België wel een dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten¹⁹⁹.

Bij het bepalen van de fiscale woonplaats moeten een onderscheid worden gemaakt in functie van de gezinssituatie²⁰⁰. Voor personen die geen gezin hebben of hun gezin naar het buitenland meenemen, is voornamelijk de duurzaamheid van het verblijf in het buitenland van doorslaggevende aard. Opdat kan worden aangenomen dat een persoon zijn fiscale woonplaats naar het buitenland heeft overgebracht, wordt een verblijf van minimaal 24 maanden op een vaste plaats in het buitenland vooropgesteld²⁰¹. In de circulaire die voorafging aan de circulaire van 5 maart 1992 werd een periode van 18 maanden in het buitenland vooropgesteld²⁰². Hieruit blijkt het relatieve karakter van dit temporele criterium²⁰³ en de groeiende strengheid van de overheid op dit vlak.

151. Belastingplichtigen die hun gezin in België achterlaten, behouden in de regel de hoedanigheid van Belgisch rijksinwoner tijdens hun verblijf in het buitenland. Een uitzondering dient evenwel gemaakt te worden voor het geval waarbij het vertrek naar het buitenland samengaat met een werkelijke feitelijke scheiding van de echtgenoten ten gevolge van een duurzame breuk in het huwelijksleven van de betrokkenen. De hoedanigheid van niet-rijksinwoner kan ook worden bekomen wanneer het de bedoeling is om de woonplaats van het gezin in het buitenland te vestigen, maar de echtgeno(o)t(e) en/of kinderen nog tijdelijk in België achterblijven (voorlopig uitstel van vertrek om redenen van gezondheid, onderwijs, enz.)²⁰⁴.

152. Het bijzonder aanslagstelsel bestaat erin dat naast de aftrek van de gewone forfaitaire beroepskosten een bijkomend forfait wordt toegepast. Het bijkomend forfait wordt toegepast op dezelfde grondslag als dat van het wettelijk forfait, namelijk de belastbare bezoldigingen verminderd met de verplichte Belgische en/of buitenlandse sociale lasten en de eventueel op de bezoldigingen betaalde buitenlandse belastingen²⁰⁵. Vanaf aanslagjaar 2001 bedraagt het bijkomend kostenforfait 45% op de eerste inkomensschijf van €12.500, 30% op de tweede

¹⁹⁶ Ook personen van vreemde nationaliteit komen in aanmerking, op voorwaarde dat zijn de hoedanigheid van Belgisch rijksinwoner hadden op de datum waarop zij naar het buitenland vertrokken om hun beroepswerkzaamheid uit te oefenen in een ander land dan dat waarvan zij de nationaliteit bezitten (Circ. Nr. CiRH.241/424.903 van 5 maart 1992, *Bull.Bel.*, nr. 715, 1154, nr. 1).

¹⁹⁷ Circ. Nr. CiRH.241/424.903 van 5 maart 1992, *Bull.Bel.*, nr. 715, 1158, nr. 12.

¹⁹⁸ De circulaire van 5 maart 1992.

¹⁹⁹ Circ. Nr. CiRH.241/424.903 van 5 maart 1992, *Bull.Bel.*, nr. 715, 1170, nr. 39.

²⁰⁰ Circ. Nr. CiRH.241/424.903 van 5 maart 1992, *Bull.Bel.*, nr. 715, 1163, nr. 23.

²⁰¹ Personen die ter uitvoering van opeenvolgende korte contracten beurtelings in verschillende landen werken, worden als Belgisch rijksinwoner aangemerkt, zelfs indien de totale duur van de contracten meer dan 24 maanden bedraagt (Circ. Nr. CiRH.241/424.903 van 5 maart 1992, *Bull.Bel.*, nr. 715, 1163, nr. 23).

²⁰² Circ. Nr. CiRH.241/307/085 van 3 augustus 1979, *Bull.Bel.*, nr. 577, 1372, nr. 4.

²⁰³ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 11.

²⁰⁴ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 12.

²⁰⁵ Com.IB 51/33.

inkomstenschijf van €12.500 en 15% op de derde inkomensschijf van €12.500²⁰⁶. Op die manier kan het bijkomende kostenforfait maximaal €11.250 bedragen. Het bijkomende forfait heeft betrekking op de bijzondere beroepskosten veroorzaakt door de tewerkstelling in het buitenland. Daar bovenstaande regeling opgenomen is in een circulaire en niet in een wet, weigert de rechtspraak, bij gebrek aan een wettelijke grondslag, dit bijkomende forfait echter toe te passen²⁰⁷.

153. Ten slotte bepaalt de circulaire dat voor de toepassing van artikel 156 WIB (vermindering tot de helft van de personenbelasting die betrekking heeft op de in het buitenland behaalde en belaste beroepsinkomsten) ofwel de volledige bezoldiging geacht moeten worden in het buitenland te zijn belast, ofwel 30%. De belastingplichtige kan altijd het bewijs leveren dat meer dan 30% in het buitenland werd belast²⁰⁸. Om onduidelijkheid omtrent het begrip ‘belast’ te vermijden, omschrijft de commentaar op het WIB een bezoldiging als ‘belast in het buitenland’ wanneer *“het de normale aanslagregeling heeft ondergaan die in het land van herkomst op dat inkomen van toepassing is. Daarbij is het van geen belang welke vorm de buitenlandse fiscale lasten op dat inkomen aannemen (...), dat, sommige bestanddelen, die in België belastbaar zijn, dat niet zijn in het land van herkomst of aldaar uitdrukkelijk zijn vrijgesteld”*²⁰⁹.

§6. Buitenlandse kaderleden

154. De Belgische administratie heeft voor sommige buitenlandse kaderleden en vorsers²¹⁰ die tijdelijk tewerkgesteld worden in België voorzien in een gunstregime. Op voorwaarde dat zij zich vooraf als niet-rijksinwoners laten erkennen, kunnen zij genieten van een bijzonder aanslagstelsel²¹¹.

155. Het betreft kaderleden met een buitenlandse nationaliteit die uitsluitend functies uitoefenen die een bijzondere kennis en verantwoordelijkheid vergen, namelijk een leidinggevende functie²¹², en die in België verblijven omwille van een van de volgende redenen:

- Omdat zij door een buitenlandse onderneming zijn gedetacheerd om tijdelijk te werken in één of meer Belgische inrichtingen van die onderneming, of in één of meer Belgische vennootschappen die onder de controle van die onderneming staan;
- Omdat zij door een buitenlandse onderneming die deel uitmaakt van een internationale groep, gedetacheerd zijn om tijdelijk te werken in één of meer Belgische vennootschappen die van dezelfde groep deel uitmaken of in een controle- of coördinatiekantoor dat binnen die groep werkt;
- Omdat zij rechtstreeks in het buitenland zijn aangeworven door een Belgische dochtervennootschap van een buitenlandse vennootschap of door een Belgische onderneming die deel uitmaakt van een internationale groep om tijdelijk te werken in de

²⁰⁶ Circ. Nr. CiRH.241/542.243 van 12 juli 2001, *Bull.Bel.*, nr. 818, 1702.

²⁰⁷ Cass. 20 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, nr. 856, 9; Antwerpen 29 juni 1999, *Fiscoloog*, nr. 726, 10; Gent 7 juni 2001, *Fiscoloog*, nr. 809, 10; Gent 11 september 2001, *Fiscoloog*, nr. 823, 10; M. WAUMAN, “ABOS-Circulaire: geen wettelijke basis voor bijzonder forfait”, *Fiscoloog (I)* 1997, nr. 168, 6.

²⁰⁸ Circ. Nr. CiRH.241/424.903 van 5 maart 1992, *Bull.Bel.*, nr. 715, 1168, nr. 31.

²⁰⁹ Com. IB 88/21.

²¹⁰ Dit is iemand die wetenschappelijk onderzoek verricht, een onderzoeker.

²¹¹ Circ. Nr. CiRH.624/325.294 van 8 augustus 1983, *Bull.Bel.*, nr. 620, 2061-2078; G. JOSEPH, “Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België”, *A.F.T.* nr. 84. 8-9, 177 e.v..

²¹² Com. IB 227/6.

Belgische vennootschap of de onderneming zelf of in een door de internationale groep in België gevestigd controle- of coördinatiekantoor.

156. Hoewel zij niet het statuut van kaderlid bezitten, komen voor het bijzonder stelsel eveneens in aanmerking:

- De buitenlandse bestuurders van de hierboven vermelde inrichtingen of vennootschappen;
- Het gespecialiseerde buitenlandse personeel van dezelfde inrichtingen of vennootschappen met zodanige specialisatie dat hun aanwerving in België uiterst moeilijk of onmogelijk is;
- De buitenlandse vorsers die uit het buitenland zijn gedetacheerd of rechtstreeks in het buitenland zijn aangeworven om in België hun activiteit uit te oefenen in Belgische of buitenlandse wetenschappelijke onderzoekscentra en –laboratoria²¹³.

157. In al die gevallen is het noodzakelijk dat de tewerkstelling in België van tijdelijke aard is²¹⁴.

158. Het tijdelijke karakter van de tewerkstelling in België kan blijken uit de persoonlijke toestand van het kaderlid (bv. verblijf van echtgenoot of kinderen in het buitenland, het ter beschikking houden van een woning in het buitenland enz.²¹⁵) alsook uit de aard zelf van de uitgeoefende functie (onderwerping aan een buitenlandse sociale wetgeving, arbeidsovereenkomst van beperkte duur enz.²¹⁶). Er wordt geen maximumduur vooropgesteld waaraan het verblijf in België moet voldoen opdat het als tijdelijk zou kunnen worden aangemerkt²¹⁷.

159. Het bijzondere aanslagstelsel verbonden aan het statuut van buitenlands kaderlid bestaat er o.a. in dat de “expats” – ondanks verblijf in België – fiscaal beschouwd worden als niet-rijksinwoners, zodat zij in België enkel belast worden op hun Belgische inkomsten (o.a. in België belastbare bezoldigingen, inkomsten van onroerende goederen gelegen in België enz.) en niet op hun wereldwijd inkomen (principeel belastbaar in het land van herkomst)²¹⁸. Het regime biedt op 2 vlakken belangrijke voordelen:

- “*Tax-free expatriate allowances*”: De door de detachering veroorzaakte werkelijke en redelijke meeruitgaven die de werkgever ten laste neemt, worden beschouwd als kosten eigen aan de werkgever en maken geen deel uit van het bedrag van de belastbare bezoldigingen²¹⁹. Het gaat over eenmalige kosten (verhuiskosten enz.) of regelmatig weerkerende kosten (hogere kosten voor huisvesting en levensduurte dan in het land van herkomst, kosten voor lager of middelbaar onderwijs van de kinderen, tax equalisation²²⁰ enz.)²²¹.
- “*Foreign travel exclusion*”: Het tweede bijzonder aspect verbonden aan het statuut van buitenlands kaderlid bestaat erin dat de inkomsten die betrekking hebben op de

²¹³ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 13.

²¹⁴ Circ. Nr. CiRH.624/325.294 van 8 augustus 1983, *Bull.Bel.*, nr. 620, 2066, nr. 139/8.1.

²¹⁵ Com.IB 227/14.

²¹⁶ Com.IB 227/15.

²¹⁷ Com.IB 227/16.1.

²¹⁸ L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 25.

²¹⁹ Circ. Nr. CiRH.624/325.294 van 8 augustus 1983, *Bull.Bel.*, nr. 620, 2063, nr. 5.

²²⁰ Dit is het bedrag dat wordt betaald ter compensatie van het hogere bedrag aan inkomstenbelasting in België.

²²¹ Com.IB 235/10.

werkzaamheden buiten België niet belastbaar zijn in ons land²²². De administratie kan niet eisen dat voor elke in het buitenland gepresteerde dag externe bewijsstukken worden voorgelegd m.b.t. de in het buitenland gemaakte kosten²²³.

§7. Buitenlandse sportbeoefenaars

160. Voor sportbeoefenaars die niet-inwoner zijn, was vóór 1 januari 2008 een bevrijdende bedrijfsvoorheffing van 18% van toepassing (KB/WIB, Bijlage III, nr. 6.1, B., 1). Opdat clubs die een buitenlandse sportbeoefenaar aanwierven, duidelijkheid zouden hebben over hun fiscale verplichtingen, werd door de fiscale administratie een procedure uitgewerkt waardoor buitenlandse voetbal-, basketbal- en volleybalspelers onder bepaalde voorwaarden als niet-inwoners konden worden erkend²²⁴.

De wet van 4 mei 2007²²⁵ betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaars zorgt er echter voor dat de voorheffingen op de vanaf 1 januari 2008 betaalde of toegekende inkomsten niet meer bevrijdend zijn wanneer in België persoonlijk een activiteit als sportbeoefenaar wordt uitgeoefend gedurende een periode van meer dan 30 dagen, te berekenen per tijdperk van 12 opeenvolgende maanden en per schuldenaar van de inkomsten²²⁶⁺²²⁷. Het bijzonder tarief van 18% is in een dergelijk geval niet van toepassing. Deze regeling geldt zowel voor inwoners als niet-inwoners aangezien naar aanleiding van deze wijziging de fiscale administratie beslist heeft de erkenningsprocedure als niet inwoner op te heffen. De erkenningen verleend vanaf 15 mei 2007 hebben geen betrekking meer op de kalenderjaren 2008 en volgende²²⁸⁺²²⁹.

²²² Circ. Nr. CiRH.624/325.294 van 8 augustus 1983, *Bull.Bel.*, nr. 620, 2063, nr. 5.

²²³ Brussel 12 januari 2001, *Fiscoloog* 2001, nr. 800, 10.

²²⁴ Circ. Nr. CiRH.244/545.147 (AOIF 14/2002) van 15 mei 2002 en Circ. Nr. CiRH.244/565.610 (AOIF 44/2005) van 23 november 2005.

²²⁵ B.S. 15 mei 2007.

²²⁶ Artikel 232, al. 1, 2°, c) WIB.

²²⁷ Circ. Nr. CiRH.241/603.774 (AOIF 48/2010) van 2 juli 2010, IV.

²²⁸ Circ. Nr. CiRH.244/587.755 (AOIF 45/2007) van 21 november 2007.

²²⁹ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 15.

Hoofdstuk 10: Praktijkgebonden rechtspraakoverzicht

Afdeling 1: Woonplaatswissel ter ontwijking van belasting op beroepsinkomsten

1. Als pas afgestudeerde naar het buitenland

161. Het arrest dat hier ter sprake komt²³⁰ is vooral van belang voor jonge afgestudeerden die tijdens de beginjaren van hun carrière naar het buitenland trekken om daar stage te lopen of hun eerste werkervaring op te doen. Wanneer zij gedurende deze periode op een quasi-permanente basis in het buitenland verblijven en in België geen eigen vermogensbestanddelen beheren, volgt uit het feit dat ze in het buitenland werken en daar een vermogen trachten op te bouwen het vermoeden dat ze ook daar de zetel van hun fortuin hebben gevestigd. Deze omstandigheid samen met het feit dat ze het merendeel van de tijd in het buitenland verblijven, volstaat om hen fiscaal als niet-rijksinwoners te aanzien²³¹.

Het feit dat iemand op een Belgisch adres gedomicilieerd blijft kan aan administratieve redenen te wijten en volledig in tegenspraak zijn met de inschrijving op de Belgische ambassade van de effectieve woonplaats. In tegenstelling met het wettelijke vermoeden van rijksinwonerschap door inschrijving in het bevolkingsregister kan een betrokkene in de gegeven omstandigheden in de personenbelasting toch als niet-rijksinwoner worden beschouwd.

162. In het arrest van het Hof van Beroep van Brussel dat aan deze redenering ten grondslag ligt, toont de belastingplichtige op overtuigende wijze aan dat hij zijn effectieve woonplaats (reeds geruime tijd) in het buitenland had gevestigd en aldus gedurende de betwiste periode niet langer rijksinwoner was. De jonge universitair week immers na zijn studies uit naar Zuid-Amerika en woonde en werkte er bijna permanent. Niettegenstaande dat hij zich niet uitschreef uit het bevolkingsregister van de gemeente waar hij bij zijn vertrek uit België woonde, liet hij zich bij aankomst in Costa Rica inschrijven op de Belgische ambassade aldaar. Deze administratieve handeling was samen met de feitelijke omstandigheden voor het Hof *in casu* voldoende om te besluiten tot niet-rijksinwonerschap. Het feit dat de betrokkene in de betrokken periode toch éénmaal een aangifte in de personenbelasting indiende werd door het Hof als een vergissing afgedaan.

163. Alvorens met absolute zekerheid tot het niet-rijksinwonerschap te besluiten, onderzocht het Hof echter wel waar ‘de zetel van fortuin’ van de betrokken persoon gelegen was. Zoals in het inleidend, eerder theoretische, gedeelte omtrent het begrip ‘zetel van fortuin’ werd met betrekking tot dit arrest op grond van de afwezigheid van vermogensbestanddelen in België en de slechts sporadische bezoeken aan familie en collega’s in België door het Hof besloten om de vermogenszetel daar te situeren “*waar hij zijn beroep uitoefent en waar hij de vruchten van zijn arbeid geniet*”²³².

²³⁰ Brussel, 11 december 1998, *Fisc.Koer.* 1999, 258-260.

²³¹ A. Gaublomme, noot bij Brussel, 11 december 1998 (nr. 9852/1866 Fisko-Service), *Fisc.Koer.* 1999, 260.

²³² Brussel, 11 december 1998, *Fisc.Koer.* 1999, 259.

2. Als alleenstaande naar Spanje

164. Een arrest van 20 juni 2000²³³ betreft het geval van een alleenstaande die besluit België te verlaten en zich in Spanje te vestigen. De betrokkene laat zich in België uit het bevolkingsregister schrijven en wordt ingeschreven in het bevolkingsregister van zijn nieuwe Spaanse woonplaats. Vanaf zijn inschrijving in Spanje wordt hij in dat land belast. Vier jaar later belast de Belgische belastingadministratie de betrokkene van ambtswege. Volgens de administratie is hij nog steeds Belgisch rijksinwoner en kan hij in de personenbelasting worden belast. De administratie baseert haar standpunt op de volgende feitelijke vaststellingen.

- De betrokkene verblijft regelmatig in België waar hij samen met zijn vriendin een appartement huurt;
- Hij heeft in België een personenwagen aangekocht die op zijn naam is ingeschreven;
- Hij heeft in België het vruchtgebruik van een weekendhuisje.

165. De belastingplichtige betwist de aanslag van ambtswege en dient een bezwaarschrift in. De gewestelijk directeur bevestigt echter het standpunt van de taxatiediensten en wijst het bezwaarschrift van de hand. Hierop besluit de belastingplichtige de betwisting voor te leggen aan de rechter.

166. Het Hof bevestigt de zienswijze van de belastingplichtige en beschouwt hem niet als Belgisch rijksinwoner en daarmee samenhangend als onderworpen aan de personenbelasting. Het Hof vertrekt van de definitie van het begrip rijksinwoner die artikel 2, §1, 1°, a) WIB geeft om te besluiten dat de betrokkene deze hoedanigheid niet heeft. Op grond van het zonet vermelde artikel zijn enkel de natuurlijke personen die in België hun ‘woonplaats’ of ‘zetel van hun fortuin’ gevestigd hebben aan de personenbelasting onderworpen. Het Hof blijft de gevestigde rechtspraak en interpretaties omtrent het begrip ‘zetel van fortuin’ trouw en stelt dat dit de plaats is waar iemands centrum van zakelijke bezigheden en/of patrimoniale belangen is gevestigd. De ‘fiscale woonplaats’ is de plaats waar iemand daadwerkelijk verblijft en waar zijn gezins- en sociaal leven is gevestigd. Zoals sinds geruime tijd in andere zaken de norm is, zal ook in deze betwisting het criterium van de ‘zekere standvastigheid’ spelen.

167. In het voorliggende geval is het hof van oordeel dat de belastingplichtige niet aan de voorwaarden voldoet om als rijksinwoner te kunnen worden gekwalificeerd. Volgens het Hof is geen van de feitelijke elementen die door de administratie worden aangevoerd om tot rijksinwonerschap te besluiten doorslaggevend. Aangezien de betrokkene in Spanje gedomicilieerd is, in België uit het bevolkingsregister is geschrapt, hier geen beroepsactiviteit meer heeft en blijkbaar ook geen financiële rekeningen aanhoudt, kan hij nog bezwaarlijk als rijksinwoner worden gekwalificeerd. Voor het Hof is het ook van belang dat de betrokkene in Spanje belastingen betaalt en sinds zijn vertrek gedurende meerdere jaren niet meer in België werd belast. In België werd hij sinds zijn vertrek ook niet meer opgeroepen om zijn kiesverplichtingen te voldoen. Op grond van deze vaststellingen kan er volgens het Hof worden besloten dat de betrokkene “op eerder bestendige wijze in Spanje verblijft”. Het feit dat hij in België van tijd tot tijd verblijft, hier over een voertuig beschikt en ook regelmatig een vakantiewoning gebruikt laat toe om de betrokkene als rijksinwoner te beschouwen. Het hof besluit daarom om de betwiste taxatie te herzien.

²³³ Antwerpen, 20 juni 2000, nr. 01/1124, *Fisc.Koer.*, 2000, 386-388, noot A. GAUBLomme.

3. Sportlui in Monaco

168. Als magneet voor de rijken der aarden is Monaco steeds met voorsprong het mekka geweest voor de rijke sportlui die hun sponseringinkomsten niet graag voor de helft afgeroomd zien. Een spraakmakende zaak in de jaren '90 was deze van een succesvol Belgisch rallyrijder die zich in Monaco had gevestigd. Hij had zich laten uitschrijven bij zijn Belgische gemeente, had een verblijfsvergunning in Monaco, opeenvolgende huurcontracten voor een appartement aldaar, en kon rekeningen voorleggen van elektriciteit, gas en telefoongebruik in Monaco²³⁴.

169. De fiscus betwiste niet dat de aangebrachte gegevens sterke aanwijzingen waren van een standvastig verblijf in Monaco, maar meende niettemin toch tot doorlopend Belgisch rijksinwonerschap te moeten besluiten op basis van het feit dat hij zou samenwonen met een vrouw in België, nog een telefoonnummer en een bankrekening aanhield in ons land en beschikte over een brommer.

170. Het Hof leidt hieruit af dat dit te weinig elementen zijn om als tegenbewijs te dienen bij het omgekeerde weerlegbaar wettelijk vermoeden van rijksinwonerschap bij inschrijving in de bevolkingsregisters en het 'domus' van de betrokken sportman aldus te situeren in België. De elementen worden door het Hof enkel aanzien als noodzakelijk in de organisatie van het professioneel leven van de belastingplichtige. Ten slotte merkt het Hof op, "dat het de belastingplichtige toegestaan is om, net zoals de minst belaste weg, ook het minst belaste land te kiezen"²³⁵.

Afdeling 2: Verplaatsing woonplaats bij uitkering aanvullend pensioenkapitaal

§1. Algemeen

171. Belgen die naar het buitenland verhuizen om daar belastingvrij hun aanvullend pensioenkapitaal op te strijken of, ondanks zij in het buitenland werken en aldaar wensen belast worden, toch hun woonplaats in België behouden, zijn een doorn in het oog van de fiscus. Omdat de mogelijkheden om die aanvullende pensioenkapitalen toch nog (te proberen) te belasten alsmäär afnemen, houdt de fiscus die dossiers nauwlettender in het oog om zo fictieve verhuizen op te sporen en tegen te gaan. Een circulaire van 2007 heeft daartoe ook nog even de beginselen inzake rijksinwonerschap op een rij gesteld²³⁶. De circulaire brengt echter weinig nieuws en zet de (bekende) criteria uiteen die de fiscus hanteert om uit te maken of een persoon als Belgisch rijksinwoner beschouwd kan worden. Wat dat betreft heeft de circulaire weinig meerwaarde. Pensioenen zijn in beginsel belastbaar in de staat waar de genietter woont. Veel landen belasten echter aanvullende pensioenkapitalen niet. Bijgevolg voelen veel, meestal gefortuneerde, Belgen zich geroepen ons land te verlaten vóór hun pensionering, zich (al dan niet fictief) in het buitenland te vestigen om vervolgens belastingvrij hun pensioenkapitaal op te strijken.

²³⁴ J. GOETHALS, "Fiscale woonplaats: vrije keuze van het 'minst belaste land'", *Fiskoloog (I)* 1996, afl. 151, 7.

²³⁵ Luik, 24 april 1996, *Fiskoloog (I)* 1996, afl. 151, 8.

²³⁶ Circ. AOIF 19/2007, nr. Ci.RH.241/585.607, 12 juli 2007.

172. De Belgische wetgever poogde daar iets aan te doen door die pensioenkapitalen bij fictie daags vóór de overplaatsing van de fiscale woonplaats naar het buitenland als uitgekeerd te beschouwen²³⁷. Op die manier zou België die pensioenkapitalen toch mogen belasten, aangezien ze bij fictie geacht werden uitbetaald te zijn op het ogenblik dat de begunstigde nog inwoner van België was. Het Hof van Cassatie²³⁸ stelde echter dat de fiscus die bepaling niet kan toepassen als een dubbelbelastingverdrag de heffingsbevoegdheid toekent aan de woonstaat. Het Europees Hof van Justitie oordeelde op zijn beurt dat die bepaling strijdig is met de Europese vrijheden²³⁹. Intussen is de wetgeving aangepast in die zin dat de fictie niet geldt als de woonplaats wordt overgebracht naar een binnen de Europese Economische Ruimte gelegen staat²⁴⁰.

173. Door de aangepaste wetgeving en de veroordeling door het Hof van Justitie is duidelijk dat de fiscus andere manieren moeten zoeken om toch de aanvullende pensioenkapitalen te kunnen belasten. De beste manier lijkt nu te focussen op bedrieglijke constructies en fictieve verhuizen. Tegenwoordig lijkt in deze enkel een feitenonderzoek de waarheid aan het licht te kunnen brengen. Een recent rechtspraakoverzicht:

§2. Rechtspraak

A. Rb. Brugge 5 juni 2012²⁴¹.

174. In het kader van de uitkering van in België opgebouwde pensioenkapitalen is het sinds het cassatiearrest van 5 december 2003²⁴² interessant om voor de uitbetaling ervan naar Frankrijk te emigreren. Sinds die datum heeft het Hof van Cassatie immers bepaald dat pensioenkapitalen die vanuit België aan Franse inwoners betaald worden, exclusief in Frankrijk belastbaar zijn. In het voorliggende geval had de belastingplichtige aan de vooravond van zijn pensionering, zich op deze rechtspraak baserende, zich uitgeschreven uit de bevolkingsregisters van Westende en zich in Frankrijk (Malo-les-Bains) in het bevolkingsregister ingeschreven. Kort na zijn verhuis betaalt zijn werkgever hem een pensioenkapitaal uit. De Belgische fiscus weigerde echter met de nieuwe fiscale status van de belastingplichtige rekening te houden.

175. De rechtbank die uiteindelijk met de zaak belast werd, volgde de stelling van de fiscus en aanzag de belastingplichtige als Belgisch rijksinwoner.

176. Op grond van artikel 1, 2° van het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag²⁴³ wordt een natuurlijke persoon geacht verblijfshouder te zijn van de verdragsluitende staat waar hij over een duurzaam tehuis beschikt. De rechtbank stelde vast dat de betrokken belastingplichtige zowel in Frankrijk (door een gekochte studio) als in België (door een eigenaar te blijven van een appartement) over een duurzaam tehuis beschikte. De vergelijking van het energieverbruik op

²³⁷ Artikel 364bis WIB, de zogenaamde emigratieclausule.

²³⁸ In een arrest van Hof van Cassatie, Cass. 5 december 2003, F.J.F. 2004, 64.

²³⁹ HvJ 5 juli 2007, Fisc.Act. 2007, nr. 26, 4-7.

²⁴⁰ Artikel 354 Wet van 27 december 2006 houdende diverse bepalingen, BS 28 december 2006.

²⁴¹ Rb. Brugge 5 juni 2012, nr. BR1 12/0660, www.monkey.be.

²⁴² Cass. 5 december 2003, F.J.F. 2004, 64.

²⁴³ Overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=0229e0fd-e1d1-49a5-b056-979b0b7c4bbb#findHighlighted>.

beide plaatsen kon geen uitsluitsel brengen. Ook het feit dat de betrokkene nog post ontving op zijn Belgisch adres volstond voor de rechtbank om aan te nemen dat hij gedurende de periode die het voorwerp uitmaakt van de betwisting, ook in België over een duurzaam tehuis beschikte.

177. Voor belastingplichtigen die zowel in België als in Frankrijk over een duurzaam tehuis beschikken, moet vervolgens worden onderzocht “met welk van beide staten de persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn”. In een dergelijk geval kunnen ze slechts rijksinwoner zijn van de staat “waar ze het middelpunt van hun levensbelangen hebben”²⁴⁴. Daarbij dient volgens de rechtbank “aandacht besteed te worden aan onder meer de familiale en sociale banden, de bezigheden, de politieke, culturele of andere activiteiten (hetzij persoonlijke betrekkingen) en de plaats van de economische bezigheid, de plaats van waaruit de eigendommen worden beheerd (hetzij de economische betrekkingen), in hun geheel te beschouwen”²⁴⁵. Zo de persoonlijke betrekkingen aan de ene kant en de economische betrekkingen aan de andere kant zich in verschillende staten situeren, zijn de persoonlijke betrekkingen van overwegend belang²⁴⁶.

178. De rechtbank stelt daarbij vast dat de belastingplichtige een alleenstaande is die heel zijn leven in België heeft geleefd en gewerkt. Hij beschikt in België over een bankrekening. Hij was er eigenaar van onroerende goederen en had er nog twee hypothecaire leningen lopen. De betrokkene liet het onderhoud van zijn auto in België uitvoeren.

188. De rechtbank komt finaal tot de conclusie dat uit het geheel van die vaststellingen en rekening houdend met het feit dat er tussen de oorspronkelijke woonplaats en de “beweerde” nieuwe woonplaats slechts een afstand van 40km ligt, niet kan worden uitgemaakt met welke staat gedurende de gecontroleerde periode de persoonlijke en de economische betrekkingen van de betrokkene het nauwst waren. Er kan volgens het vonnis, op basis van dezelfde overweging, evenmin uit worden afgeleid in welke staat de belastingplichtige het middelpunt van zijn levensbelangen had en in welk land de betrokkene gewoonlijk verbleef.

189. Gelet op artikel 2, c) van het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag en gezien het voorgaande beslist de rechtbank dan ook dat moet worden aangenomen dat de betrokkene verblijfshouder was van de staat waarvan hij de nationaliteit heeft, *in casu* België.

B. Antwerpen, 11 januari 2011.

181. Hoewel het woonplaatsbegrip in het betreffende arrest slechts secundair van belang was, en het arrest in hoofdzaak draaide rond de kwalificatie van een door een Zwitserse werkgever uitbetaalde som als pensioen of individuele levensverzekering, moest het Hof, ter bepaling van de heffingsbevoegde overheid, toch nagaan waar de woonplaats of zetel van fortuin van de begunstigde gelegen was. Het Hof was van oordeel dat de belastingplichtige *in casu* diende beschouwd te worden als Belgisch rijksinwoner in de zin van de artikelen 2 en 3 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen. De belastingplichtige had naar de rechters hun oordeel de ondubbelzinnige wil uitgedrukt om op duurzame wijze zijn familiale en patrimoniale belangen

²⁴⁴ Art. 1, 2°, a) Overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWWeb/document.do?method=view&id=0229e0fd-e1d1-49a5-b056-979b0b7c4bbb#findHighlighted>.

²⁴⁵ Rb. Brugge 5 juni 2012 (nr. BR1 12/0660), *Fisc.Koer.* 2012, afl. 17, 606.

²⁴⁶ Nr. 15 van de commentaar op artikel 4, *Commentaries on the articles of the Model tax convention, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed version – 2010*, IBFD, 2011, 87.

vanuit België te beheren. Zijn occasionele beroepshalve verblijf in het buitenland en het nog aanhouden van een buitenlandse rekening konden hieraan geen afbreuk doen. Wat voor het Hof doorslaggevende factoren waren, zijn het feit dat de betrokkene de wens heeft geuit de bedragen van zijn pensioenkapitalen te storten op zijn Belgische rekening, er reeds voor de beëindiging van het arbeidscontract in België een wagen werd ingeschreven en de betrokkene zijn arbeidsovereenkomst het adres van zijn Belgische woonplaats en zijn Belgisch rekeningnummer vermeld²⁴⁷.

§3. Conclusie

182. Het begrip rijksinwoner vervult in het kader van aanvullende pensioenkapitalen een centrale rol. Immers, de meeste dubbelbelastingverdragen kennen de heffingsbevoegdheid over aanvullende pensioenkapitalen exclusief toe aan de staat waarvan de genietter (rijks)inwoner is. Voor de omschrijving van het begrip rijksinwoner zijn in deze opnieuw de ‘woonplaats’ en de ‘zetel van fortuin’ belangrijk²⁴⁸. De circulaire verduidelijkt dat het feit vóór het voornemen komt en dat er gekeken moet worden naar het werkelijk wonen zonder dat men, in tegenstelling tot de burgerlijke woonplaats, tevens het voornemen moet hebben om op een bepaalde plaats zijn hoofdverblijf te vestigen²⁴⁹.

183. De fiscus zal eerst en vooral kijken naar de inschrijving in het rijksregister der natuurlijke personen. Wie ingeschreven is in het bevolkingsregister zal, zelfs bij vertrek naar het buitenland, conform het weerlegbaar wettelijk vermoeden, verder als rijksinwoner aangemerkt worden²⁵⁰. Het is dus zaak om bij een verhuis naar het buitenland eerst en vooral zich uit te schrijven uit de Belgische bevolkingsregisters en aldus de bewijslast voor de fiscus inzake woonplaats en zetel van fortuin om te keren.

184. Vervolgens gaat de fiscus na of de betrokkene op basis van feitelijke aanwijzingen toch niet in België kan belast worden. Het centrum van de huishoudelijke en vitale betrekkingen en de verblijfplaats van het gezin zijn hierbij de belangrijkste criteria. De plaats waar het gezin gevestigd is, geeft immers de doorslag. Voor gehuwden en wettelijk samenwonenden geldt trouwens het een onweerlegbaar vermoeden dat de woonplaats de plaats is waar het gezin is gevestigd²⁵¹. De hoedanigheid van rijksinwoner dient bij gehuwden en wettelijk samenwonenden gemeenschappelijk voor beide partners beoordeeld te worden. Echtgenoten zijn dus ofwel beiden rijksinwoner ofwel beiden niet-rijksinwoner. Het feit dat één van de echtgenoten tijdelijk in het buitenland verblijft, heeft dus niet tot gevolg dat die persoon de hoedanigheid van rijksinwoner verliest indien het gezin in België blijft. Dat zou enkel het geval zijn indien er sprake is van een feitelijke scheiding. Daarvoor is vereist dat de echtgenoten werkelijk en duurzaam een verschillende woonplaats hebben en een breuk in de relatie kan bewezen worden²⁵².

²⁴⁷ Antwerpen 11 januari 2011, *T.F.R.* 2011, nr. 401, 432.

²⁴⁸ Artikel 2, §1, 1°, a) WIB.

²⁴⁹²⁴⁹ W. DE BUYSER, “Nieuwe circulaire zet nog even beginselen inzake rijksinwonerschap op een rij”, *Fisc.Act.* 2007, nr. 30, 5-8.

²⁵⁰ Artikel 2, §1, 1°, tweede lid WIB.

²⁵¹ Artikel 2, §1, 1°, tweede lid WIB.

²⁵² W. DE BUYSER, “Nieuwe circulaire zet nog even beginselen inzake rijksinwonerschap op een rij”, *Fisc.Act.* 2007, nr. 30, 7.

185. De circulaire van 2007²⁵³ omtrent dit onderwerp bevat daarnaast een aantal praktische regels inzake belastingplichtigen die al dan niet tijdelijk in het buitenland wonen. Zo moet op basis van de feitelijke omstandigheden bekeken worden of iemand die naar het buitenland vertrekt, wel degelijk de bedoeling heeft om niet langer in België een werkelijke en blijvende woonplaats te behouden.

186. Als iemand naar het buitenland verhuist, moet tevens de duurzaamheid van dat verblijf in aanmerking genomen worden. Daarbij hanteert de fiscus een termijn van 24 maanden op een vaste plaats in het buitenland vooraleer hij de woonplaats als in het buitenland gevestigd beschouwd. Een korte terugkeer naar België voor bepaalde gebeurtenissen (vakantie, herscholing, familiale gebeurtenissen) heeft dan weer niet automatisch tot gevolg dat iemand de hoedanigheid van niet-inwoner verliest²⁵⁴.

187. Om inhouding van bedrijfsvoorheffing op de pensioenkapitalen te vermijden, moet de begunstigde een bewijs van inwonerschap van zijn nieuwe woonstaat voorleggen aan de uitbetalende instelling. Maar als de belastingplichtige in dat geval toch ook voldoet aan de voorwaarden om als Belgisch inwoner beschouwd te worden, zal op basis van (artikel 4 van) het toepasselijk dubbelbelastingverdrag dienen uitgemaakt te worden waar de betrokkene zijn woonplaats heeft. Als dat in beide staten het geval is, speelt in eerste instantie het duurzaam verblijf, vervolgens de persoonlijke en economische belangen, daarna het gewoonlijk verblijf en de nationaliteit en finaal het onderling overleg. Het gevolg is opnieuw een feitenanalyse die in een gerechtelijke fase steeds soeverein door de rechter worden beoordeeld. De moderne accenten en doorslaggevende elementen in deze werden hierboven uitvoerig uiteengezet.

188. Bovenstaande vonnissen tonen aan dat de belastingplichtigen die uit België om fiscale redenen willen emigreren, hun verhuis best zeer goed plannen. Indien blijkt dat de betrokkenen na hun verhuis uit België nog over een woning blijven beschikken en in België (te veel) persoonlijke en economische betrekkingen behouden, bestaat het risico dat de fiscus de emigratie naast zich neerlegt en hen voor de heffing van de inkomstenbelastingen verder als inwoners van België blijft beschouwen²⁵⁵.

²⁵³ Circ. AOIF 19/2007, nr. Ci.RH.241/585.607, 12 juli 2007.

²⁵⁴ W. DE BUYSER, "Nieuwe circulaire zet nog even beginselen inzake rijksinwonerschap op een rij", *Fisc.Act.* 2007, nr. 30, 7.

²⁵⁵ Bergen 17 januari 1985, *A.F.T.* 1985, 143; Luik 24 april 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 368; Gent 24 juni 2008, *Fisc. Koer.* 2008, 680; Rb. Brugge 5 juni 2012 (nr. BR1 12/0660), *Fisc.Koer.* 2012, afl. 17, 606.

Afdeling 3: Detachering naar het buitenland

§1. Algemeen

189. Internationale detachering betreft het uitzenden van werknemers voor een korte tot middellange termijn naar een economisch verbonden onderneming in een ander land voor zover de uitzendende onderneming ook daadwerkelijk werkgever blijft gedurende de detachering²⁵⁶.

190. Het fenomeen van de personele mobiliteit en grensoverschrijdend werken is een steeds noodzakelijker gegeven in onze hedendaagse, mondiale economie en een veel voorkomende vereiste op de huidige arbeidsmarkt. Het is daarbij een actieve factor in het belastingbeleid van werkgevers en werknemers, maar ook in dat van de overheid, hetzij door de inwaartse of uitwaartse detachering fiscaal aan te moedigen of echte of voorgewende uitwijkingsmaneuvers te beteugelen.

191. Bij de grensoverschrijding zijn de belastingstelsels van minstens twee staten betrokken: de woonstaat van de betrokkene en de andere staat, die meestal als bronstaat en *in casu* werkstaat wordt vereenzelvigd. We gaan de belastingregeling in de twee richtingen van deze grensoverschrijding ten gevolge van internationale detachering na en maken hierbij telkens twee subhypothesen:

1. De werknemer van een vreemde woonstaat komt zijn dienstbetrekking uitoefenen in België (werkstaat);
 - 1.1 Hij komt hier werken en wonen
 - 1.2 Hij vestigt in België zijn vaste woonplaats
2. Een Belgisch rijksinwoner gaat deze dienstbetrekking uitoefenen in het buitenland;
 - 2.1 Hij behoudt in België zijn woonplaats
 - 2.2 Hij woont en werkt in het buitenland.

192. Deze detachering kan kortstondig of langdurig zijn. Vooral in het laatste geval riskeert de betrokken werknemer zich vanuit fiscaal oogpunt gevestigd te hebben in het andere land. Deze personele en fiscale grensoverschrijding wijzigt grondig de toepassing van de belastingregels inzake woon- en werkstaat. De territorialiteit verbonden aan de initiële woonplaats wordt immers ingevuld voor deze van de andere staat, veelal de staat waar de betreffende dienstbetrekking wordt uitgeoefend.

§2. Belgische werknemer gedetacheerd naar het buitenland

193. Over het regime van de naar het buitenland gedetacheerde werknemer is in het Wetboek van Inkomstenbelastingen weinig concreets geregeld. Het onderwerp werd eerder uitgewerkt in administratieve circulaires. De omschrijving en de criteria ter bepaling van de fiscale woonplaats van een in het buitenland tewerk gestelde werknemer hebben de eerste artikelen van het Wetboek van Inkomstenbelastingen als basis. Men dient het eventuele rijksinwonerschap na te gaan door

²⁵⁶ R. CORNELISSEN, "Detachering binnen de Europese Gemeenschap: juridisch kader", in A. VAN REGENMORTEL en Y. JORENS (eds.), "Internationale detachering", Brugge, Die Keure, 1993, 25.

middel van het bepalen van de ‘woonplaats’ of ‘zetel van fortuin’, daarbij de wettelijke vermoedens uit artikel 2, §1, 1^o, 2^{de} en 3^{de} alinea WIB²⁵⁷ indachtig. In de casuspositie van de tijdelijk in het buitenland tewerk gestelde werknemer zijn deze feitelijke en fiscaalrechtelijke woonplaatskwalificatiecriteria bijzonder uitgesproken. Veelal heeft men te maken met ‘half-en-half’ toestanden die de kwalificatie bijzonder moeilijk maken. Dikwijls is het geen eenvoudige opgave om de hogerbeschreven fiscaalrechtelijke kenmerken en criteria toe te passen op de woontoestand van de gedetacheerde werknemer. Wat is nog de betekenis van enerzijds het thuisland en anderzijds het/de gastland(en)? Op basis van de wet is het onderscheid bijzonder moeilijk te maken in de toestand van de gedetacheerde werknemer. De fiscaalrechtelijke kwalificatie van de personele territorialiteit van de in het buitenland tewerkgestelde werknemer wordt een zoekplaatje, met de bijkomende complicatie dat de figuren ervan voornamelijk worden aangebracht door de betrokkenen zelf, met de medeplichtigheid van hun echtgenote en zijn werkgever²⁵⁸.

A. Geen veinzing

194. De persoonlijke vestiging in het buitenland mag niet geveinsd zijn. ‘Geveinsd’ staat in deze echter niet gelijk met ‘fiscaal geïnspireerd’ enkel en alleen door het eventuele fiscaal gunstige(re) klimaat van de nieuwe woonstaat. De situatie wordt enkel als zodanig beschouwd wanneer de banden met België, vereist voor het rijksinwonerschap, niet écht verbroken worden. Er is meer nodig dan een eenvoudige uitschrijving uit het bevolkingsregister in ons land en een overeenstemmende inschrijving in het buitenland. Aan de inschrijving in de bevolkingsregisters van de werkstaat kleeft immers geen omgekeerd wettelijk vermoeden van niet-rijksinwonerschap in België²⁵⁹. De nieuwe toestand dient te beantwoorden aan rechtmatige, *in casu* economische behoeften²⁶⁰. Eens de nieuwe woontoestand niet geveinsd of feitelijk artificieel is, is het gewild ontsnappen aan de PB-onderworpenheid gewoon de legitieme vrucht van de keuze van de minst belaste weg²⁶¹.

B. Beoordeling van de vermogenszetel

195. De invulling van het begrip ‘vermogenszetel’ in de specifieke toestand van een gedetacheerde werknemer is gekenmerkt door de vermogensbestanddelen die hij meeneemt naar zijn werkstaat en andere die hij achterlaat in zijn oorspronkelijke woonstaat. De plaats van beheer, die in deze doorslaggevend is, is echter in vele gevallen bij gedetacheerde werknemers al even onzeker en onvast als de plaats van werken en verblijven. Rechtspraak levert hierbij enkele waardevolle preciseringen voor de casuspositie van de betrokken werknemers.

²⁵⁷ Dit is enerzijds het weerlegbaar vermoeden van rijksinwonerschap bij inschrijving in het rijksregister en anderzijds het onweerlegbaar vermoeden van rijksinwonerschap dat de belastingwoonplaats bij gehuwden en wettelijk samenwonenden bepaald wordt door de plaats waar het gezin is gevestigd.

²⁵⁸ L. HINNEKENS, “Het (niet-)rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak”, A.F.T. 1995, 271.

²⁵⁹ Er kan eventueel wél sprake zijn van een feitelijk vermoeden waarmee de fiscus mogelijks rekening zal kunnen houden. L. HINNEKENS, “De hervorming van de niet-verblijfshoudersbelasting”, A.F.T. 1990, 72.

²⁶⁰ L. HINNEKENS, “Het (niet-)rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak”, A.F.T. 1995, 272.

²⁶¹ Zie *supra* hoofdstuk 3, afdeling 1, §2.

196. Uit rechtspraak²⁶² van begin jaren '90 blijkt dat een werknemer, gedetacheerd in Saoedi-Arabië, zijn niet-inwonershoedanigheid niet verliest als hij in België eigenaar blijft van een gebouw, dat wordt verhuurd en beheerd door een mandataris die eveneens de aandelenportefeuille van de belastingplichtige beheert en daarbij middels volmacht de belangen van de gedetacheerde werknemer op de algemene vergaderingen verdedigt. De plaats van waaruit de bediende zijn loopbaan duurzaam opbouwt kende het Hof in de bepaling van de woonplaats en zetel van fortuin *in casu* een hogere waarde toe.

197. Dat deze rechtspraak strikt dient geïnterpreteerd te worden blijkt uit de specifieke bemerkingen die het Hof maakt in het betreffende arrest. Er wordt onder andere vermeld dat “*de beslissingen van beschikking en beheer niet door de werknemer in het buitenland worden genomen, maar mogelijk gemaakt werden door volmacht aan een mandataris in België*”²⁶³. Tevens was in deze zaak het feit dat de bezoldigingen in het buitenland werden uitbetaald en zijn loopbaan zoveel mogelijk vanuit de buitenlandse arbeidsmarkt werd opgebouwd van belang.

C. Voldoende langdurig verblijf

198. Het feitelijk verblijf moet voldoende langdurig zijn om als standvastig te kunnen worden aangemerkt. Ook dit constitutief element moet ‘naar de omstandigheden worden beoordeeld’. Het is dus normaal complexer dan de louter temporele appreciatie. De vereiste minimumduur is korter of langer naargelang van de omstandigheden. De omstandigheden betreffen onder andere de intentie over de duur van de buitenlandse werkzaamheid, de aard van de buitenlandse werkzaamheid (job, stage, enz.), het feit of de dienstbetrekking al dan niet continu op dezelfde plaats wordt uitgeoefend, enz.

Toch kunnen inzake het temporele aspect enkele zaken vastgesteld worden. Uit rechtspraak van het Hof van Beroep te Brussel²⁶⁴ en Bergen²⁶⁵ en nu ook uit een administratieve richtlijn van 5 maart 1992²⁶⁶ blijkt dat ter zake van een termijn van 24 maanden verblijf op een vaste plaats in het buitenland als minimumtermijn moet worden aangenomen voor de vestiging van de woonplaats in het buitenland.

D. Dubbel inwonerschap (‘Dual residence’)

199. In tegenstelling tot de grote eenvormigheid van de uitleg van het begrip woonplaats in de omgangstaal, blijft het belastingbegrip tussen de nationale stelsels zeer verschillend gedefinieerd en uitgelegd. Er bestaat geen eenvormigheid tussen de autonome begrippen in de verschillende internationale rechtsorden. Wanneer een belastingplichtige in België is ingeschreven, of zijn gezin hier verblijft, maar het land waar hij (tijdelijk) werkt op grond van haar interne wetgeving bepaalt dat hij fiscaal inwoner is van dat land, kunnen de bijzondere wettelijke vermoedens en/of fiscale ficties in België of andere landen aldus tot gevolg hebben dat er een dubbele fiscale woonplaats ontstaat. Een eventueel dubbelbelastingverdrag dient in dit geval uitsluitel te bieden.

²⁶² Zie zowel *supra* als Brussel 15 mei 1990, A.F.T. 1991, 22, noot L. HINNEKENS.

²⁶³ Brussel 14 oktober 1993, *F.J.F.* 1994, 155; L. HINNEKENS, “Het (niet-)rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak”, A.F.T. 1995, 272.

²⁶⁴ Brussel 13 maart 1990, *Bull. Bel.*, afl. 711, 2929; Brussel 15 mei 1990, *F.J.F.* 1990, nr. 123.

²⁶⁵ Bergen 10 april 1992, *Fiscale Jurisprudentie* 93/86.

²⁶⁶ Circ. Nr. CI.RH.241/424.903 van 5 maart 1992.

Artikel 4 van het OESO-modelverdrag betreffende Inkomstenbelasting gaat uitdrukkelijk uit van de fiscale woonplaats volgens de interne wetgeving en verstrekt alleen voorkeurscriteria om het woonplaatsconflict op te lossen. Het artikel 4 OESO-modelverdrag met zijn criteria werd hierboven reeds uitvoerig besproken.

200. De specifieke plaats van belastbaarheid van het loon afkomstig uit de werkzaamheden in een buitenlandse verdragsstaat wordt behandeld in artikel 15 van het OESO-modelverdrag. Dit specifieke wetsartikel met zijn 3 criteria, zoals onder andere de 183-dagen regel, bezit geen enkele link meer met de (fiscale) woonplaats en zal dan ook niet verder besproken worden. Voor de volledigheid dient gezegd te worden dat de dubbele belasting op inkomsten die afkomstig zijn uit een land waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten, eenzijdig gematigd worden door de bepaling in artikel 156 WIB.

E. Gebrek aan vaste verblijfplaats

201. Een uitzonderlijke, maar tevens mogelijke hypothese is deze dat de kortstondigheid van de detachering van een werknemer zo groot is dat hij nergens (zowel niet in België als evenmin in het buitenland) nog vast verblijft op één plaats. Zijn bestaan wordt als het ware nomadisch en kan, bij gebrek aan het vereiste sedentair karakter, geen ontstaan geven aan een inwonershoedigheid van een bepaald land. Claeys Bouuaert besluit vanuit praktisch oogpunt dat in zulk geval de laatste duurzame verblijfplaats van de betrokken persoon bepalend blijft, zolang hij/zij niet ondubbelzinnig heeft aangetoond dat hij een nieuwe duurzame vestiging heeft²⁶⁷. Deze redenering lijkt Hinnekens juridisch echter moeilijk verzoenbaar met artikel 2 WIB. Een nomade is een nomade, en meteen essentieel geen rijksinwoner. Nergens stelt de wet, bij wijze van fictie, dat hij inwoner blijft zolang hij geen nieuwe duurzame hoofdvestiging in het buitenland heeft aangetoond²⁶⁸.

202. Aangezien artikel 2, §1, 1^o, 2^{de} alinea WIB de woonplaatskarakterisering nogal gemakkelijk bepaalt met de uitleg dat deze ‘naar de omstandigheden wordt beoordeeld’, is het belangrijk na te gaan waar de persoon vast verblijft, waar zijn gezin is gehuisvest, waar hij de nauwste betrekkingen met zijn andere medemensen onderhoudt, en waar hij het centrum van zijn zakelijke bezigheden en patrimoniale belangen heeft.

203. Tot voor kort vloeiden deze verschillende constitutieve elementen nog harmonisch samen tot één duidelijke hoofdvestiging. Sinds de loontrekkenden in dienst van multinationale ondernemingen meer en meer voor korte of langere termijn, al dan niet met gezin, van de ene naar de andere buitenlandse vestiging worden gezonden, ontstaan ‘half en half’ woontoestanden in het leef-, werk- en familiepatroon. Zij noodzaken een afweging tussen de constitutieve elementen²⁶⁹.

²⁶⁷ I. CLAEYS BOUUAERT, “Aantekeningen omtrent het fiscaal begrip van hoofdverblijf voor natuurlijke personen”, in *Mélanges offerts à Jacques Vêlu*, Brussel, Bruylant, 595.

²⁶⁸ L. HINNEKENS, “Het (niet-)rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak”, A.F.T. 1995, 276.

²⁶⁹ L. HINNEKENS, *Detachering en fiscaal recht*, in C. BOTTERMANS, I. BRIERS, R. CORNELISSEN, Y. JORENS, A. VAN REGENMORTEL (eds.), *Internationale detachering*, Brugge, Die Keure, 1993, 327.

F. Rechtspraak ter zake

204. Traditioneel is de gezinshuisvesting doorslaggevend²⁷⁰. Ondanks het ondertussen ingevoerde onweerlegbare vermoeden van fiscale woonplaats voor gehuwden is een al iets ouder arrest van het Hof van Beroep te Bergen²⁷¹ tóch belangrijk ten aanzien van de feitelijke interpretatie in het geval de echtgenote zich mee uitschrijft uit het bevolkingsregister en mee verhuist en enkel de kinderen achterblijven. Vanwege professionele doeleinden moest de verzoeker in deze zaak in de periode van 1 april 1986 tot 11 februari 1988 zeer frequent naar Libië reizen. Hij verbleef aldaar samen met zijn echtgenote, maar alleen hij liet zich gedurende deze tijd uitschrijven uit het Belgische bevolkingsregister. Zijn kinderen (op dat moment 17 en 20 jaar oud) bleven echter in ons land achter, samen met en in een door het betrokken koppel gehuurde woning, bestemd om de vakanties gezamenlijk in België door te brengen.

In de overweging dat de betrokkene gedurende deze periode niet als Belgisch rijksinwoner kon aanzien worden, stelde hij een vordering in tot teruggave van de voorheffingen die in het voordeel van de fiscus reeds op zijn loon werden ingehouden door de Belgische werkgever.

205. Hoewel de man in Tripoli gedurende zijn verblijfsperiode aldaar over een auto beschikte, een Libisch rijbewijs had, over een bankrekening bij een Libische bankinstelling bezat en aldaar enkele belastingen betaalde, voerde de Belgische belastingadministratie aan dat de persoon in kwestie de hoedanigheid van niet-verblijfshouder diende geweigerd te worden.

206. In de uitoefening van zijn soeverein appreciatierecht heeft het Hof van Beroep te Bergen als feitenrechter geoordeeld dat de betrokkene tóch in België zijn woonplaats en zetel van fortuin heeft²⁷². Gelet op het feit dat de verzoeker niet aantoonde dat hij in Libië de permanente beschikking had over een woonplaats, besluit het Hof dat de banden die de belastingplichtige had met Libië, niet zodanig lijken, dat kan geoordeeld worden dat hij zijn fiscale woonplaats daar ook werkelijk had. Ook zijn de banden met het moederland volgens het Hof te weinig doorgeknipt door het achterblijven van de studerende kinderen en het ter beschikking houden van de gehuurde woning. Het Hof verwijst hierbij naar de ondertussen vast geworden rechtspraak²⁷³ omtrent de permanentie en de continuïteit van de fiscale woonplaats en de eenheid van de zetel van fortuin.

207. Belangrijk is hierbij nogmaals op te merken dat samen met de initieel reeds aanwezige bedoeling om in februari 1988 terug te keren naar België, dezelfde feitenconstellatie met de wetswijziging van 6 juli 1994 heden ten dage via een veel eenvoudigere motivering eenzelfde uitkomst zou genereren. Via deze wet werd immers het onweerlegbare vermoeden ingevoerd dat de belastingwoonplaats voor gehuwden wordt bepaald door de plaats waar het gezin is gevestigd²⁷⁴. Wanneer een van beide echtgenoten dan om beroepsredenen in het buitenland verblijft en zijn gezin in België blijft wonen, blijft het fiscaal domicilie, behoudens bewezen feitelijke scheiding²⁷⁵, in België gevestigd²⁷⁶.

²⁷⁰ Brussel 9 januari 1979, *A.F.T.* 1981, 77; Luik, 18 juni 1986, *F.J.F.* 1987, 87.

²⁷¹ Bergen, 17 februari 1995, *F.J.F.* 1996, No. 96/3, 5-6.

²⁷² Dit is een toepassing van artikel 2, §1, 1°, a) WIB

²⁷³ Cass. 7 februari 1979, *J.T.* 1979, 554; Cass. 30 juni 1983, *J.D.F.* 1984, 162; Cass. 15 november 1990, *Pas. I* 1991, 280.

²⁷⁴ Artikel 2, §1, 1°, al. 3 WIB

²⁷⁵ Uitzondering op artikel 2, §1, 1°, al. 3 WIB via artikel 126, §2, 2° WIB.

208. In een recenter arrest²⁷⁷ wordt exemplatief duidelijk gemaakt dat het intentionele element belangrijk is in de beoordeling van de fiscale woonplaats en wordt de 24 maanden termijn uit de zogenaamde ABOS-circulaire van 5 maart 1992²⁷⁸ nogmaals scherp gesteld.

209. In eerste instantie werd de verzoeker in deze zaak door zijn werkgever, die gevestigd is in België, voor twee jaar gedetacheerd naar Abidjan (Ivoorkust). Hij verbleef er samen met zijn echtgenote en kinderen. Op 16 juli 1999 liet hij zich, samen met zijn gezin, uitschrijven uit het bevolkingsregister en beschikte op dat moment reeds over verblijfsdocumenten van de republiek Ivoorkust. De betrokkene behield echter in de tussentijd zijn woning in België voor het moment zijn buitenlandse opdracht afgelopen was. Hij belastte een immobiliënagentschap met de verhuur ervan.

210. De rechter leidt hieruit af dat de betrokkene reeds bij zijn vertrek niet de intentie had voor een lange periode in het buitenland te verblijven of zich definitief aldaar te vestigen. Hetzelfde geldt voor de werkgever. Die bleek altijd de bedoeling gehad te hebben om de betrokken werknemer slechts voor een beperkte tijd te detacheren. Dit blijkt uit de terbeschikkingstelling van een gemeubeld appartement in Abidjan. De eigen meubelen van de werknemer en zijn gezin werden nooit overgebracht. De belastingplichtige dient om die reden te worden beschouwd als Belgisch rijksinwoner.

211. Een extra argument in deze zaak is ook het feit dat de oorspronkelijk geplande termijn van twee jaar werd ingekort tot dertien maand (de periode juli 1999 tot juni 2000). De betrokkene laat zich opnieuw in de bevolkingsregisters van de gemeente Oudergem inschrijven op 7 juli 2000. De tijdsperiode waarin de werknemer in het buitenland verbleef werd absoluut te kort bevonden.

212. Omwille van de initieel aanwezige intentie bij zowel werkgever als werknemer om voor een relatief korte periode in het buitenland te werken en het feit dat deze periode gedurende de detachering dan nog gehalveerd werd, kan de verzoeker aldus niet eisen om belast te worden als niet inwoner voor de inkomsten die verbonden zijn aan het belastbaar tijdperk tijdens hetwelk hij in het buitenland was.

213. In een al iets ouder, maar nog steeds voor de praktijk relevant, arrest van het Hof van Beroep te Brussel²⁷⁹ werd de beoordeling van het fiscaal woonplaatsbegrip van een werknemer, woonachtig en werkzaam in de Verenigde Arabische Emiraten, behandeld. De betrokkene vertrok in opdracht van de vennootschap van zijn vader voor lange termijn naar de golfstaat en liet zijn echtgenote, in tegenstelling tot de betrokken man wél ingeschreven in het Belgisch bevolkingsregister, achter in België.

214. Het Hof oordeelde, op aangeven van de administratie en afgaande op de concrete feitelijke omstandigheden, dat het middelpunt van de levensbelangen van de betrokken man en diens zetel van fortuin in België dienen gelokaliseerd te worden. De feitelijke scheiding van de echtgenote werd als geveinsd beschouwd, er werd vastgesteld dat de man telkens voor maximaal 15 dagen in

²⁷⁶ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 5.

²⁷⁷ Brussel 30 april 2008, *F.J.F.* 2009, 764-765.

²⁷⁸ Circulaire nr. Ci.RH.241/424.903 van 5 maart 1992, gewijzigd door circulaire Ci.RH.241/542.243 van 12 juni 2001.

²⁷⁹ Brussel, 26 juni 1992, *Fiskoloog Internationaal* 1992, nr. 107, 5-6.

het buitenland verbleef, de vliegtuigtickets steeds Brussel als plaats van vertrek en terugkeer hadden, de betrokkene regelmatig professionele activiteiten in België ontplooiden voor zijn Belgische werkgever waarvoor hij onkostennota's binnenbracht en verplaatsingskosten vergoed kreeg en een groot deel van zijn loon werd gestort op een Belgische bankrekening.

215. In het algemeen, net als *in casu*, geven de volgende elementen, beschouwd over een voldoende lange periode, vaak de doorslag: de plaats waar de belastingplichtige zijn sociaal, politiek en cultureel leven heeft; de plaats waar de arbeidsovereenkomst wordt uitgeoefend; de plaats waar hij zijn voornaamste bron van inkomsten heeft (hier: een Belgische vennootschap waar hij frequent naar toe terugkeert); de plaats waar de gezinswagen is ingeschreven; de plaats van beheer van de goederen; de plaats vermeld op briefpapier en naamkaartjes; de plaats van huisvesting van vrouw en kinderen en de plaats naar waar de belastingplichtige terugkeert en waar hij zijn gezin terugvindt²⁸⁰.

§3. Buitenlandse werknemer gedetacheerd in België

216. Voor sommige buitenlandse werknemers en kaderleden voorziet de fiscale wetgeving in een gunststelsel. De speciale regeling met betrekking tot de erkenning en de daarbij horende voordelen werden hierboven reeds besproken. Voor zover deze buitenlandse werknemer hier niet is ingeschreven, voor langere periode verblijft en zijn woonplaats of zetel van fortuin hier vestigt, of voldoet aan de andere criteria uit de betreffende artikelen uit het Wetboek van Inkomstenbelastingen, is de betrokkene enkel onderworpen aan de regeling van de belasting niet-inwoners (BNI). Op die manier bestaat er enkel een zakelijke aanknoping met ons land en is hij slechts territoriaal beperkt belastingplichtig. Zolang er geen sprake is van rijksinwonerschap is de betrokkene immers niet onbeperkt belastingplichtig. Bij deze kwam deze sub-titel dan ook slechts ter vervollediging van het thema aan bod en wordt dit niet verder uitgewerkt in het kader van het onderwerp van deze masterproef.

²⁸⁰ J. SPECK, "De beoordeling van het fiscaal woonplaatsbegrip", *Fiskoloog Internationaal* 1992, nr. 107, 5-6.

DEEL 2: REGIONALE BELASTINGEN

Hoofdstuk 1: Belgisch woonplaatsbegrip in kader van schenkings- en successierechten

§1. Regioshopping

217. In functie van schenkings- en successierechten kan ook aan ‘regio shopping’ gedaan worden. Op basis van de Bijzondere Wet van 16 januari 1989 tot financiering van de gemeenschappen en gewesten²⁸¹ kunnen de gewesten autonoom de tarieven en de vrijstellingen van de successierechten bepalen. De opbrengst van de successierechten komt volledig toe aan de gewesten.

218. Op grond van de Bijzondere Wetten van 13 juli 2001²⁸² kregen de gewesten een verruimde fiscale autonomie. Zo werden onder andere de schenkingsrechten een gewestbelasting. Bovendien werden de gewesten met ingang van 1 januari 2002 in principe exclusief bevoegd zowel inzake de heffingsgrondslag²⁸³, het tarief en de vrijstellingen van de schenkings- en successierechten. De gewesten krijgen ook de volledige opbrengst van deze belastingen. De invordering blijft voorlopig nog steeds gebeuren door de federale overheid, die de ontvangen opbrengsten vervolgens verdeelt onder de verschillende gewesten²⁸⁴.

219. De gewesten, met Vlaanderen in een pioniersrol, hebben al veelvuldig gebruik gemaakt van de hen toegekende bevoegdheden inzake schenkings- en successierechten. Het gevolg is echter een weinig coherent kluwen van gewestelijke (gunst)tarieven. De belastingplichtige kan daardoor ‘shoppen’ en zich vestigen in het gewest dat, rekening houdend met zijn vermogensrechtelijke en/of familiale situatie, fiscaal het meest gunstig is om de laatste levensjaren door te brengen en er uiteindelijk ook te sterven of om er een schenking te doen²⁸⁵.

220. Naast de verschillen in de tarieven kunnen echter ook andere optimalisaties worden nagestreefd. Een voorbeeld bij uitstek is de Vlaamse splitsing van de nalatenschap in een onroerend en roerend gedeelte (voordelig in vergelijking met Brussel en Wallonië). Een ander voorbeeld is de gelijkstelling in Vlaanderen van ooms, tantes, neven en nichten met derden en de daarbij horende samenvoeging van hun netto-erfdelen (nadelig in vergelijking met Brussel en

²⁸¹ B.S. 17 januari 1989.

²⁸² B.S. 3 augustus 2001.

²⁸³ Niet de belastbare materie.

²⁸⁴ A. NYS en A-L. VERBEKE, *Internationale geografische estate planning*, in A-L. VERBEKE, H. DERYCKE, P. LALEMAN (eds.), *Vermogensplanning, alternatieve vormen*, Brussel, Larcier, 2009, 197

²⁸⁵ A. NYS en A-L. VERBEKE, *Internationale geografische estate planning*, in A-L. VERBEKE, H. DERYCKE, P. LALEMAN (eds.), *Vermogensplanning, alternatieve vormen*, Brussel, Larcier, 2009, 197

Wallonië). Ook voor samenwoners verschillen de gewestelijke regelingen aanzienlijk. Zo kunnen bepaalde feitelijke samenwoners²⁸⁶ enkel in Vlaanderen de tarieven tussen echtgenoten genieten.

221. Door de wetgever werd in 2001 tegelijk ook paal en perk gesteld aan de mogelijkheid tot ‘regio shopping’. Vroeger werd, conform artikel 110 Burgerlijk Wetboek, gekeken naar de plaats waar de nalatenschap ‘openvalt’ of naar de woonplaats van de schenker. Het criterium dat in deze gold was dat van de hoofdverblijfplaats, bepaald in artikel 102 Burgerlijk Wetboek. Opnieuw speelden alle wettelijke vermoedens van onder andere de inschrijving in het bevolkingsregister en het mogelijke tegenbewijs. Thans wordt iemands ‘fiscale woonplaats’ in het kader van schenkings- en successierechten over een periode van vijf jaar beschouwd. Fiscaal geïnspireerde woonplaatswijzigingen kort voor het overlijden of kort voor de schenking zetten dus nog weinig zoden aan de dijk. De criteria ter bepaling van de hoofdverblijfplaats gedurende deze laatste vijf jaar blijven wél, net zoals voor 2001, analoog aan deze van de inkomstenbelastingen. In het kader van de schenkings- en successierechten moet dus onder de nieuwe notie ‘fiscale woonplaats’ begrepen worden, de plaats waar de overledene of de schenker zijn werkelijke, effectieve, voortdurende woonplaats had gevestigd, de plaats waar hij zijn ‘*domus*’, zijn familie, het centrum van zijn bedrijvigheid, de zetel van zijn zaken en van zijn bezigheden had²⁸⁷.

222. In het kader van een correcte berekening van de successierechten stelt zich dus meer en meer de vraag naar de specifieke woonplaats van de decujus. Meer algemeen zijn Belgische successierechten immers verschuldigd wanneer de overledene een Belgisch rijksinwoner was. Had de overledene zijn woonplaats niet in België, dan zal België enkel een recht van overgang heffen indien de overledene in België gelegen onroerende goederen nalaat²⁸⁸. Een eenvoudige planning om Belgische successierechten te vermijden, lijkt dus te zijn om geen laatste woonplaats in België te hebben. Bij voorkeur wordt dan gekozen voor een land met een gunstig fiscaal regime terzake. Uiteraard zijn er naast de klassieke belastingparadijzen (Monaco, Andorra, enz.) ook landen die geen successierechten meer kennen. Italië en bepaalde kantons in Zwitserland (bv. Valais) zijn daarvan een voorbeeld. Andere landen kennen dan weer specifieke uitzonderingen of vrijstellingen. Luxemburg bijvoorbeeld (vererving in rechte lijn, mits voorwaarden) of Engeland (geen successierechten tussen echtgenoten)²⁸⁹. Bij interesse in een dergelijke constructie lijkt het dus zaak te zijn quasi alle banden met België door te knippen. Ook hier zal de Belgische administratie alsnog proberen een kwalificatie als rijksinwoner door te voeren.

²⁸⁶ Hier worden de feitelijke samenwonenden bedoeld die op het moment van het overlijden al ten minste 1 jaar ononderbroken samenwoonden en een gemeenschappelijke huishouding voerden. Ze kunnen dat bewijzen aan de hand van een uittreksel uit het bevolkingsregister.

²⁸⁷ A. NYS en A.-L. VERBEKE, *Internationale geografische estate planning*, in A.-L. VERBEKE, H. DERYCKE, P. LALEMAN (eds.), *Vermogensplanning, alternatieve vormen*, Brussel, Larcier, 2009, 198.

²⁸⁸ A. NYS en A.-L. VERBEKE, *Internationale geografische estate planning*, in A.-L. VERBEKE, H. DERYCKE, P. LALEMAN (eds.), *Vermogensplanning, alternatieve vormen*, 2009, Brussel, Larcier, 194.

²⁸⁹ A. NYS en A.-L. VERBEKE, *Internationale geografische estate planning*, in A.-L. VERBEKE, H. DERYCKE, P. LALEMAN (eds.), *Vermogensplanning, alternatieve vormen*, 2009, Brussel, Larcier, 194.

§2. Definiëring fiscale woonplaats

223. Krachtens artikel 1 van het Belgisch Wetboek van Successierechten wordt als rijksinwoner beschouwd, hij die op het ogenblik van zijn overlijden binnen het rijk zijn domicilie of zetel van zijn vermogen heeft gevestigd.

Aangenomen wordt dat deze definitie dezelfde inhoud heeft als de basisdefinitie zoals hierboven beschreven in het kader van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen. Het spreekt evenwel voor zich dat de latere specifieke uitbreidingen in het kader van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (nl. het vermoeden op grond van inschrijving in het bevolkingsregister en plaats waar het gezin is gevestigd) niet gelden voor de toepassing van de successierechten²⁹⁰.

224. Volgens het laatste lid van artikel 1 Wetboek Successierechten is een rijksinwoner “*hij die op het ogenblik van zijn overlijden binnen het Rijk zijn domicilie of zetel van fortuin heeft gevestigd*”. Uit deze omschrijving blijkt dat enkel met de toestand ten dage van het overlijden rekening dient gehouden te worden. Hoe de toestand voordien was, is volkomen irrelevant. De rechtspraak en rechtsleer zijn unaniem om te stellen dat rekening moet worden gehouden met het werkelijk domicilie en niet met het wettelijk domicilie²⁹¹. Aldus moet de hoedanigheid van rijksinwoner worden toegekend aan de persoon die zijn werkelijke, effectieve en voortdurende woonplaats heeft binnen de grenzen van België en er zijn zaken of bezigheden heeft. Deze woonplaats (*domus*) wordt aangeduid als de fiscale woonplaats. Een bepaalde persoon kan slechts één woonplaats (*domus*) en dus fiscale woonplaats hebben. Indien de betrokkene meerdere verblijfplaatsen heeft, dient enkel rekening te worden gehouden met het hoofdverblijf.

225. Vermits het enige criterium om de hoedanigheid van rijksinwoner te bepalen, het wettelijk domicilie is, zijn alle andere criteria van geen belang. Zijn bij de beoordeling op zich genomen van weinig tot geen belang: wettelijk domicilie, de ligging van de goederen, de plaats van het overlijden, het feit dat men in een ander land reeds aangifte heeft gedaan, de nationaliteit, enz. Het spreekt evenwel voor zich dat deze elementen onderdeel uitmaken van de globale feitelijke afweging die moet worden gemaakt. In geval van betwisting oordeelt de feitenrechter soeverein. Hierbij moet men ervan uitgaan dat de rechter moet worden overtuigd van het feit dat de erflater een niet-rijksinwoner was of dat de erflater een rijksinwoner was. In het eerste geval is het bewijs te leveren door de belastingplichtige, in het tweede geval door de administratie.

§3. Dubbele woonplaats

226. In tegenstelling tot de situatie die geldt voor inkomstenbelastingen, heeft België maar weinig dubbelbelastingverdragen afgesloten inzake successierechten²⁹² en helemaal geen verdragen met betrekking tot schenkingsrechten. Verder is de interne voorkoming van dubbele belasting manifest ontoereikend. De voorkoming betreft immers enkel in het buitenland gelegen

²⁹⁰ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 150.

²⁹¹ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 150.

²⁹² Slechts 2: Overeenkomst ter voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van sommige andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen (en registratierechten) van 20 januari 1959 (tussen België en Frankrijk) en van 18 januari 1956 (tussen België en Zweden), *Fisconetplus*, <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=84dada1a-cf3b-4b12-a05e-61d922ddb833#findHighlighted>.

onroerend goed (artikel 17 W.Succ.). De dubbele woonplaatsproblematiek is met andere woorden een zeer prangend probleem. Dit geldt misschien zelfs nog meer voor successierechten en andere kapitaalbelastingen dan voor inkomstenbelastingen. Kapitaalbelastingen verarmen immers werkelijk daar waar inkomstenbelastingen (voor zover een tarief van 100% niet wordt overschreden) niet verarmen²⁹³. Discussies omtrent dubbel rijksinwonerschap moeten met andere woorden ten alle prijzen worden vermeden. Dit kan niet op een gekunstelde of artificiële manier. Enkel een goede, concrete, realistische en doordachte invulling van de woonplaats helpt²⁹⁴.

§4. Rechtspraak

227. De beslissingen over het fiscaal inwonerschap kaderen meestal in de sfeer van de inkomstenbelastingen en betreffen slechts bij uitzondering het onderwerp van de successierechten. Hierna wordt toch een klein overzicht gegeven van enkele feitenkwesties rond successierechten en rijksinwonerschap die werden voorgelegd aan de rechter. In elk van deze zaken werd besloten tot het bestaan van een fiscaal domicilie in België.

Op 18 december 2009 deed de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel²⁹⁵ uitspraak in een zaak van een belastingplichtige met Franse nationaliteit, ingeschreven in de bevolkingsregisters van de Brusselse gemeente Elsene en overleden in 2007 in het zuiden van Frankrijk. De betrokkene had zich na jarenlange behandeling tegen kanker in België voor palliatieve verzorging laten repatriëren naar Frankrijk. Bij het openvallen van zijn nalatenschap ontstond er tussen de erfgenamen discussie over de fiscale woonplaats.

228. Volgende feiten konden de rechtbank alvast niet overtuigen om te besluiten tot het bestaan van een fiscaal domicilie in Frankrijk: het feit dat de belastingplichtige, naast een aantal onroerende goederen in België, tevens over onroerende goederen in Frankrijk beschikte; dat hij, zeker zodra hij met pensioen was, frequent in Frankrijk verbleef waar ook twee van zijn kinderen woonden; en dat zijn wagen in Frankrijk was ingeschreven. Voor de rechtbank waren daarentegen doorslaggevend, het feit dat de betrokkene zijn volledige professionele carrière in België heeft doorgebracht en het feit dat zijn echtgenote op het moment waarop hij stierf (en ook op datum van het vonnis) woonachtig was in België.

229. Zoals hierboven aangegeven, geniet de feitelijke toestand fiscaalrechtelijk voorrang op de intentie van de belastingplichtige, maar kan bij de feitelijke beoordeling wel rekening gehouden worden met deze intentie²⁹⁶. Dit is ook wat de rechtbank doet in zijn beoordeling. Volgens de rechtbank heeft de belastingplichtige nooit de intentie gehad om zijn hoofdverblijfplaats naar Frankrijk over te brengen, maar is hij enkel naar Frankrijk teruggekeerd om daar zijn laatste dagen door te brengen en begraven te worden. Uit het feit dat de belastingplichtige op het einde van zijn leven besliste terug te keren naar Frankrijk, kan niet afgeleid worden dat hij de wil had aan zijn verblijf een standvastig en bestendig karakter te verlenen.

230. De rechtbank besluit dan ook dat de belastingplichtige geacht moet worden Belgisch rijksinwoner te zijn op het moment van zijn overlijden.

²⁹³ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 150.

²⁹⁴ A. VAN ZANTBEEK, “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 150.

²⁹⁵ Rb. Brussel 18 december 2009, *Rev.not.b.* 2010, 526.

²⁹⁶ A. LETTENS, “Het begrip ‘fiscale woonplaats’ blijft een feitenkwestie”, *Fiscoloog (I)* 335, 7.

231. In een vrij recente zaak diende de Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel²⁹⁷ zich opnieuw uit te spreken over de vraag of een persoon, hier met Belgische nationaliteit, op datum van overlijden haar fiscaal domicilie in België dan wel in Zuid-Frankrijk had. De betrokkene was tijdens haar verblijf in Frankrijk in een coma gevallen, waarop haar echtgenoot besliste haar te laten overbrengen naar België, waar ze tijdens hetzelfde jaar nog overleed in het ziekenhuis. Vlak voor haar overlijden werd gevraagd haar te laten inschrijven in het bevolkingsregister van Elsene, maar dit werd geweigerd. Op het moment van overlijden was de belastingplichtige dus ingeschreven in het bevolkingsregister van een Franse gemeente.

232. Zoals hierboven aangehaald, vormt de inschrijving in de bevolkingsregisters een begin van bewijs, maar is het op zich niet doorslaggevend om de fiscale woonplaats te bepalen. De concrete feiten en omstandigheden kunnen dit begin van bewijs weerleggen, zo bevestigt de rechtbank.

233. De rechtbank stelt *in casu* vast dat de overledene belangrijke banden had met zowel Frankrijk als België. Zo beschikte zij zowel in Zuid-Frankrijk als in Brussel en Waver over onroerende goederen. Zij bracht weliswaar het merendeel van de tijd in Frankrijk door, maar verbleef niettemin samen met haar echtgenoot ook regelmatig in België, meer bepaald in Waver, waar er ook openstaande rekeningen voor gas, elektriciteit, telefoon, enz. waren. Bovendien woonden ook haar kinderen in België en werd er beslist haar laatste levensdagen in België te laten doorbrengen. Daar waar haar ene zoon oordeelde dat zijn moeder fiscaal inwoner van Frankrijk was, oordeelde haar echtgenoot en andere zoon dat ze fiscaal domicilie in België had. Hoewel ze verzekerd was in Frankrijk, kwam ze zeer vaak naar België om zich te laten verzorgen. Verder werden haar pensioenen overgedragen naar en betaald in Frankrijk en bevond het belangrijkste deel van het fortuin van de echtgenoten zich in Luxemburg, maar zij beschikte ook in België over bankrekeningen en een bankkluis.

234. Kortom, op basis van deze feiten kon volgens de rechtbank niet worden uitgemaakt waar de fiscale woonplaats zich bevond op datum van overlijden. Vandaar dat de rechter zich beroepte op artikel 3 van het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag inzake belastingen op de erfenissen en registratierechten²⁹⁸. Dit artikel bepaalt dat, wanneer op basis van de concrete feiten en omstandigheden niet uitgemaakt kan worden waar de fiscale woonplaats van de overledene zich bevindt, de nationaliteit van de betrokkene in volgende instantie doorslaggevend zal zijn. Aangezien de belastingplichtige op het moment van overlijden de Belgische nationaliteit had, werd ze geacht op dat moment fiscaal inwoner te zijn van België²⁹⁹.

²⁹⁷ Rb. Brussel 22 september 2010, A. LETTENS, “Het begrip ‘fisale woonplaats’ blijft een feitenkwestie”, *Fiscoloog (I)* 335, 7.

²⁹⁸ Overeenkomst tussen België en Frankrijk ter voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van sommige andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen (en registratierechten) van 20 januari 1959, *Fisconetplus*, <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=84dada1a-cf3b-4b12-a05e-61d922ddb833#findHighlighted>.

²⁹⁹ A. LETTENS, “Het begrip ‘fiscale woonplaats’ blijft een feitenkwestie”, *Fiscoloog (I)* 335, 7.

DEEL 3: LOKALE BELASTINGEN

Hoofdstuk 1: De Belgische gemeentebelasting

§1. Inleiding

235. Bij een geografische tax planning hoeft men het niet noodzakelijk buiten de landsgrenzen te zoeken. Voor de laatste post in de berekening van de personenbelasting, speelt de gemeente waar men woont immers een belangrijke rol. Ook binnen ons eigen land kan door ‘city/town shopping’ aan belastingbesparing gedaan worden. Dat komt doordat de gemeentes soeverein van elkaar de bevoegdheid bezitten een aanvullende gemeentebelasting te heffen. Deze gemeentelijke belasting wordt bepaald aan de hand van een door de gemeente vastgelegd percentage bovenop de personenbelasting.

Die belasting is, door het soevereine recht van iedere gemeente om een afzonderlijk percentage vast te stellen in functie van haar noden, niet overal gelijk. Voornamelijk in Vlaanderen zijn er enkele gemeentes die weinig of geen aanvullende gemeentebelasting heffen (zie tabel). De kustgemeentes Knokke-Heist, De Panne en Koksijde heffen zelfs helemaal geen aanvullende belasting. Opvallend is dat de gemeentes in het Brussels en het Waals Gewest hogere percentages aanrekenen. Enkel in twee gemeentes in Waals-Brabant betalen belastingplichtigen nog minder dan 6 % aanvullende gemeentebelasting, namelijk Braine-l’Alleud (5,9%) en Waterloo (5,7%)³⁰⁰.

GEMEENTES MET 5% OF MINDER AANVULLENDE GEMEENTEBELASTING

Gemeente	Provincie	Aanvullende gemeentebelasting
Kapellen	<i>Antwerpen</i>	5%
Oud-Turnhout	<i>Antwerpen</i>	5%
Herstappe	<i>Limburg</i>	5%
Zaventem	<i>Vlaamse-Brabant</i>	5%
Nieuwpoort	<i>West-Vlaanderen</i>	5%
Aartselaar	<i>Antwerpen</i>	4%
Beveren	<i>Oost-Vlaanderen</i>	4%
Machelen	<i>Vlaams-Brabant</i>	4%
Zwijndrecht	<i>Antwerpen</i>	1%
Koksijde	<i>West-Vlaanderen</i>	0%
De Panne	<i>West-Vlaanderen</i>	0%
Knokke-Heiste	<i>West-Vlaanderen</i>	0%

(Percentages geldig voor het aanslagjaar 2013)

Bron: <http://fiscus.fgov.be/interfaoifnl/ippTC/ippTC.htm>.

³⁰⁰ Bron: <http://fiscus.fgov.be/interfaoifnl/ippTC/ippTC.htm>. (percentages geldig voor het aanslagjaar 2013)

236. Gezien de vrij hoge percentages aanvullende gemeentebelasting in sommige gemeenten kan vooral voor belastingplichtigen met hoge inkomens de verhuizing naar een gemeente met een lager tarief een aanzienlijke besparing op de personenbelasting betekenen. In het verleden hebben zich dan ook heel wat rijken ingeschreven in het bevolkingsregister van onder andere Knokke-Heist. In de praktijk bleken ze vaak geen echte ingezetenen van de gemeente te zijn, maar slechts een tweede verblijf aldaar te bezitten. Sommigen bleven in het binnenland wonen en verbleven enkel sporadisch – bijvoorbeeld gedurende de weekends – in Knokke. Die situatie gaf al gauw aanleiding tot discussies met de fiscus³⁰¹.

§2. Fiscale bevoegdheid van de gemeente

A. Het principe van de fiscale autonomie

237. De artikelen 41 en 162 van de Grondwet leggen het beginsel van de gemeentelijke autonomie vast. In uitvoering daarvan mogen op grond van artikel 465 WIB en volgende “*de agglomeraties en de gemeenten een aanvullende belasting vestigen op de personenbelasting (...) ten laste van de rijksinwoners die belastbaar zijn in die gemeente of in de gemeenten die deel uitmaken van die agglomeraties*”. Zowel de hierboven vermelde als andere regels³⁰² zorgen ervoor dat de bevoegdheden van de gemeenten ter zake van belastingen uiterst beperkt en duidelijk afgelijnd zijn. Daaruit volgt onder meer dat de gemeenten op fiscaal gebied in principe maar 2 dingen te beslissen hebben: ten eerste, óf en ten tweede, hoeveel procent aanvullende gemeentebelasting zij heffen³⁰³.

De fiscale autonomie van de gemeenten is aldus niet absoluut. Ze wordt beperkt door tal van grondwettelijke en wettelijke bepalingen, algemene rechtsbeginselen en regels betreffende het administratief toezicht³⁰⁴. Op een aantal van deze beperkingen wordt hierna verder in gegaan.

B. Personeel toepassingsgebied

238. Volgens artikel 456 en volgende van het Wetboek Inkomstenbelastingen “*mogen de agglomeraties en de gemeenten een aanvullende belasting vestigen op de personenbelasting*”. Uit artikel 467 WIB volgt dat de aanvullende belasting op de personenbelasting wordt geheven door de gemeente of door de agglomeratie ten laste van de *rijksinwoners die respectievelijk belastbaar zijn in die gemeente* of in de gemeenten die deel uitmaken van de agglomeratie. Ook hier dient voor de woonplaats van de zonet vermelde rijksinwoner gekeken te worden naar zijn fiscale woonplaats om het percentage van de heffing te bepalen. Het territorialiteitsbeginsel ten aanzien van personele belastingen betekent dat de bevoegdheid van de gemeentelijke overheid om de grondslag van de belasting te bepalen, beperkt is tot de personen die:

- duurzaam op het grondgebied van de gemeente aanwezig zijn; of
- aldaar belangen bezitten³⁰⁵.

³⁰¹ J. STEENACKERS, “Knokke, een fiscaal paradijs”, *Moneytalk* 27 februari 2011, 19.

³⁰² Onder andere artikel 467 WIB.

³⁰³ M. DE JONCKHEERE, *De gemeentelijke belastingbevoegdheid. Fiscaal juridische aspecten*, Brugge, Die Keure, 1996, 397-398.

³⁰⁴ A. TIBERGHIE, *Tiberghien, Handboek voor Fiscaal Recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1510.

239. De aanwezigheid is een materieel element, dat zich zowel onder de vorm van bewoning als in de vorm van een activiteit kan voordoen. De bewoning op het grondgebied van de gemeente dient duurzaam te zijn. Die vereiste duurzaamheid is daarbij een intentioneel element, namelijk de wil om duurzaam van de gemeentelijke dienstverlening gebruik te maken. Het bezitten van belangen op het grondgebied van de gemeente is een zeer ruim criterium, maar minder relevant bij de bespreking van het fiscaal woonplaatsbegrip. Voor de volledigheid maakt dit criterium het mogelijk om ook niet-inwoners aan een gemeentebelasting te onderwerpen. *In casu* kan gedacht worden aan de belasting op tweede verblijven.

240. Samenvattend kan dus gesteld worden dat de gemeente belastingen kan heffen op alle personen die in de gemeente wonen, en op de andere personen die er belangen hebben op basis van alle toestanden die zich in de gemeente voordoen of verrichtingen die er plaats vinden³⁰⁶.

C. De territoriale beperkingen

241. De fiscale bevoegdheid van de gemeenten wordt beperkt door het territoriale karakter van de bevoegdheid van de gemeenteraden³⁰⁷. Als territoriaal gedecentraliseerde instellingen kunnen gemeenten hun fiscale bevoegdheid slechts uitoefenen binnen hun wettelijk afgebakend grondgebied³⁰⁸.

Het Hof van Cassatie heeft in een arrest van 27 februari 1911³⁰⁹ op vrij volledige wijze beschreven welke de gevolgen zijn van de territoriale bevoegdheidsbeperking. Volgens dit arrest is de bevoegdheid om de belastbare massa vast te stellen *“beperkt tot de personen of de voorwerpen die zich op het grondgebied van de gemeente bevinden en tot de activiteiten die binnen dit territorium worden uitgeoefend”*.

242. Wanneer het gaat om indirecte gemeentebelastingen³¹⁰ zijn er geen problemen inzake de toepassing van het territorialiteitsbeginsel: kortstondige feiten en handelingen mogen alleen belast worden door de gemeente waarin zij zich voordoen³¹¹.

243. Voor directe belastingen³¹² moeten een onderscheid gemaakt worden tussen de zogenaamde ‘zakelijke belastingen’ en de ‘personele belastingen’. ‘Zakelijke of objectgerichte belastingen’ slaan op voorwerpen, feiten, toestanden en activiteiten die zich binnen de grenzen van de gemeente voordoen. Bij ‘personele belastingen’ is de band van de belastingplichtige met het grondgebied van de gemeente van persoonlijke aard.

³⁰⁵ A. TIBERGHIE, *Tiberghien, Handboek voor Fiscaal Recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1511.

³⁰⁶ A. TIBERGHIE, *Tiberghien, Handboek voor Fiscaal Recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1512.

³⁰⁷ M. DE JONCKHEERE, “De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid”, *L.R.B.* 2004, 25.

³⁰⁸ N. PLETS, “Lokale fiscaliteit: beperkingsbevoegdheid en bevoegdheidsbeperkingen”, in *Jaarboek lokale belastingen 1999-2000*, Brugge, Die Keure, 2000, 33.

³⁰⁹ Cass. 27 februari 1911, *Pas. I* 1911, 144.

³¹⁰ ‘Indirecte gemeentebelastingen’ zijn belastingen op handelingen of feiten van voorbijgaande en geïsoleerde aard. Zij worden geheven op kortstondige feiten en handelingen, ongeacht of deze zich herhaalde malen voordoen (Cass. 28 maart 1980, *Arr.Cass.* 1979-80, 953.). Voorbeelden kunnen gevonden worden in de sfeer van de indirecte belasting op het ophalen van sluikstorten, de indirecte belasting op de ontgravingen, enz.

³¹¹ A. TIBERGHIE, *Tiberghien, Handboek voor Fiscaal Recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1511.

³¹² Directe belastingen zijn deze die drukken op een uit hun aard duurzame toestand of op een reeds verrichtingen in hun geheel genomen (Cass. 18 april 1967, *Pas.* 1967, I, 976).

244. Het territorialiteitsbeginsel ten aanzien van zakelijke belastingen betekent dat een gemeente slechts situaties of feiten kan belasten die zich op haar grondgebied voordoen. Als schoolvoorbeeld kan hierbij gedacht worden aan onder meer de huisvuilbelasting en de opcentiemen die de gemeente ontvangt wegens het gebruik van een in de gemeente gelegen onroerend goed. Bij personele belastingen bestaat er enkel een band tussen de persoon waarop de belasting mogelijks betrekking heeft en de gemeente die de belasting heft. Die band veruitwendigt zich in dit kader doordat de woonplaats van de betrokken belastingplichtige in de gemeente zou gelegen zijn³¹³.

1. Beperkingen van het territoriaal toepassingsgebied door het gemeentelijk belastingreglement.

245. Hoewel het bovenstaande vrij logisch klinkt, lijkt een vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel³¹⁴ de gemeenten de mogelijkheid te geven om binnen de grenzen van hun territoriale bevoegdheid zoals omschreven in het Wetboek van Inkomstenbelastingen het territoriale toepassingsgebied van hun aanvullende gemeentebelasting vrij te regelen. De gemeenten zouden niet verplicht zijn om in hun belastingreglement hetzelfde territoriaal aanknopingspunt te gebruiken als hetgeen in het Wetboek van Inkomstenbelastingen wordt gebruikt om te bepalen welke gemeente heffingsbevoegd is. Bijgevolg zou het territoriaal toepassingsgebied van de aanvullende gemeentebelasting zoals bepaald in het gemeentelijk belastingreglement kunnen afwijken van het toepassingsgebied dat voortvloeit uit de bevoegdheidsverdelende regels van het Wetboek van Inkomstenbelastingen. De gemeenten zijn slechts binnen de grenzen gesteld door het Wetboek van Inkomstenbelastingen bevoegd om aanvullende gemeentebelasting te heffen. Heeft een gemeentelijk belastingreglement een beperkter toepassingsgebied, dan lijkt de rechtbank dit uitwerking te laten krijgen. Meer dan alleen óf en hoeveel, zouden de gemeenten dus ook in zekere zin mogen bepalen wie zij aan de aanvullende gemeentebelasting onderwerpen³¹⁵.

Artikel 465 WIB laat geen twijfel bestaan over het feit dat het de gemeenten vrij staat om al dan niet een aanvullende gemeentebelasting te heffen: de agglomeraties en de gemeenten *mogen* – en dus niet ‘moeten’ – een aanvullende belasting op de personenbelasting vestigen. De rechtbank volgt in deze de stelling van de verzoekende partij dat de gemeente niet verplicht is om haar territoriale bevoegdheid ter zake maximaal uit te putten. De redenering volgend van ‘wie het meerdere mag, mag ook het mindere’, zou de gemeente zich er ook wettelijk toe kunnen beperken slecht een beperkt aantal rijksinwoners die met haar grondgebied een aanknopingspunt hebben, aan de aanvullende gemeentebelasting te onderwerpen³¹⁶.

246. *In casu* betrof de zaak een feitelijk gescheiden koppel waarvan de man gedurende het belastbaar tijdperk de gezinswoning in Affligem verliet en zich domicilieerde in Knokke. Normaal gezien zou voor dát jaar artikel 126 WIB uitwerking krijgen en een gezamenlijke aangifte in Affligem worden opgesteld. Het belastingreglement van de gemeente Affligem bepaalde echter dat elke inwoner die op 1 januari van het aanslagjaar in de gemeente is ‘gedomicilieerd’ (*quod non* wat betreft de man), gehouden is tot het betalen van de aanvullende gemeentebelasting. Los van de

³¹³ A. TIBERGHIEN, *Tiberghien, Handboek voor Fiscaal Recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1511.

³¹⁴ Rb. Brussel 25 februari 2009, Fisc.Koer. 2009, 412-415.

³¹⁵ T. SCHEPENS, “Grenzen aan de territorialiteit van de aanvullende gemeentebelasting. Ook een gemeentelijke kwestie?”, noot bij Rb. Brussel 25 februari 2009, *T.F.R.* 2009, 840.

³¹⁶ Rb. Brussel 25 februari 2009, *T.F.R.* 2009, 845, noot. T. SCHEPENS.

vraag of de gemeente Affligem bewust of onbewust heeft willen afwijken van het domiciliebegrip uit de personenbelasting, aanvaardt de Rechtbank deze beperking van de territoriale bevoegdheid.

247. De mogelijkheid die een gemeente hiermee bezit om bepaalde rijksinwoners die belastbaar zijn in de gemeente uit te sluiten van het toepassingsgebied van de aanvullende gemeentebelasting lijkt echter moeilijk verenigbaar met de tekst artikel 468, derde lid WIB. Wat zou in dit geval dan nog de betekenis zijn van een expliciet verbod op vrijstellingen en uitzondering op de aanvullende belasting? Het vonnis bestaat echter, maar een interpretatie van een gemeentelijk belastingreglement verdient overeenkomstig artikel 467 WIB de voorkeur. Hoofdwarschijnlijk betreft het reglement als het vonnis een vergissing, zonder rekening te houden met de gevolgen van een eventuele exceptie van onwettigheid³¹⁷.

2. Dubbele woonplaats bij transcommunale uitwijking?

248. Een inwoner van een gemeente is belastbaar in de personenbelasting en is er de aanslag in de P.B. verschuldigd als hij er zijn woonplaats of zetel van fortuin heeft in de zin van artikel 2, §1, 1°, a) WIB³¹⁸. Dit principe werd reeds meermaals besproken. Een rijksinwoner die zijn beroep uitoefent in een andere gemeente dan die van zijn belastingdomicilie, behoort, ter zake van de aangifteverplichting, vestiging en invordering van de personenbelasting (en meteen ook van de aanvullende gemeentebelasting), tot de bevoegdheid van de taxatiediensten waarvan de gemeente van zijn belastingdomicilie afhangt³¹⁹. De vraag is welke gemeente prioriteit bezit in een geval de rijksinwoner in één gemeente zijn zetel van fortuin heeft en in een andere Belgische gemeente zijn woonplaats in de zin van het andere criterium in de tweeledige uitdrukking van artikel 2, §1, 1°, a) WIB. Hinnekens beantwoordt deze vraag vrij ontwijkend en stelt dat dit een eerder theoretisch probleem betreft dat zich in de praktijk nooit zo manifest stelt³²⁰. De rechtspraak terzake vindt een oplossing door te stellen dat het begrip ‘zetel van fortuin’ beter niet wordt uitgelegd als de plaats waar de verschillende patrimoniale bestanddelen zijn gelegen, doch als de plaats vanwaar de gezamenlijke zaken worden bestuurd. Deze plaats valt op die manier immers meestal samen met de voornaamste verblijfplaats van de betrokken persoon³²¹.

§3. Plaats van aanslag

249. Voor de heffing van de lokale belastingen kan het hoofdverblijf belang vertonen in talrijke en zeer uiteenlopende toestanden³²².

- Belastingen die aan de heffing van een rijksbelasting verbonden zijn: de aanvullende gemeentebelasting omschreven in artikel 465 en volgende van het WIB ten bate van de gemeente van het hoofdverblijf.

³¹⁷ Artikel 159 G.W.

³¹⁸ Com.IB. nr. 352/5.

³¹⁹ Com.IB. nr. 213/3.

³²⁰ L. HINNEKENS, “Het domiciliebegrip in gemeentebelastingen”, *A.F.T.* 1988, 242.

³²¹ Cass. 7 februari 1979, *Bull. Bel.* 1982, nr. 611, 2713; Cass 28 oktober 1982, *F.J.F.* 1982, 71; Cass. 30 juni 1983, *F.J.F.* 1983, 189.

³²² I. CLAEYS BOUUAERT, “Aantekeningen omtrent het fiscaal begrip van hoofdverblijf voor natuurlijke personen”, in *Mélanges offerts à Jacques Vêlu*, Brussel, Bruylant, 585.

- Belastingen waarvan het belastbare feit door de lokale overheid omschreven wordt. Hier kan men een grote verscheidenheid van toepassingen ontmoeten. Het meest voorkomende geval is dat van de gemeentelijke belasting op tweede verblijven.

250. In het kader van het onderwerp van deze masterproef is enkel het eerste soort verblijf met de daaraan verbonden vereisten belangrijk. Hoewel de determinerende criteria veelal gelijklopend zullen zijn aan die van het fiscale woonplaatsbegrip of uit *a contrario*-redeneringen worden afgeleid, wordt er in het kader van allerlei andere lokale belastingen³²³ en retributies³²⁴ niet verder op ingegaan.

251. Met het oog op een eventuele ‘tax planning’ kan de belastingplichtige aldus voorhouden dat hij ofwel in de gemeente van heffing geen tweede verblijf heeft, ofwel dat hij op die plaats geen tweede verblijf, maar wel zijn hoofdverblijfplaats heeft. In dit laatste geval dient het geschil te worden beslecht aan de hand van criteria uit de nationale wetgeving omtrent het hoofdverblijf.

252. In een individueel geschil kunnen de belangen van de partijen uiteenlopend zijn. Soms heeft de gemeente (of de bewoner) er belang bij voor te houden dat een bepaalde woning als hoofdverblijf moet aangemerkt worden. In andere gevallen is de toestand omgekeerd. In beide gevallen moet het optredend bestuur het nodige bewijs leveren om een fictief hoofdverblijf te sanctioneren³²⁵.

253. In dat debat staat het begrip ‘hoofdverblijf’ dus centraal, terwijl de uiteenzettingen betreffende het begrip ‘tweede verblijf’ niet dienend zijn. De gemeente mag in geen geval een belasting op tweede verblijven heffen op het hoofdverblijf: de wetgever moet de betekenis eerbiedigen van de woorden die hij gebruikt³²⁶.

254. Voor de omschrijving van het fiscaal begrip hoofdverblijf is de relevante wetgeving, rechtspraak en rechtsleer zowel van toepassing op het nationale als op het lokale vlak. Daaruit volgt dat de hierboven vermelde redeneringen omtrent bv. definities, zetel van fortuin, enz. naar analogie kunnen toegepast worden op lokale geschillen omtrent de hoofdverblijfplaats.

255. Net zoals in de internationale geschillen volgt uit de logica dat een hoofdverblijf noodzakelijk één moet zijn. Een belastingplichtige kan niet (voor de heffing van de opcentiemen) zijn hoofdverblijf hebben bv. te Antwerpen volgens een Antwerpse beslissing, en te Luik volgens een Luikse beslissing.

³²³ Bijvoorbeeld de lokale belasting op tweede verblijven.

³²⁴ Bijvoorbeeld de huisvuilbelasting.

³²⁵ I. CLAEYS BOUUAERT, “Aantekeningen omtrent het fiscaal begrip van hoofdverblijf voor natuurlijke personen”, in *Mélanges offerts à Jacques Vêlu*, Brussel, Bruylant, 586.

³²⁶ I. CLAEYS BOUUAERT, “Aantekeningen omtrent het fiscaal begrip van hoofdverblijf voor natuurlijke personen”, in *Mélanges offerts à Jacques Vêlu*, Brussel, Bruylant, 587.

256. De aanslag in de personenbelasting wordt gevestigd in de gemeente waar de belastingplichtige op 1 januari van het aanslagjaar zijn woonplaats of zetel van fortuin heeft gevestigd. Op grond van artikel 2, §1, 2° WIB '92 wordt de vestiging van de woonplaats of de zetel van fortuin in België naar de omstandigheden beoordeeld³²⁷.

257. De fiscus kan ten allen tijde het vermoeden dat de fiscale woonplaats gevestigd is waar de belastingplichtige is ingeschreven, weerleggen. *In casu* had een geschil betrekking op de aanslagvoet van aanvullende gemeentebelasting op de personenbelasting. Uit deze rechtspraak blijkt dat een belastingplichtige niet kan voorhouden een fiscale woonplaats te hebben in de gemeente waar hij is ingeschreven in de bevolkingsregisters wanneer blijkt dat:

- hij als ten laste hebbende personen zijn echtgenote en zijn kinderen heeft opgegeven die in een andere gemeente wonen en dat hij hen geen enkel onderhoudsgeld heeft gestort. Het één en het ander wijst erop dat zij allen nog een gezin vormen;
- de echtgenote de enige begunstigde is gebleven van de levensverzekering van de belastingplichtige hetgeen de onenigheid met zijn echtgenote die door de belastingplichtige werd ingeroepen als reden voor de feitelijke scheiding, weinig waarschijnlijk maakt;
- de belastingplichtige nog steeds voorkomt in de telefoongids op het adres waar zijn echtgenote is gevestigd.

258. Uit andere rechtspraak blijkt dat het feit dat de belastingplichtige in de gemeente waar hij zich heeft laten inschrijven in het bevolkingsregister een kaprecht heeft, niet voldoende is om te besluiten dat hij zijn fiscaal domicilie in die gemeente heeft gevestigd. Daarentegen beschouwt het Hof het feit dat dezelfde belastingplichtige zijn facturen, zelfs deze die betrekking hebben op zijn andere verblijfplaats, laat toekomen op het adres van zijn echtgenote waar hij geacht wordt ze te betalen en ze heeft betaald, als een doorslaggevend element om de fiscale woonplaats te bepalen van de belastingplichtige waarvan men redelijkerwijze kan aannemen dat hij regelmatig verblijft op het adres van zijn echtgenote, al was het maar om de gezinslasten die hij alleen droeg en waarvan hij alleen op de hoogte was, te beheren³²⁸.

§4. Grondslag

259. De aanvullende gemeentebelasting wordt berekend op het bedrag van de personenbelasting, namelijk de personenbelasting op de hoofdsom in voorkomend geval verhoogd met de PB op de afzonderlijk belaste inkomsten ná toepassing van de belastingvrije som, de verminderingen en vrijstelling waarop men recht heeft, maar vóór de aftrek van voorheffingen en bonificaties wegens voorafbetalingen, de vermeerderingen wegens onvoldoende voorafbetalingen³²⁹, het terugbetaalbaar belastingkrediet voor kinderen ten laste en de toepassing van belastingverhogingen³³⁰⁺³³¹.

³²⁷ L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 24.

³²⁸ Brussel 16 februari 1996, *F.J.F.* No. 96/250, 508-510.

³²⁹ Art. 175 e.v. WIB

³³⁰ Art. 444 WIB

³³¹ E. DEBRUYNE, Aanvullende agglomeratie- en gemeentebelasting, in L. DILLEN, L. MAES, N. PLETS (eds.), *Handboek personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1590-91.

§5. Tarief

A. Soevereine bepaling

260. De aanslagvoet van de aanvullende gemeentebelasting wordt voor alle belastingplichtigen van eenzelfde gemeente eenvormig bepaald. Met ingang van het aanslagjaar 1983 kunnen de gemeenten vrij de hoogte van de aanvullende gemeentebelasting bepalen. Het percentage veruitwendigt zich via een gemeentelijk belastingreglement. De tarieven per gemeente kunnen geraadpleegd worden op de website van de federale overheidsdienst financiën³³².

Belastingplichtigen zullen in het kader van de grote verschillen in percentages van gemeentebelasting en opcentiemen blijven proberen manoeuvres uit te voeren om uit te wijken naar gemeenten met zeer lage of zero-opcentiemen. Zoals hierboven reeds aangehaald bestaan er immers nog steeds grote verschillen tussen bijvoorbeeld de Brusselse agglomeratie en enkele kustgemeenten. De belastingconcurrentie en de grote verschillen blijven bestaan en geven vaak, voornamelijk bij de grootverdieners, de doorslag om te verhuizen naar een fiscaal gunstigere gemeente. Zolang de domicilieverandering echt en niet voorgewend is bestaat er omtrent de uitwijking naar zulke mini belastingparadijzen voor de burgers met grote inkomsten geen direct probleem. Een toetsing van de feiten zal *in casu* quasi altijd aan de orde zijn, ook al omdat de administratie deze ‘verdachte’ woonplaatsverandering met het vergrootglas volgt.

261. In het volgend hoofdstuk zullen enkele recente arresten, met elk hun specifieke feitenconstellatie, uiteengezet worden.

B. Anticlimax door een hogere onroerende voorheffing?

262. Wanneer men verhuist naar een gemeente met een lage aanvullende gemeentebelasting en daar een woning of appartement wil kopen of bouwen, dient men rekening te houden met de gemeentelijke en provinciale opcentiemen op de onroerende voorheffing. Een opcentiem is een toeslag van één procent op een bepaald tarief. In de praktijk betekent dit dat de gemeenten en provincies het recht hebben een extra percentage te ontvangen, bovenop de gewestelijke onroerende voorheffing. De basis om deze belasting op te berekenen is het bedrag van de gewestelijke onroerende voorheffing³³³.

263. Men doet er goed aan na te gaan of het voordeel van de weggevallen aanvullende gemeentebelasting niet wordt tenietgedaan door de hogere gemeentelijke, en eventueel provinciale, opcentiemen op de onroerende voorheffing. Een woning in Knokke, waar de gemeentebelasting weliswaar 0% bedraagt, heeft meestal een hoger kadastraal inkomen dan een vergelijkbare woning in een gemeente in het binnenland. Dit kan, zonder voorafgaande controle, immers onverwachts zwaar doorwegen.

³³² <http://fiscus.fgov.be/interfaofnl/ipptc/ipptc.htm>

³³³ Voor Vlaanderen betekent dit concreet: (geïndexeerd K.I. x 2,5%) x gemeentelijke/provinciale opcentiemen., voor onroerende eigenschappen in het Brusselse of het Waalse gewest dient het geïndexeerd K.I. vermenigvuldigd te worden met factor 1,25%.

§6. Rechtspraakoverzicht

A. Algemeen

264. De gemeente die voor het inkomstenjaar 2012 belasting mag heffen boven op de personenbelasting is die waar men zijn fiscale woonplaats heeft op 1 januari 2012. In overeenstemming met de redenering die hierboven werd uiteengezet in verband met de fiscale woonplaats en de zetel van het fortuin in een internationale context, acht de fiscus ook bij verhuizingen tussen verschillende gemeentes de woonplaats gelegen in de gemeente waar de belastingplichtige met zijn gezin het grootste deel van het jaar feitelijk verblijft. De plaats waar men is ingeschreven in de bevolkingsregisters creëert opnieuw een wettelijk, maar weerlegbaar, vermoeden³³⁴. Diverse discussies omtrent de bepaling van de fiscale woonplaats betreffen het weerleggen van dit wettelijk vermoeden. Het is, nog meer dan in de internationale context, een specifiek feitenonderzoek dat in dergelijke zaken uitsluitel brengt. Elk element kan en zal een rol spelen in de afweging van de verschillende woonplaatsen. Zowel kinderen, hobby's, huisdieren, plaats van de zakelijke belangen, de huisdokter, enz. komen in aanmerking. Hoewel de meeste van de rechtspraak omtrent dit onderwerp ongepubliceerd blijft wordt hieronder een rechtspraakoverzicht van enkele feitenanalyses gegeven.

B. Gemeentelijke woonplaatswissel

1. Algemeen

a) Brussel, 7 juni 1988³³⁵

265. Dit arrest gaat grondiger in op de concrete feiten van voorliggende geval dan op het intentioneel element uit artikel 103 B.W. en is daarom nogmaals een voorbeeld dat de bepaling van de fiscale woonplaats onafhankelijk van het burgerlijk recht gebeurt en de inschrijving of schrapping in de bevolkingsregisters van een gemeente geen bepalende of hoofdzakelijke rol speelt³³⁶.

266. De eiser is dokter in de geneeskunde met kabinet te Ukkel. Vanuit een appartement in Knokke beheert hij sinds jaren hoofdzakelijk zijn zaken. Alle persoonlijke papieren worden er bewaard. Zodra zijn professionele bezigheden dit toelaten, begeeft hij zich naar Knokke, alwaar hij zijn weekend, vakanties en vrije tijd in het algemeen doorbrengt. De betrokkene is ingeschreven in het bevolkingsregister van de gemeente Knokke-Heist en dient om gezondheidsredenen regelmatig het grootste deel van zijn tijd aan zee door te brengen. Aldaar is hij tevens stadskampioen in de plaatselijke schaakclub en heeft hij zijn vaste kapper.

267. Niettegenstaande deze aanwijzingen van het, in de zin van artikel 2, §1, 1°, a) WIB, hebben van een woonplaats in de gemeente Knokke-Heist, besluit het Hof toch tot volgen van de

³³⁴ Art. 2, §1, 1°, 2^{de} alinea WIB.

³³⁵ Brussel 7 juni 1988, A.F.T. 1989, nr. 1, 20-22.

³³⁶ Net zoals onder andere in Luik, 13 maart 1985, A.F.T. 1985, 6-7, 142.

stelling van de administratie. Op grond van het feit dat de echtgenote van de belastingplichtige tevens haar beroep uitoefent in de Brusselse agglomeratie en zij aldus samen daar het grootste deel van hun inkomsten behalen, de kinderen hun studies voortzetten aan een Brusselse onderwijsinstantie, de eiser eigenaar is van verscheidene gebouwen in de hoofdstad en hij houder is van twee bankrekeningen bij een Ukkels bankfiliaal, wordt de woonplaats³³⁷ én zetel van fortuin geacht te liggen in de Brusselse agglomeratie.

268. Het Hof geeft hier dus duidelijk de voorkeur aan een strikt ‘zakelijke benadering’ (situering beroep, school van de kinderen, plaats waar de vermogensbelastingdelen zich bevinden) en veegt in uitdrukkelijke bewoordingen de ‘sentimentele benadering’ (gezondheid, ontspanning, kapper, enz.) van de verzoeker van tafel³³⁸.

269. Bij dit arrest kunnen twee opmerkingen gemaakt worden. Klaarblijkelijk wordt een toch wel overmatig belang toegekend aan de situering van de zetel van fortuin. Er werd een onevenwichtige verdeling gemaakt van het in overweging nemen van alle feitelijke elementen bij de beoordeling van de fiscale woonplaats. Tot zover is dit een perfect wettelijke manier van oordelen, afgaande op het arrest ‘Derks’³³⁹ dat de woonplaats en de zetel van fortuin als twee alternatieve, los van elkaar staande, criteria ziet ter bepaling van de belastingwoonplaats.

270. Daarnaast wordt bij de aanduiding van de zetel van fortuin echter alleen de materiële ligging van de vermogensbestanddelen uitgegaan, terwijl de plaats van waaruit het vermogen beheerd wordt als eigenlijke en enige zetel van fortuin dient te gelden³⁴⁰.

b) Brussel, 24 mei 1988³⁴¹

271. Een al iets ouder, maar in de feiten nog steeds relevant arrest van het Hof van Beroep te Brussel beoordeelde een gemeentelijke woonplaatswissel op zeer efficiënte en logische wijze. De betrokken belastingplichtige liet zich uitschrijven uit de bevolkingsregisters van de gemeente Sint-Pieters-Woluwe (7% aanvullende gemeentebelasting) en domicilieerde zich in Gedinne (in die tijd gekend voor een erg laag tarief aanvullende gemeentebelasting), alwaar hij een buitenverblijf bezat.

272. Het Hof oordeelde dat omdat de betrokkene werkzaam was en het grootste deel van zijn inkomsten verwerft bij een Brusselse firma, gelegen op 8 kilometer van het appartement dat hij bezat te Woluwe en op 134 kilometer van Gedinne, dat zowel zijn woonplaats als zetel van fortuin diende gesitueerd te worden in de Brusselse gemeente. Als aanvullend bewijs vestigt het Hof de aandacht op het feit dat de verzoeker naast de hierboven vermelde onroerende goederen nog een huis in Brussel bezat. Daarmee samenhangend werd besloten dat de betrokkene zijn centrum van economische belangen zich in de Brusselse agglomeratie bevindt aangezien ook de briefwisseling met betrekking tot zijn 2 bankrekeningen verstuurd werden naar zijn adres in St.-Pieters-Woluwe. In ondergeschikte orde werden ook de algemene vergoeding vanwege de werkgever bovenop het loon van de betrokkene nagegaan en kon vastgesteld worden dat een kostenvergoeding van het

³³⁷ In het arrest mooi ‘haardstede’ genoemd.

³³⁸ G. GEMIS, “Fiscale woonplaats in België”, noot bij Brussel 7 juni 1988, *A.F.T.* 1989, nr. 1, 20-22.

³³⁹ Cass. 7 september 1965, *Bull.Bel.* 1966, 34-36.

³⁴⁰ Cass. 7 februari 1979, *Bull. Bel.* 1982, nr. 611, 2713.

³⁴¹ Brussel 24 mei 1988, *Bull.Bel.* 1989, 633-637.

woon-werkverkeer *a rato* van het aantal kilometer werd toegestaan. De grondslag voor deze berekening was de hierboven vermelde 8 kilometer, nodig om van St-Pieters-Woluwe naar het werk te pendelen.

c) Rb. Antwerpen, 9 mei 2005³⁴²

273. Een echtpaar woont en werkt in de loop van de week in Antwerpen, waar ook de kinderen naar school gaan. Voor het weekend verhuizen zij telkens naar Knokke. De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen velt in deze zaak een Salomonsoordeel. Op basis van de gegevens van het dossier kan volgens de rechtbank niet worden besloten tot een overwicht in het voordeel van Knokke of Antwerpen. Weliswaar verbleef het echtpaar om professionele redenen in de loop van de week in Antwerpen, en gingen de kinderen om diezelfde reden ook daar naar school. Maar zij keerden vrijdagavond consequent voor het weekend terug naar Knokke, waar zij – volgens de stukken van het dossier – “onbetwist verbleven in een sociaal netwerk”.

Het gezin heeft het centrum van zijn belangen verdeeld over de twee plaatsen met elk een eigen gewicht in de schaal. De Rechtbank besluit daarom, dat de administratie niet afdoende het tegenbewijs levert dat de fiscale woonplaats niet in Knokke-Heist gevestigd zou zijn. Volgens de Rechtbank moet bijgevolg de voorkeur worden gegeven aan het criterium van de wettelijke inschrijving (*in casu* in de gemeente Knokke-Heist). Gelet op het feit dat de aanslagen initieel gevestigd waren voor Antwerpen, verklaart de Rechtbank ze derhalve nietig.

d) Brussel 10 februari 2011³⁴³

274. Een recent arrest sloeg het Hof van Beroep te Brussel een andere weg in bij de beoordeling van een feitelijk vrijwel gelijkaardige zaak aan deze van 9 mei 2005, beoordeeld door de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen³⁴⁴. De zaak betrof een Brusselse notaris met praktijk in Ganshoren en een villa in Sint-Genesius-Rode, waar hij tijdens de week met zijn vrouw en zijn twee kinderen woont. De kinderen lopen school in Brussel. In de schoolvakanties, tijdens de weekends en op feestdagen verblijft het gezin in Knokke-Heist, in de woning waar de moeder van de notaris is gedomicilieerd. Zijn moeder heeft als langstlevende echtgenote het vruchtgebruik van de woning, de notaris bezit, samen met zijn broer, de blote eigendom. De notaris en alle leden van zijn gezin zijn ingeschreven in het bevolkingsregister van Knokke-Heist. Tussen Knokke-Heist en Sint-Genesius-Rode bestaat een verschil in aanvullende gemeentebelasting van 6%.

De rechter ging in deze zaak na waar de betrokkene en zijn gezin hun sociale leven hadden opgebouwd. Na onderzoek bleef dit evenwichtig verdeeld te zijn tussen Sint-Genesius-Rode en Knokke-Heist. Het Hof hield daarom in eerste instantie rekening met de plaats van waar de belastingplichtige zijn zakelijke belangen heeft. Hierbij werd vastgesteld dat de notaris slechts ongeveer 10% van zijn omzet behaalt in het verlijden van aktes aan de kust. Aangezien het notariskantoor van de betrokkene, als inkomensbron voor het gezin, dan ook in het Brusselse geweest gelegen is, alwaar het grootste deel van de omzet gegeneerd werd, genoot de gemeente Sint-Genesius-Rode de voorkeur als fiscale woonplaats. In tweede instantie namen rechters van

³⁴² Rb. Antwerpen 9 mei 2005, *Fiscoloog* 2005, nr. 995, 7.

³⁴³ Brussel 10 februari 2011, onuitg.

³⁴⁴ Rb. Antwerpen 9 mei 2005, *Fiscoloog* 2005, nr. 995, 7.

het Hof van Beroep te Brussel ook de plaats waar de kinderen school lopen (Brussel hoofdstad) in aanmerking om tot de zonet vermelde conclusie te komen.

275. Er kan opgemerkt wordt dat het eerste deel van de argumentatie van het Hof voor discussie vatbaar is. Door het vergelijken van omzetcijfers en verblijfplaats houdt men geen rekening met het fenomeen van de pendelende Vlaming. Er zijn immers duizenden landgenoten die wonen in het ene gewest en gaan werken in het andere, zonder er hun domicilie te kiezen. Op zich is dit geen abnormaal gegeven.

e) Gent, 25 oktober 2011³⁴⁵

276. Een zeer gelijkaardige feitenconstellatie wordt aangetroffen in een vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Gent van 25 oktober 2011. Een man en een vrouw zijn pas gehuwd en hebben nog geen eigen woning. Daarom wonen zij voorlopig in bij hun (schoon)ouders in de Oost-Vlaamse gemeente Zulte. De aanvullende gemeentebelasting bedraagt er 7%. Enige tijd later vinden zij een huis in de gemeente Knokke-Heist, alwaar zij zich laten inschrijven in het bevolkingsregister. De aanvullende gemeentebelasting is er 0%.

De fiscus merkt echter door enkele onderzoeken dat beide echtgenoten werkzaam zijn in Oost-Vlaanderen, hun twee kinderen nog steeds ‘leven en wonen’ op het adres van de (schoon)ouders, één van de kinderen werd opgevangen in een kinderdagverblijf nabij de plaats van tewerkstelling van de moeder en de kinderen op het moment van het vonnis school lopen in Zulte. Tevens wordt vastgesteld dat er, uitgezonderd in de vakantieperiodes, weinig of geen telefoonverkeer is vanuit de woning in Knokke-Heist en de woning eerder is ingericht als gelegenheidsverblijf voor de weekends en de vakanties dan op die van een hoofdverblijfplaats van een jong gezin met twee kinderen. Het elektriciteitsverbruik is er ook vrij laag.

277. Hoewel de echtgenoten erkennen echter om praktische redenen al eens meer in de woning van hun (schoon)ouders te verblijven, houden zij staande hun hoofdverblijfplaats aan de kust te hebben. De rechtbank te Gent kon de administratie op basis van dit alles terecht tot het besluit komen dat de fiscale woonplaats van het echtpaar zich nog steeds in Zulte bevindt, dat zij voor deze gemeente de aanslag in de personenbelasting kon vestigen, met aanvullende gemeentebelasting. De rechtbank verwijst naar ‘het sociale en familiale leven’ van het gezin, dat zich eerder in Zulte dan in Knokke-Heist afspeelt. De rechters hechten daarbij in het bijzonder ook veel aandacht aan de plaats waar de kinderen naar school gaan. Ze stellen in hun vonnis letterlijk dat “in de realiteit het immers veelal deze plaats is die het gezin ertoe noodzaakt zich in de buurt te vestigen en minimaal te integreren in een sociale leefwereld die een binding en een netwerk van relaties doet ontstaan”³⁴⁶.

278. Als bewijsmiddel kunnen tevens klantenkaarten van winkels, bewijzen van tankbeurten en facturen van de garage dienen. De wijkagent kan ook een belangrijke rol spelen. Als hij verklaart dat hij heeft vastgesteld dat een belastingplichtige werkelijk in een bepaalde gemeente verblijft – op basis van eigen waarnemingen of verklaringen van de bureaus – dan zullen de fiscus en de rechter

³⁴⁵ Gent, 25 oktober 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1274, 12-13.

³⁴⁶ Gent, 25 oktober 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1274, 13.

daar rekening mee houden³⁴⁷. Als de feitelijke omstandigheden niet doorslaggevend zijn, kan worden gekeken naar de plaats waar het gezinshoofd zijn beroepsactiviteit uitoefent³⁴⁸.

2. Jaar van de feitelijke scheiding

279. Met ingang van aanslagjaar 2005 worden de inkomsten van echtgenoten en hun kinderen volledig gedecumuleerd vastgesteld en belast. Dat belet evenwel niet dat in hoofde van de echtgenoten nog steeds een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd. In de in artikel 126 WIB bepaalde omstandigheden wordt van die regel afgeweken en een individuele aanslag gevestigd. Wanneer er in de loop van het belastbaar tijdperk tussen de echtgenoten een feitelijke scheiding is ontstaan en er nog een gemeenschappelijke aanslag moet worden gevestigd, rijst de vraag of voor het betrokken jaar voor de berekening van de belasting die verschuldigd is op de inkomsten van beide echtgenoten, en meer bepaald voor de berekening van de gemeentebelasting, rekening moet worden gehouden met de laatste (gemeenschappelijke) fiscale woonplaats van het echtpaar of dat rekening moet worden gehouden met de individuele woonplaats zoals die gekend is op 1 januari van het aanslagjaar.

a) Rb. Brussel 25 februari 2009³⁴⁹

280. *In casu* beslist een echtpaar om in 2005 uit elkaar te gaan en apart te gaan leven. De vrouw verblijft met de drie kinderen verder in de echtelijke woning terwijl de man verhuist naar Knokke en zich aldaar laat inschrijven in het bevolkingsregister. Ze dienden voor het aanslagjaar 2006 elk apart hun fiscale aangifte in. Aangezien er een gemeenschappelijke aanslag gevestigd wordt voor de gemeente van de laatste echtelijke woonplaats³⁵⁰, betwist de man de aanslag.

281. De rechtbank bevestigt in deze zaak dat artikel 126 WIB de taxatiediensten verplicht om voor het jaar van de aanvang van een feitelijke scheiding een gemeenschappelijke aanslag te vestigen³⁵¹. Die aanslag moet worden gevestigd voor de gemeente waar het gezin zijn belastingwoonplaats had.

282. Artikel 2, §1, eerste alinea, 2 WIB bepaalt dat voor gehuwde belastingplichtigen, die zich niet in de situatie van artikel 126 §2 WIB bevinden (wat *in casu* niet het geval is), waarvoor een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, de belastingwoonplaats wordt bepaald op de plaats waar het gezin is gevestigd.

283. Volgens de rechtbank laat de tekst van artikel 2, §2, 2° WIB toe om ook in de specifieke situatie waarin het echtpaar zich voor het jaar van aanvang van hun feitelijke scheiding bevond, de plaats van de aanslag te bepalen. Voor die ‘plaats van aanslag’ dient toepassing gemaakt te worden van de definitie van de fiscale woonplaats. Aangezien het Wetboek van Inkomstenbelastingen niets bepaalt voor het geval echtgenoten niet op hetzelfde adres samenwonen, wijkt het WIB in die gevallen niet af van de algemene regel van artikel 2, §1, eerste alinea, 2° WIB. Ook in dat geval

³⁴⁷ J. STEENACKERS, “Knokke, een fiscaal paradijs”, *Moneytalk* 27 februari 2011, 19.

³⁴⁸ Brussel 10 februari 2011, onuitg.

³⁴⁹ Rb. Brussel 25 februari 2009, Fisc.Koer. 2009, 412-415.

³⁵⁰ Dit is een toepassing van artikel 126 WIB.

³⁵¹ Die gemeenschappelijke aanslag dient in 1 kohier te worden opgenomen. Artikel 131 KB/WIB bepaalt daarbij dat kohieren worden opgemaakt per gemeente.

blijft de algemene regel gelden dat de aanslag moet worden gevestigd op de plaats waar het gezin is gevestigd. Slechts in het geval van een afzonderlijke aanslag geldt dat principe niet³⁵².

284. Volgens bepaalde rechtspraak³⁵³ geldt deze regel enkel voor de vaststelling van de gemeente waarvoor de (gemeenschappelijke) aanslag moet worden gevestigd maar geldt die bepaling niet voor de toepassing van het (de) belastingreglement(en) dat de heffing van de aanvullende gemeentebelastingen regelt. Als in lokale reglementen is bepaald dat enkel diegenen aan de gemeentebelasting zijn onderworpen die op 1 januari van het aanslagjaar in de gemeente zijn ingeschreven, kan dat voor het jaar van aanvang van de feitelijke scheiding kan dit aanleiding geven tot een discrepantie: voor de toepassing van het Wetboek van Inkomstenbelastingen worden de echtgenoten nog gezamenlijk belast voor de gemeente waar het gezin was gevestigd en voor de heffing van de gemeentebelasting gelden de (desgevallend verschillende) lokale regels³⁵⁴. In de gegeven zaak werd in het belastingreglement van de betreffende gemeente waar de laatste gezinswoonplaats van het echtpaar was gevestigd, immers louter verwezen naar het domicilie op 1 januari van het dienstjaar en op geen enkele wijze werd verwezen naar de woonplaats in de zin van artikel 2, §1 WIB. Daardoor konden voor het jaar van de feitelijke scheiding in hoofde van de man de gemeentebelastingen van zijn vroegere woonplaats niet meer worden gegeven.

285. De rechtbank is van oordeel dat de administratie terecht een gemeenschappelijke aanslag gevestigd heeft voor de gemeente waar de laatste gezinswoonplaats was gevestigd. Uit die regel volgt volgens de rechtbank echter niet dat de man voor de aanslag die gevestigd werd voor het jaar waarin de feitelijke scheiding was begonnen, ook aanvullende gemeentebelasting verschuldigd was in de gemeente waar de laatste gezinswoonplaats was gevestigd.

286. Overeenkomstig artikel 465 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen mogen gemeenten aanvullende gemeentebelasting vestigen volgens de regels die ze daarvoor vastleggen. Overeenkomstig het gemeentereglement dat voor het dienstjaar 2006 was uitgevaardigd door de gemeente waar de laatste gezinswoonplaats van het echtpaar was gevestigd, waren enkel personen die op 1 januari van het dienstjaar in de gemeente waren gevestigd, aan de aanvullende personenbelasting onderworpen. Voor de man was aan die voorwaarde niet voldaan. Op 1 januari 2006 was hij ingeschreven in de gemeente Knokke-Heist, zodat wat zijn inkomen betreft, geen aanvullende gemeentebelasting kon worden gevestigd op basis van het belastingreglement van de gemeente die hij in het jaar 2005 had verlaten.

287. Volgens de rechtbank is artikel 2, §2, eerste alinea WIB terzake niet dienstig. De gemeenten bepalen zelf autonoom de regels die gelden voor de heffing van de aanvullende gemeentebelasting. Het is aan de gemeenten om terzake op een duidelijke wijze de belastbaarheid te omschrijven. Aangezien in het belastingreglement van de gemeente waar de laatste gezinswoonplaats van het koppel was gevestigd, louter werd verwezen naar de woonplaats in de zin van artikel 2 van het WIB, konden voor het jaar van de feitelijke scheiding in hoofde van de man de gemeentebelastingen van zijn vroegere woonplaats niet meer worden geheven³⁵⁵.

³⁵² A. TIBERGHIE, *Tiberghien, Handboek voor Fiscaal Recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011-2012, 47.

³⁵³ Rb. Brussel 25 februari 2009 (nr. 0917/0264), *Fisc. Koer.* 2009, 412-415.

³⁵⁴ L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1590.

³⁵⁵ Rb. Brussel 25 februari 2009 (nr. 0917/0264), *Fisc. Koer.* 2009, 414..

DEEL 4: BESLUIT

288. ‘Bezint eer ge begint’, is dus duidelijk de boodschap. Een belastingplichtige die zijn fiscale woonplaats vanuit België wenst over te brengen naar het buitenland kan er maar beter vooraf de relevante wetgeving, rechtspraak en rechtsleer op na slaan. Indien hij er zeker van wil zijn dat de fiscus de verplaatsing van de fiscale woonplaats aanvaardt, lijkt het raadzaam om alle banden met België te verbreken.

289. Vooreerst dient rekening gehouden te worden met de nationale wetgeving, *in casu* de regelen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen met daarin onder andere de wettelijke vermoedens van rijksinwonerschap. Hierbij bestaat de mogelijkheid dat men door twee landen fiscaal als rijksinwoner wordt beschouwd. Een dubbelbelastingverdrag of artikel 156 WIB brengt in dit geval verlichting. Voor de invulling van de open normen uit artikel 2, §1, 1°, a) WIB kunnen diverse circulaires, rechtspraak en rechtsleer duidelijkheid verschaffen.

290. Het doel van deze masterproef was een begripsanalyse van de fiscale woonplaats en een rechtspraakoverzicht te bieden. Uit de talrijk nagegane vonnissen en arresten komen de volgende werkwijze en elementen steeds naar voor:

291. Het vertrekpunt om de fiscale woonplaats te bepalen is, zoals gezegd, steeds de tweeledige omschrijving in artikel 2, §1, 1°, a) WIB, namelijk “de plaats waar iemand zijn woonplaats of zijn zetel van fortuin heeft gevestigd”. Dit in aanvang vaag woonplaatsbegrip werd door de rechtspraak onderbouwd met casuïstiek waaruit een aantal ‘gemene delers’ qua feitelijke aanwijzingen resulteren die het fiscale woonplaatsbegrip gestalte moeten geven. Zo hield de rechtspraak voor de bepaling van de woonplaats onder andere reeds rekening met de duurzaamheid van de vestiging, het daadwerkelijk verblijf, het huisvestend karakter, zekere luxe-indiciën, alsook de plaats waar de beroepswerkzaamheid wordt uitgeoefend. Daarnaast spelen voor de bepaling van de zetel van fortuin de situering van allerlei vermogensbestanddelen een rol; de plaats waar bankrekeningen worden aangehouden, de bron van inkomsten, enz. Toch is hoe dan ook die ene plaats van waaruit het vermogen uiteindelijk beheerd wordt bepalend.

292. *In concreto* zal men bij de feitelijke beoordeling van het rijksinwonerschap veelal steunen op het (blijven) beschikken over een woning in België³⁵⁶ (ook als men intussen een buitenlandse opdracht vervult). Daarbij neemt de rechter vaak ook het verbruik van gas, water en elektriciteit in overweging en vergelijkt dit vervolgens met het gemiddeld verbruik van de Vlaming³⁵⁷. Andere elementen, zoals het beschikken over een wagen in België³⁵⁸, het aanhouden van een telefoonnummer³⁵⁹, het hebben van bankrekeningen of leningen³⁶⁰ bij een Belgische bankinstelling, het betalen van belastingen³⁶¹, het ontvangen van post³⁶² in ons land of het

³⁵⁶ Rb. Brugge 5 juni 2012, nr. BR1 12/0660, www.monkey.be.

³⁵⁷ Luik, 24 april 1996, *Fiskoloog (I)* 1996, afl. 151, 8; Rb. Brugge 5 juni 2012, nr. BR1 12/0660, www.monkey.be.

³⁵⁸ Rb. Brugge 5 juni 2012, nr. BR1 12/0660, www.monkey.be.

³⁵⁹ Luik, 24 april 1996, *Fiskoloog (I)* 1996, afl. 151, 8.

³⁶⁰ Antwerpen, 20 juni 2000, nr. 01/1124, *De Fiscale Koerier*, 2000, 386-388, noot A. GAUBLomme; Brussel, 11 december 1998, *Fisc.Koer.* 1999, 258-260; *A contrario* Bergen, 17 februari 1995, *F.J.F.* 1996, No. 96/3, 5-6.

³⁶¹ *A contrario* Bergen, 17 februari 1995, *F.J.F.* 1996, No. 96/3, 5-6; *A contrario* Antwerpen, 20 juni 2000, nr. 01/1124, *De Fiscale Koerier*, 2000, 386-388, noot A. GAUBLomme.

beschikken over een Belgisch rijbewijs³⁶³ komen frequent terug in rechtspraak als aanwijzingen van rijksinwonerschap. Bij de vraag naar het al dan niet rijksinwonerschap van een persoon die voor langere tijd in het buitenland gaat werken grijpt de rechter dikwijls het feit aan dat de kinderen in België achterblijven³⁶⁴, de betrokkene in het buitenland niet over een permanente verblijfplaats beschikt³⁶⁵ of dat men een woning in ons land blijft aanhouden voor als men terugkomt³⁶⁶. Kortom, wie in België niet meer als rijksinwoners wenst beschouwd te worden knipt maar beter alle banden met ons land door. Om te beginnen schrijft men zich best uit uit de bevolkingsregisters van zijn Belgische gemeente³⁶⁷, domicilieert men zich in het buitenland³⁶⁸, oefent men geen beroepsactiviteit meer uit in België³⁶⁹, geniet men de vruchten van zijn arbeid enkel en alleen in het buitenland³⁷⁰, behoudt men geen financiële banden meer met België, enz. Elke link die blijft bestaan kan immers in de beoordeling van de feiten in het nadeel van de belastingplichtige worden geïnterpreteerd. Tot een verhuis mag en kan dan ook niet overhaast besloten worden. Een goede planning en het in overweging nemen van alle aspecten die hierbij komen kijken is van cruciaal belang!

293. Daarnaast mag bij een verhuis ook niet uit het oog verloren worden dat, wellicht in mindere mate in de echte belastingparadijzen, de fiscaliteit in zijn geheel dient te worden bekeken. Het kan immers zijn dat het regime bijvoorbeeld inzake schenkings- en successierechten gunstig uitvalt, maar dat men op het vlak van inkomstenbelasting wordt geconfronteerd met minder gunstige belastingmaatregelen. Het omgekeerde is eveneens mogelijk. In het bijzonder kan daarnaast ook worden gedacht aan de roerende fiscaliteit of aan de belasting op meerwaarden.

294. Op gemeentelijk vlak vinden met het oog op tax-planning eveneens vele woonplaatswissels plaats en rijzen talrijke discussies over de werkelijke woonplaats. Het bestaan van relatief grote verschillen in de aanvullende gemeentebelasting is hier de grootste aanleiding toe. De autonome territoriale regelingen die elke gemeente afzonderlijk bepalen gaan niet gepaard zonder de risico's van onder andere dubbele belasting, ontgaanmanoeuvres, discriminatie, schending van internationale verplichtingen en vooral rechtsonzekerheid. Naar de toekomst toe is het mijns inziens *de lege ferenda* wenselijk dat de ondergeschikte besturen zich laten inspireren door een voldoende uniformiteit in de territoriale regeling en de hoogte van de juridisch gelijkaardige belastingen.

295. We dienen de situatie zoals ze vandaag bestaat voorlopig echter te aanvaarden zoals ze is. Een analyse van diverse rechtspraak omtrent het gemeentelijk woonplaatsbegrip gaf volgende kenmerken als uitkomst. Het feitenonderzoek gaat na waar het sociaal weefsel zich rond de belastingplichtige heeft opgebouwd, waar de betrokkene zijn hobby's uitoefent³⁷¹, waar hij naar de

³⁶² Rb. Brugge 5 juni 2012, nr. BR1 12/0660, www.monkey.be.

³⁶³ *A contrario* Bergen, 17 februari 1995, *F.J.F.* 1996, No. 96/3, 5-6.

³⁶⁴ Bergen, 17 februari 1995, *F.J.F.* 1996, No. 96/3, 5-6.

³⁶⁵ Bergen, 17 februari 1995, *F.J.F.* 1996, No. 96/3, 5-6.

³⁶⁶ Brussel 30 april 2008, *F.J.F.* 2009, 764-765; Bergen, 17 februari 1995, *F.J.F.* 1996, No. 96/3, 5-6.

³⁶⁷ Antwerpen, 20 juni 2000, nr. 01/1124, *De Fiscale Koerier*, 2000, 386-388, noot A. GAUBLOMME; Brussel, 11 december 1998, *Fisc.Koer.* 1999, 258-260.

³⁶⁸ Antwerpen, 20 juni 2000, nr. 01/1124, *De Fiscale Koerier*, 2000, 386-388, noot A. GAUBLOMME.

³⁶⁹ Antwerpen, 20 juni 2000, nr. 01/1124, *De Fiscale Koerier*, 2000, 386-388, noot A. GAUBLOMME.

³⁷⁰ Brussel, 11 december 1998, *Fisc.Koer.* 1999, 258-260.

³⁷¹ Brussel 10 februari 2011, onuitg.; Brussel 7 juni 1988, *A.F.T.* 1989, nr. 1, 20-22.

kapper gaat³⁷², enz. Veelal is de benadering zakelijker waardoor deze sentimentele elementen lichter doorwegen. De voorkeur wordt gegeven aan de plaats van tewerkstelling³⁷³ en de afstand daar naar toe³⁷⁴, de plaats waar het centrum van de zakelijke belangen zich bevindt (vast bankkantoor³⁷⁵, de plaats waar de persoonlijke papieren worden bewaard³⁷⁶, ligging van onroerende goeden bestemd voor verhuur³⁷⁷, enz.) en veelal, voornamelijk bij een gelijke verdeling van de belangen, de plaats waar de kinderen naar school gaan³⁷⁸ en de wettelijke inschrijving³⁷⁹. Indien er twijfel bestaat omtrent de aard van de woning gaat men het energieverbruik na en wordt nagegaan of er sprake is van een gelegenheidsverblijf³⁸⁰ of een vaste woonplaats.

296. Opgemerkt dient te worden dat bij de aanduiding van de zetel van fortuin de materiële ligging van de vermogensbestanddelen eigenlijk irrelevant is en enkel de plaats van waaruit het vermogen beheerd wordt als eigenlijke en enige zetel van fortuin dient te gelden. In sommige rechtspraak wordt tegen dit principe al wel eens gezondigd.

297. Ik heb doorheen deze masterproef een weg pogen te banen door de weinig bekende – en dan nog veelal niet gepubliceerde – beslissingen van hoven en rechtbanken omtrent het fiscaal woonplaatsbegrip en heb getracht een inhoudelijk duidelijker zicht te bieden in de verblijfsbegrippen uit het Wetboek van Inkomstenbelastingen en Burgerlijk Wetboek. Ondanks vele verduidelijkende circulaires is de wetgever er tot op heden niet in geslaagd een kristalheldere begripsomschrijving met duidelijke en op de praktijk gerichte criteria op te stellen. De mazen in het net zijn vandaag de dag nog te groot en geven aanleiding tot discussies met de administratie die vaak ontaarden in een strijd voor de rechtbanken. In een tijd waarin efficiëntie en besparingen bij onze overheidsdiensten centraal staan, zouden fiscus en justitie van veel werk gespaard blijven indien deze discussies door wetgevend ingrijpen vermeden konden worden. Ik eindig dan ook met een oproep aan de wetgever tot oplijsting en uniformisering van de criteria inzake rijksinwonerschap. Het zal het rechtsonzekerheidsgevoel bij de burger doen dalen, het aantal *a priori* discussies met de administratie laten verminderen en de rechtspraak minder gevoelsmatig en onderling gelijklopende maken. Een winst van tijd en middelen voor de overheid en rechtszekerheid voor de burger!

³⁷² Brussel 7 juni 1988, *A.F.T.* 1989, nr. 1, 20-22.

³⁷³ Brussel 7 juni 1988, *A.F.T.* 1989, nr. 1, 20-22; Brussel 10 februari 2011, onuitg.

³⁷⁴ Brussel 24 mei 1988, *Bull.Bel.* 1989, 633-637.

³⁷⁵ Brussel 24 mei 1988, *Bull.Bel.* 1989, 633-637. Brussel 7 juni 1988, *A.F.T.* 1989, nr. 1, 20-22.

³⁷⁶ Brussel 7 juni 1988, *A.F.T.* 1989, nr. 1, 20-22.

³⁷⁷ Brussel 7 juni 1988, *A.F.T.* 1989, nr. 1, 20-22.

³⁷⁸ Brussel 10 februari 2011, onuitg.; Brussel 7 juni 1988, *A.F.T.* 1989, nr. 1, 20-22; Gent, 25 oktober 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1274, 12-13.

³⁷⁹ Rb. Antwerpen 9 mei 2005, *Fiscoloog* 2005, nr. 995, 7.

³⁸⁰ Gent, 25 oktober 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1274, 12-13.

BIBLIOGRAFIE

1. Wetgeving (*sensu lato*)

Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie.

Overeenkomst ter voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van sommige andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen (en registratierechten) van 20 januari 1959 (tussen België en Frankrijk) en van 18 januari 1956 (tussen België en Zweden), Fisconet*plus*, <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=84dada1a-cf3b-4b12-a05e-61d922ddb833#findHighlighted>.

Overeenkomst tussen België en Frankrijk ter voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van sommige andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen (en registratierechten) van 20 januari 1959, Fisconet*plus*, <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/-document.do?method=view&id=84dada1a-cf3b-4b12-a05e-61d922ddb833#findHighlighted>.

Overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=0229e0fd-e1d1-49a5-b056-979b0b7c4bbb#findHighlighted>.

Protocol betreffende de voorrechten en immuniteiten van de Europese Gemeenschappen van 8 april 1965.

Richtlijn van de Raad van 28 maart 1983.

Gecoördineerde Grondwet van 17 februari 1994.

Burgerlijk Wetboek van 21 maart 1804.

Wet betreffende het Successierecht van 27 december 1817

Wetboek van de Inkomstenbelastingen van 2 juni 1992.

Wet van 6 juli 1994 ter wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen.

Wet van 27 december 2006 houdende diverse bepalingen, (Artikel 354), BS 28 december 2006.

Koninklijk Besluit van 17 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen.

2. Administratieve commentaren en circulaire

Commentaren bij het Wetboek van de Inkomstenbelastingen van 2 juni 1992, <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/publishHistory.do?method=getPublishHistory&year=2011&month=03>

Circ. Nr. CiRH.241/307/085 van 3 augustus 1979, *Bull.Bel.* 1979, nr. 577, 1372.

Circ. Nr. CiRH.624/325.294 van 8 augustus 1983, *Bull.Bel.* 1983, nr. 620, 2061.

Circ. Nr. CiRH.241/424.903 van 5 maart 1992, *Bull.Bel.* 1992, nr. 715, 1158.

Circ. Nr. CiRH.31/467.439, 3 januari 1996, *Bull.Bel.* 1996, nr. 757, 207.

Circ. Nr. CiRH.241/542.243 van 12 juli 2001, *Bull.Bel.* 2001, nr. 818, 1702.

Circ. Nr. CiRH.244/545.147 (AOIF 14/2002) van 15 mei 2002.

Circ. Nr. CiRH.244/565.610 (AOIF 44/2005) van 23 november 2005.

Circ. Nr. CiRH.241/585.607 (AOIF 19/2007) van 12 juli 2007

Circ. Nr. CiRH.244/587.755 (AOIF 45/2007) van 21 november 2007.

Circ. Nr. CiRH.241/603.774 (AOIF 48/2010) van 2 juli 2010.

OESO modelverdrag commentaar, *Commentaries on the articles of the Model tax convention, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed version – 2010*, IBFD, 2011, www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf.

Vr. nr. 3-7776 ZRIHEN 28 maart 2007, Vr. & Antw. Senaat 2006-2007, nr. 3-90, 10508-10509 (m.b.t. ambassadepersoneel USA).

3. Rechtspraak

HvJ 14 juli 1988, <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61987CJ0284:-NL:PDF>.

HvJ 11 maart 2004, C-9/02, Lasteyrie du Saillant t./ Franse Ministerie van Financiën en Economie, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dba273baff35804b358dd18a51cfa311ba.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuLa3z0?text=&docid=48987&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=154080>.

HvJ 7 september 2006, C-470/04, ‘N’ t./ Inspecteur belastingdienst Oost/kantoor Almelo, <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dbed6bba5e844549d99a0cc29927b818ce.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxuKaNr0?text=&docid=65840&pageIndex=0&doclang=NL&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3866504>.

HvJ EG 23 februari 2006, zaak C-513/03, Erven van M.E.A. van Hilten-van der Heijden v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/ondernemingen Buitenland te Heerlen).

HvJ 5 juli 2007, *Fisc.Act.* 2007, nr. 26, 4-7.

Cass. 19 juli 1836, *Pas.* 1836, I, 280.

Cass. 27 februari 1911, *Pas.* I 1911, 144.

Cass., 5 juni 1920, *Pas.* 1920, I, 240

Cass. 6 oktober 1941, *Pas.* 1941, I, 368.

Cass. 19 december 1948, *Arr.Verbr.* 1948, 620.

Cass; 20 maart 1958, *Pas.* 1958, I, 805.

Cass. 6 juni 1961, *Pas.* 1961, I, 1082.

Cass. 7 september 1965, *Bull.Bel.* 1966, 34-36.

Cass. 19 oktober 1965, *Pas.* 1966, I, 231.

Cass. 18 april 1967, *Pas.* 1967, I, 976

Cass. 5 mei 1970, *Bull.Bel.* 1971, afl. 486, 1251.

Cass. 7 februari 1979, *Bull.Bel.*, nr. 611, 2713.

Cass. 28 maart 1980, *Arr.Cass.* 1979-80, 953.

Cass. 30 juni 1983, *R.W.* 1984-85, 397.

Cass. 15 november 1990, *F.J.F.* 1991, 70

Cass. 15 november 1990, nr. AR F 1044 F, *Arr.Cass.* 1990-91, 311.

Cass. 4 januari 1991, *Pas.* I, 142.

Cass. 1 maart 1996, *A.F.T.* 1996, 409.

Cass. 17 februari 2000, *F.J.F.* 2000, 120.

Cass. 31 mei 2002, http://jure.juridat.just.fgov.be/pdfapp/download_blob?idpdf=F-20020531-13.

Cass. 20 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, nr. 856, 9

Cass. 5 december 2003, *F.J.F.* 2004, 64.

Luik 2 mei 1972, *Bull.Bel.*, nr. 511, 2075.

Brussel 9 januari 1979, *AFT* 1981, 77.

Luik 21 mei 1980, *Bull.Bel.*, nr. 611, 2729.

Antwerpen 18 februari 1982, *FJF* 82/71.

Antwerpen, 5 maart 1984, *A.F.T.* 1984, 87.

Bergen 17 januari 1985, *A.F.T.* 1985, 143

Luik, 13 maart 1985, *A.F.T.* 1985, 6-7, 142.

Luik, 18 juni 1986, *F.J.F.* 1987, 87.

Brussel 24 mei 1988, *Bull.Bel.* 1989, 633-637

Brussel 7 juni 1988, *AFT* 1989, 21.

Brussel 13 maart 1990, *Bull. Bel.*, afl. 711, 2929

Brussel 15 mei 1990, *F.J.F.* 1990, nr. 123

Brussel 25 september 1990, *F.J.F.* 1991, 32.

Bergen 10 april 1992, *Fiscale Jurisprudentie* 93/86.

Brussel, 26 juni 1992, *Fiskoloog (I)*1992, nr. 107, 5-6.

Antwerpen 2 november 1992, *FJF* 1993, 167.

Brussel 14 oktober 1993, *F.J.F.* 1994, 155.

Bergen, 17 februari 1995, *F.J.F.* 1996, No. 96/3, 5-6.

Gent 14 september 1995, *A.F.T.* 1996, afl. 3, 118-119.

Brussel 16 februari 1996, *F.J.F.* No. 96/250, 508-510.

Luik 24 april 1996, *F.J.F.* 1996, 170.

Brussel 17 september 1998, *Fisc.Koer.* 1998, 537-540.

Brussel 11 december 1998, *Fisc. Koer.* 1999, 258-260.

Antwerpen 29 juni 1999, *Fiscoloog*, nr. 726, 10.

Gent, 16 december 1999, onuitg.

Antwerpen 20 juni 2000, nr. 01/1124, *Fisc.Koer.* 2000, 326.

Luik, 4 oktober 2000, *Fiscoloog (I)*, afl. 205, 5.

Brussel 12 januari 2001, *Fiscoloog* 2001, nr. 800, 10.

Antwerpen 8 mei 2001, onuitg., *Fiscoloog*, afl. 809, 9.

Gent 7 juni 2001, *Fiscoloog*, nr. 809, 10.

Gent 11 september 2001, *Fiscoloog*, nr. 823, 10

Bergen, 29 maart 2002, *F.J.F.* No. 2002/220, 668-669.

Brussel 30 april 2008, *F.J.F.* 2009, 764-765.

Gent 24 juni 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 680.

Antwerpen 11 januari 2011, *T.F.R.* 2011, nr. 401, 432.

Brussel 10 februari 2011, onuitg.

Gent, 25 oktober 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1274, 12-13.

Rb. Brussel 20 februari 1979, *R.W.* 1979-80, 1508.

Rb. Brugge 8 mei 2007, nr. 0716/1361 ASKluwer.

Rb. Brussel 25 februari 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 412-415.

Rb. Antwerpen 9 mei 2005, *Fiscoloog* 2005, nr. 995, 7.

Rb. Gent 23 juli 2009, www.monKEY.be, Bronnen, nr. G1 09/1242.

Rb. Brussel 18 december 2009, *Rev.Not.B.* 2010, 526.

Rb. Brussel 22 september 2010, *Fiscoloog (I)* 335, 7.

Rb. Brugge 5 juni 2012, nr. BR1 12/0660, www.monKEY.be.

4. Rechtsleer

A. (Bijdragen in) Boeken

BARTOLI, Commentaar op C. 10.39.2 (*Commentaria in tres libros codici*, MDLV, Lugduni, 26).
BEGHIN, P. en VAN DE WOESTEYNE, I., *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 771 p.

CLAEYS BOUUAERT, I., “Aantekeningen omtrent het fiscaal begrip van hoofdverblijf voor natuurlijke personen”, in *Mélanges offerts à Jacques Vélu*, Brussel, Bruylant, 589p.

CLAEYS BOUUAERT, I., *De aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, 384p.

CORNELISSEN, R., “Detachering binnen de Europese Gemeenschap: juridisch kader”, in VAN REGENMORTEL, A., en JORENS, Y., (eds.), “Internationale detachering”, Brugge, Die Keure, 1993, 385p.

DEBLAUWE, R., “De fiscale woonplaats historisch bekeken”, in *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Brussel, Larcier, 1999, 523p.

DEBROE, L., HAELTERMAN, A., DEVLIES, C., VANDERKERKEN, C., DESTERBECK, F., DUBOIS, H., VANDERMAELEN, D., en VERSTRAETEN, R., “Forum: Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?”, in X., *Reflecties over de aanpak van de fiscale fraude en de rechten van de belastingplichtige*, Gent, Larcier, 2010, 161p.

DEBRUYNE, E., Aanvullende agglomeratie- en gemeentebelasting, in DILLEN, L., MAES, L., PLETS, N. (eds.), *Handboek personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1670 p.

DE JONCKHEERE, M., *De gemeentelijke belastingbevoegdheid. Fiscaal juridische aspecten*, Brugge, Die Keure, 1996, 397p.

DE PAGE, H., *Traité élémentaire de droit civil I*, uitgave 1962, 1935p.

DE PAGE, H., *Traité élémentaire de droit civil II*, Brussel, Bruylant, 1964, 618p.

HEIRBAUT, D., *Privaatrechtsgeschiedenis van de Romeinen tot heden*, Gent, Academie Press, 2005, 416 p.

HINNEKENS, L., *Detachering en fiscaal recht*, in BOTTERMANS, C., BRIERS, I., CORNELISSEN, R., JORENS, Y., VAN REGENMORTEL, A. (eds.), *Internationale detachering*, Brugge, Die Keure, 1993, 385 p.

LAGAE, J.P., “Actuele problemen van fiscaal recht”, Antwerpen, Kluwer, 1989, 584p.

MAES, L. en PLETS, N. (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1670 p.

NYS, A. en VERBEKE, A-L., *Internationale geografische estate planning*, in VERBEKE, A-L., DERYCKE, H., LALEMAN, P. (eds.), *Vermogensplanning, alternatieve vormen*, Brussel, Larcier, 2009, 612p.

TIBERHIEN, A., *Tiberghien, Handboek voor fiscaal recht 2011-2012*, Mechelen, Kluwer, 2011, 1779p.

RESTEAU, *Traité des droits de succession, de mutation par décès et de mutation en ligne directe et entre époux*, Brussel, 1859, 613p.

S.P. SCOTT, *Corpus Iuris Civilis, The Civil Law, Volume 15, The Code of Justinian*, 1973, Cincinnati, AMS Press New York, Title XXXIX, nr. 2, .

VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2011, 74p.

VAN CROMBRUGGE, S., *Cursus Internationaal fiscaal recht academiejaar 2011-2012*, Universiteit Gent, 273p.

VAN GERVEN, W., *Algemeen deel*, in DILLEMANS, R. en VAN GERVEN, W. (eds.), *Beginselen van Belgisch privaatrecht*, Antwerpen, Standaard, 1973, 409p.

VAN HOUTTE, J., *Beginselen van Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Scientia, 1979, 521p.

WAELEKENS, L., *La liberté économique dans le droit du bas-empire, réflexions sur le statut des boulangeries conventionnées d'après le Code Théodosien*, in *Libertés, pluralisme et droit une approche historique: Colloque d'envers (27-30 mai 1993)*, Brussel, Bruylant, 1995, 697p.

B. Bijdragen in tijdschriften

CLAES, A. en BROHEZ, A., “De spaarrichtlijn en de omzetting ervan in het Belgische recht”, *R.W.* 2004-05, afl. 35, 1361-1369.

DEBROE, L., HAELTERMAN, A., DEVLIES, C., VANDERKERKEN, C., DESTERBECK, F., DUBOIS, H., VANDERMAELEN, D., en VERSTRAETEN, R., “Forum: Fraudebestrijding en charter van de belastingplichtige: noodzakelijk een paradox?”, *T.F.R.* 2010, 329.

DE BUYSER, W., “Nieuwe circulaire zet nog even beginselen inzake rijksinwonerschap op een rij”, *Fisc.Act.* 2007, nr. 30, 5-8.

DE JONCKHEERE, M., “De gemeentelijke en provinciale belastingbevoegdheid”, *L.R.B.* 2004, 1-223.

DELBOO, M., “Fiscale woonplaats is effectieve woonplaats”, *T.F.R.* 2000/2, afl. 173, 25-27.

GEMIS, G., “Fiscale woonplaats in België”, noot bij Brussel 7 juni 1988, *A.F.T.* 1989, nr. 1, 20-22.

GOETHALS, J., “Fiscale woonplaats: vrije keuze van het ‘minst belaste land’”, *Fiskoloog (I)* 1996, afl. 151, 7-8.

HINNEKENS, L., “De hervorming van de niet-verblijfshoudersbelasting”, *A.F.T.* 1990, 72.

HINNEKENS, L., “Het domiciliebegrip in gemeentebelastingen”, *A.F.T.* 1988, 239-246.

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

HINNEKENS, L., “Nieuwe krachtlijnen in de rechtspraak over het rijksinwonerschap”, *A.F.T.* 1991, afl.1, 20-26.

HONON, N., “La notion de domicile fiscal au regard d’une jurisprudence récente”, *R.G.F.* 2012/5, 22.

JOSEPH, G., “Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België”, *A.F.T.* 1983, 177-196.

LETTENS, A. “Het begrip ‘fiscale woonplaats’ blijft een feitenkwestie”, *Fiscoloog (I)* 2001, 335, 5-8.

PH. JUILHARD, “Toward a new definition of tax residence in France – a critical analysis of the Larcher case”, *Bull. Int. fisc. Doc.* 1996, 141-148.

SCHEPENS, T., “Grenzen aan de territorialiteit van de aanvullende gemeentebelasting. Ook een gemeentelijke kwestie?”, noot bij Rb. Brussel 25 februari 2009, *T.F.R.* 2009, 840.

SCHREUDER, E., “L’Habitant du Royaume”, *Ann.not.* 1967, 1-25.

SPECK, J., “De beoordeling van het fiscaal woonplaatsbegrip”, *Fiskoloog Internationaal* 1992, nr. 107, 5-6.

STEENACKERS, J., “Knokke, een fiscaal paradijs”, *Moneytalk* 27 februari 2011, 19-21.

VAN CROMBRUGGE, S., “Fiscale woonplaats”, *Fiscoloog* 26 januari 2000, 10.

VAN CROMBRUGGE, S., “Fiscale woonplaats: een feitelijke aangelegenheid”, *Fiskoloog* 22 november 1995, 543, 9.

VAN ZANTBEEK, A., “Woonplaatsshopping voor vermogende particulieren. Belgisch perspectief en een blik over de grens”, *T.F.R.* 2009, nr. 356, 143-160.

WAUMAN, M., “ABOS-Circulaire: geen wettelijke basis voor bijzonder forfait”, *Fiscoloog (I)* 1997, nr. 168, 6.

C. Artikels in kranten en op websites

“KPMG’s Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2012”, download PDF van KPMG-website
www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/individual-income-tax.pdf.

SEGHERS, F., “Belgische belastingen blijven hoog”, *DeRedactie.be*, 26 maart 2013, www.deredactie.be/cm/vrtnieuws/economie/130326_OESO_belastingen%2B.

X., “Rijke Fransen in België aangepakt”, *De Standaard*, 5 april 2012, www.standaard.be/artikel/detail.aspx?artikelid=5R3OD4TO.

X, “Een efficiënte overheid met een eenvoudige en billijke fiscaliteit”, Itinera-instituut, 16 maart 2011, www.itinerainstitute.org/nl/issue/overheid-belastingen/.

5. Varia

“KPMG’s Individual Income Tax and Social Security Rate Survey 2012”, download PDF van KPMG-website
www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/individual-income-tax.pdf.

OESO rapport van 26 maart 2013 met betrekking tot de arbeidskost in Europese landen, www.oecd.org/newsroom/tax-burdens-on-labour-income-in-oecd-countries-continue-to-rise.htm.

OESO modelverdrag commentaar, *Commentaries on the articles of the Model tax convention, OECD Model Tax Convention on Income and on Capital – Condensed version – 2010*, IBFD, 2011, <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>.

Overeenkomst van 10 maart 1964 tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen,
<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=0229e0fd-e1d1-49a5-b056-979b0b7c4bbb#findHighlighted>.

Overeenkomst ter voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van sommige andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen (en registratierechten) van 20 januari 1959 (tussen België en Frankrijk) en van 18 januari 1956 (tussen België en Zweden), Fisconetplus,
<http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=84dada1a-cf3b-4b12-a05e-61d922ddb833#findHighlighted>.

Overeenkomst tussen België en Frankrijk ter voorkoming van dubbele aanslag en tot regeling van sommige andere vraagstukken inzake belastingen op de erfenissen (en registratierechten) van 20 januari 1959, Fisconetplus, <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/-document.do?method=view&id=84dada1a-cf3b-4b12-a05e-61d922ddb833#findHighlighted>.

Rapport omtrent de arbeidskost in alle Europese landen, gegevens van de website van Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tec00119&plugin=1>.

X, “Een efficiënte overheid met een eenvoudige en billijke fiscaliteit”, Itinera-instituut, 16 maart 2011, www.itinerainstitute.org/nl/issue/overheid-belastingen/.