

Faculteit Rechtsgeleerdheid
Universiteit Gent



Academiejaar 2015-2016

Het fiscaal statuut van buitenlandse kaderleden

Masterproef van de opleiding
'Master in de Rechten'

Ingediend door

Wouter Vandenberghe

(studentennr. 01102935)

Promotor: prof. dr. Inge Van De Woesteyne

Commissaris: Sibylle Van Belle

VOORWOORD

Met het afwerken van deze masterproef kom ik aan het einde van mijn 5-jarige opleiding aan de Faculteit Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Gent. Ik beschouw dit voorwoord dan ook als een uitgelezen kans om terug te blikken op een fantastische periode. De studentenperiode is immers het moment bij uitstek in je leven waarbij zowel je intellectuele als persoonlijke ontplooiing centraal staan.

Sinds het prille begin is het fiscale recht de rechtstak waarin ik me wou verdiepen en deze masterproef vormt dan ook het sluitstuk van mijn academische vorming. Vooreerst wens ik dan ook mijn dankbaarheid te uiten aan de personen die mij hierin gerugsteund hebben. Zo gaat mijn dank uit naar Prof. Dr. VAN DE WOESTEYNE voor het aanreiken van dit onderwerp en de mogelijkheid die mij werd geboden om het verder uit te werken. Ook wil ik graag mijn commissaris SIBYLLE VAN BELLE bedanken voor de constructieve feedback en leerrijke opmerkingen. Mijn dank gaat verder uit naar de medewerkers van het “*Global Employer Services*”-team binnen Deloitte Gent voor de mogelijkheid om het statuut van de buitenlandse kaderleden in de praktijk te leren kennen.

Tot slot gaat mijn appreciatie uit naar iedereen die me in de loop van mijn studentenjaren heeft helpen vormen tot wie ik nu ben. In het bijzonder is hierbij een vermelding op zijn plaats voor zowel mijn ouders als Ludo voor de morele en financiële steun in de loop der jaren.

Wouter Vandenberghe,
Nazareth, 8 mei 2016.

INHOUDSOPGAVE

VOORWOORD	II
INLEIDING	1
DEEL 1 CIRCULAIRE VAN 8 AUGUSTUS 1983	7
HOOFDSTUK 1 VOORWAARDEN	11
<i>Afdeling 1</i> Werkgever	11
<i>Afdeling 2</i> Werknemer	12
<i>Afdeling 3</i> Formele vereisten	25
HOOFDSTUK 2 FISCALE VOORDELEN	33
<i>Afdeling 1</i> Kosten eigen aan de werkgever	33
§1 Eenmalige uitgaven	37
§2 Weerkerende uitgaven en lasten	38
<i>Afdeling 2</i> Vrijstelling buitenlandse gepresteerde dagen	53
HOOFDSTUK 3 KNELPUNTEN	57
<i>Afdeling 1</i> Tax-on-tax	57
<i>Afdeling 2</i> Verandering van werkgever	59
<i>Afdeling 3</i> Bepaling vrijstelling buitenlandse bezoldigingen	61
<i>Afdeling 4</i> Verslag Rekenhof	65
<i>Afdeling 5</i> Impact 6 ^{de} staatshervorming	70
<i>Afdeling 6</i> Staatssteunproblematiek	73
<i>Afdeling 7</i> Behoud buitenlandse woonplaats	79
DEEL 2 VERGELIJKBARE STELSLS	81
HOOFDSTUK 1 NEDERLAND	81
HOOFDSTUK 2 FRANKRIJK	89
HOOFDSTUK 3 LUXEMBURG	93
HOOFDSTUK 4 SPANJE	97
DEEL 3 AANBEVELINGEN	100
HOOFDSTUK 1 RECHTSZEKERHEID	100
HOOFDSTUK 2 BEPERKING IN DE TIJD	105
BESLUIT	107
BIBLIOGRAFIE	110

INLEIDING

Internationale tewerkstelling is van nature uit een complex onderwerp door zijn verschillende aspecten. Zowel het (internationaal) fiscaal, arbeids- en sociale zekerheidsrecht spelen hierin een primaire rol. Multinationale ondernemingen houden bij hun investeringsbeslissingen rekening met deze factoren. In het bijzonder staat een stabiel fiscaal klimaat, administratieve vereenvoudiging en een vermindering van zowel de fiscale als niet-fiscale druk op arbeid hoog op het verlanglijstje.¹ Naast ondernemingen die bereid zijn om internationaal te investeren hebben zij tevens mobiele werknemers nodig waarvoor het financiële plaatje moet kloppen. Door het aannemen van een buitenlandse opdracht zal een expat zich bijvoorbeeld op zijn minst niet willen verarmen.² Hiervoor zal de betrokkene in kwestie rekening houden met de kost voor levensonderhoud en het toepasselijk belastingregime om zodoende zijn koopkracht minstens op hetzelfde niveau te behouden. Er zijn dan ook bepaalde incentives vereist om de werknemer te verleiden tot een Belgische assignment. De werkgever heeft bijvoorbeeld de mogelijkheid om een aantrekkelijk loonpakket samen te stellen en de werknemer de garantie te bieden dat hij financieel niet moet inleveren. Wanneer de betrokken onderneming dit evenwel via een brutobezoldiging verleent en deze bezoldiging aan de normale Belgische inkomstenbelastingen onderworpen is, zal dit voor de werknemer in kwestie een serieuze weerslag geven. Als alternatief kan de werkgever opteren om de financiële compensatie netto, dus na belasting, toe te kennen. Dit brengt dan weer voor hem een extra loonkost mee. Om in de smaak te vallen bij werkgevers- en werknemers dient België dus inspanningen te leveren om haar kenniseconomie in stand te houden.

Aangezien een substantiële verlaging van de werkgevers- of werknemersbijdrage een te grote kost zou vormen voor de onder druk staande begrotingen ontwikkelt de overheid specifieke gunstmaatregelen. Hiervan is de notionele interestaftrek, en het vermeende

¹ Deloitte European Tax Survey – The benefits of stability, Fiscal uncertainty and complexity continue to cause headaches for tax directors in Belgium, www2.deloitte.com/be/en/pages/about-deloitte/articles/european-tax-survey-2014.html, (geconsulteerd op 13 april 2016).

² A. DE REYMAEKER en W. VAN LINDEN, De fiscaal-, sociaalzekerheids- en arbeidsrechtelijke behandeling van vergoedingen toegekend aan buitenlandse kaderleden: een stand van zaken, *Oc.* 2001, 1-26.

misbruik ervan, het meest gekend bij het ruime publiek.³ Daarnaast vermelden we nog de belastingaftrek voor onderzoek en ontwikkeling, aftrek voor octrooi-inkomsten en de excess profit rulings.⁴ De Europese Commissie vestigt sinds kort haar aandacht op verschillende van deze bijzondere belastingregimes omwille van het mogelijke staatssteunkarakter. Zo heeft de Belgische excess profit ruling het mogen ontgelden en is zij formeel afgewezen door de Commissie.⁵

Met haar fiscaal beleid tracht de overheid, naast het verlagen van de loonkost, ook nog andere doelstellingen te bereiken. Lokale tewerkstelling beschermen is daar zo één van. Daarom voorzag de overheid na onderhandelingen met (Amerikaanse) investeerders in een bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse vreemdelingen.⁶ Sinds haar eerste versie in 1960 heeft dit belastingregime een hele evolutie ondergaan. Vooreerst was er enkel voor het Amerikaans personeel van Amerikaanse ondernemingen of ondernemingen onder Amerikaanse controle een gunstregime.⁷ Later werd het voorwerp van de circulaire uitgebreid tot alle buitenlandse werknemers die hier tijdelijk aan het werk werden gesteld door buitenlandse ondernemingen of ondernemingen onder buitenlandse controle.⁸ De regering beoogde met het regime de onderneming te bevoordelen en niet het buitenlands personeel zelf.⁹ Opnieuw werd er gekozen om de belastendruk op de lonen van bepaalde buitenlandse kaderleden te verlagen.¹⁰ Een verlaging van de fiscale druk op de inkomsten zou voor een lagere loonkost zorgen die België aantrekkelijker moest maken voor buitenlandse investeerders. Ontegensprekelijk zorgde het regime voor een groeiend belang van buitenlandse investeringen.¹¹

³ W. VANDENBERGHE, *De notionele interestaftrek: een denkbeeldige werkelijkheid*, Gent, Larcier, 2006, 113 p.

⁴ P. RENS, "De Belgische octrooiaftrek", *AFT* 2008, afl. 11, 9 e.v.

⁵ B. PEETERS, "Veroordeling excess profit rulings : effectief verboden staatssteun?", *Fisc. (I.)* 2016, afl. 387, 3-6.

⁶ Circ. nr. Ci. R9. USA/202.118, 29 september 1960.

⁷ K. VAN GUCHT, "Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden: status quaestionis", *A.F.T* 2008, 4, 10.

⁸ Circ. nr. R9. USA/217.882, 21 februari 1963.

⁹ K. VAN GUCHT, "Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden: status quaestionis", *A.F.T* 2008, 4, 10.

¹⁰ F. DIERCKX, "New privileged tax treatment for foreign executives temporarily in Belgium", *European Taxation* 1983, 318.

¹¹ C. DILLEY en E. HERPIN, *The Circular, an in-depth analysis of Belgium's special tax regime for foreign executives*, Brussel, Bruylant, 1979, 224 pg.

De opzet van het systeem was bereikt, maar er doken toch problemen op, in het bijzonder op het vlak van de rechtszekerheid. Hieraan schoot de oorspronkelijke circulaire lange tijd tekort en het Hof van Cassatie heeft uiteindelijk de eerste versie van het regime onwettelijk verklaard.¹² De kritiek vond inzonderheid haar oorsprong in het gebrek aan wettelijke grondslag voor de aanvullende forfait voor bedrijfslasten.¹³ In de praktijk kon de oude regeling onmogelijk verder worden toegepast waardoor een nieuwe regeling zich opdrong. Opnieuw werden er voorafgaand onderhandelingen gevoerd, deze keer vooral met de Amerikaanse Kamer van Koophandel. Vanwege de flexibiliteit werd opnieuw het pad bewandeld van een administratief rondschrijven in de plaats van een strikter wettelijk kader.¹⁴ Door de traagheid en openbaarheid van de parlementaire procedure is het immers moeilijk om in te spelen op nieuwe ontwikkelingen waardoor het grondwettelijk legaliteitsbeginsel niet altijd strikt wordt nageleefd.¹⁵

Deze circulaire van 8 augustus 1983 voorzag in een nieuw bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden die tijdelijk in België tewerkgesteld zijn.¹⁶ Het is van toepassing vanaf het belastingjaar 1984 en de inkomsten van 1983.¹⁷ Dit nieuwe stelsel heeft hoofdzakelijk tot doel om investeringen in toekomstgerichte sectoren te behouden en uit te breiden om zo de nodige groei van de economie te bewerkstelligen, zonder evenwel een inbreuk op een juiste belastingheffing te creëren.¹⁸ Om een nieuwe afwijzing van de rechterlijke macht te vermijden zocht het stelsel aansluiting bij reeds bestaande wettelijke begrippen uit het Wetboek Inkomstenbelastingen. Zo liet de circulaire onder andere het systeem van een bijkomende forfaitaire aftrek van 30 procent varen. Het vervangt dit door een systeem dat rust op twee pijlers. Ten eerste wordt het begrip ‘kosten eigen aan de werkgever’ soepel ingevuld en ten tweede worden inkomsten van in het buitenland uitgevoerde werkzaamheden uit de belastbare basis gehouden.¹⁹ Het is volgens de circulaire de bedoeling om de vermindering van de loonkosten ten goede te laten komen aan de werkgevers en dus mogen er geen bijzondere voordelen richting de

¹² Cass. 19 november 1981; Cass., 21 mei 1981.

¹³ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294, 8 augustus 1983, 3.

¹⁴ Parl. Vr. nr. 256 van 27 augustus 1982, Volksvertegenwoordiger VERVAET, *Bull. Vr. en Antw.*, Kamer, 1981-1982, blz. 2584.

¹⁵ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Schoten, Biblo, 2014, 16, 6.

¹⁶ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, *Bull. Bel.* 1983, afl. 620, 2061.

¹⁷ X, “Belgium: Taxation of Foreign Executives”, *Intertax* 1984, afl. 5, 182-192.

¹⁸ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294, 8 augustus 1983, 4.

¹⁹ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, 5.

kaderleden zelf vloeien.²⁰ Verder verschilt het nieuwe stelsel van het vorige doordat de expliciete tijdslimieten van 5 en 8 jaar zijn opgeheven, maar de tewerkstelling in België moet wel nog steeds van tijdelijke aard zijn.²¹

De voorwaarden verbonden aan de toekenning van het statuut worden hier bij wijze van kennismaking een eerste maal kort toegelicht. De toepassingsvoorwaarden kunnen we in drie groepen opdelen. Zowel in verband met de hoedanigheid van de werknemer als werkgever zijn er voorwaarden waaraan voldaan moet zijn.²² Deze vormen de eerste twee groepen. Daarnaast dienen een aantal formele vereisten vervuld te worden. Ten eerste moet de werknemer rechtstreeks worden aangeworven of geplaatst vanuit het buitenland en dit in een leidinggevende positie of omwille van een specifieke expertise. Van nature uit moet de opdracht van tijdelijke aard zijn, al hoeft men de duur niet te preciseren vanaf de start. Het statuut staat enkel open voor personen met de buitenlandse nationaliteit, de dubbele nationaliteit wordt niet aanvaard. Ook de werkgever moet aan bepaalde vereisten voldoen. Hij moet deel zijn van een internationale groep en bijgevolg gekwalificeerd worden als een multinational. Zijn activiteiten moeten betrekking hebben op een wetenschappelijk of onderzoekscentrum, een controle- of coördinatiekantoor of een onderneming die goederen en diensten levert. Ten slotte zijn er diverse formele vereisten die, in het bijzonder door de werkgever, moeten worden vervuld.

Het nieuwe bijzonder aanslagstelsel houdt twee grote fiscale voordelen in.²³ Het eerste grote voordeel betreft de kwalificatie van het kaderlid als niet-inwoner voor de Belgische Inkomstenbelastingen. Daaruit volgt, in lijn met artikel 228, 2^{de} paragraaf WIB, dat hij of zij alleen op inkomen uit Belgische bron wordt belast. Dit hangt nauw samen met het principe van de *'foreign travel exclusion'*. Laatstgenoemde betekent dat inkomen enkel in de mate dat ze een link hebben met Belgische activiteiten het voorwerp zijn van belastingen. Bezoldigingen ter compensatie voor dagen die het kaderlid in het buitenland werkt worden niet belast. Een tweede voordeel houdt in dat een deel van het loon beschouwd wordt als een vergoeding voor de hogere inkomstenbelastingen en

²⁰ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, 6.

²¹ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, 5.

²² E. LAURENT, en J-F. GOLENTAUX, "Buitenlandse kaderleden en fiscus", in *Fiscale wenken*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 18-34.

²³ G. JOSEPH, "Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België of "The circular revisited"", *AFT* 1983, 184-187.

levenskost waarmee het buitenlandse kaderlid geconfronteerd wordt tijdens zijn verblijf in België. Deze vergoedingen worden (gedeeltelijk) vrijgesteld van belasting. Ze zijn immers geen belastbare voordelen wanneer ze worden toegekend om verarming van de expat te vermijden.²⁴

Na de kennismaking met de historiek en de voorwaarden van het bijzonder aanslagstelsel lichten we summier de opzet en werkwijze van deze masterproef toe. Doorheen dit werkstuk staat, zoals de titel doet vermoeden, het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden centraal. De relevantie van het onderwerp situeert zich zowel op wetenschappelijke als op maatschappelijke vlak. Ruw geschat genieten in België genieten iets minder dan 21 000 kaderleden het fiscaal statuut.²⁵ Daarnaast vormt het voor buitenlandse investeerders een pluspunt wanneer zij beslissen om zich te vestigen in het land. Voor het economisch weefsel en met het oog op het aantrekken van investeringen heeft het bijzonder fiscaal statuut dan ook zijn rol te spelen. Verder kan dit werkstuk een beginpunt vormen voor diegenen met interesse in het onderwerp van de buitenlandse kaderleden. Op wetenschappelijk gebied kan het een antwoord bieden op het kritisch rapport van het Rekenhof uit 2013 en op de problemen inzake legaliteit. We trachten dit te volbrengen door dieper in te gaan op problemen die rijzen en een aantal aanbevelingen te formuleren.

Centraal in het onderzoek staat dan ook de vraag welke problemen zich opdringen met betrekking tot het statuut voor buitenlandse kaderleden. Bij elk onderdeel wordt dan ook op zoek naar de moeilijkheden waarmee de betrokkenen geconfronteerd worden. Via verschillende deelvragen wordt een poging ondernomen om deze te ontdekken en te ontleden. Zo wordt eerst dieper in op de voorwaarden van het statuut, waarbij zich reeds diverse problemen stellen. Naast de voorwaarden is het natuurlijk ook van belang om de fiscale voordelen toe te lichten in een apart hoofdstuk. Een tweede deelvraag die we behandelen is of er bijzondere aandachtspunten of moeilijkheden verbonden zijn aan het aanslagstelsel voor de buitenlandse kaderleden. In dit werkstuk behandelen we zo zeven van deze knelpunten. Als derde achten we het nuttig om na te gaan of er gelijkaardige stelsels zijn in het buitenland. Nu kunnen we al bevestigen dat dit het geval is en dus bekijken we in hoofdstuk 3 deze stelsels met een focus op onze buurlanden.

²⁴ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, 142/3.

²⁵ Mondelinge parlementaire vraag nr. 3541 van de heer Georges Gilkinet dd. 01.04.2015, Kamer, Integraal verslag – Commissie voor de Financiën, 2014-2015, CRIV 54 COM 138 dd. 01.04.2015, blz. 34

Hieruit trachten we bepaalde zaken te halen die een meerwaarde kunnen bieden voor het Belgische systeem, aangezien deze zeker niet vrij is van problemen.

Ten slotte geven we mee dat er bepaalde beperkingen aan het onderzoek zijn. Zo wordt de rechtsleer en rechtspraak inzake de eerste legaliteitsproblemen slechts kort aangehaald. Of het stelsel op Belgisch vlak al dan niet wettelijk is lijkt ons niet relevant voor te komen. Eerder is het de opzet om een aantal antwoorden te bieden, en opmerkingen te formuleren, zonder daarvoor de Belgische legaliteitsvraag expliciet te beantwoorden. Op de vraag naar het staatssteunkarakter wordt wel dieper ingegaan vanwege de actuele relevantie. Ook de specifieke socialezekerheids- en arbeidsrechtelijke aspecten aan het regime laten we buiten beschouwing. We verwijzen hiervoor naar andere werken.²⁶

We werken dus met de volgende opbouw. In deel 1 van deze masterproef wordt vooreerst de werking van de nieuwe circulaire uiteengezet, te beginnen in hoofdstuk 1 met de werkgevers- en werknemersvoorwaarden en de formele vereisten. Hoofdstuk 2 bespreekt vervolgens de verschillende probleemstellingen die doorheen de jaren aan bod kwamen in zowel de rechtsleer als rechtspraak. Het tweede deel en zijn hoofdstukken geeft een overzicht van gelijkaardige stelsels in landen als Frankrijk, Nederland, Luxemburg en Spanje. Het laatste deel spitst zich toe op een aantal aanbevelingen en kritische noties bij het bijzonder aanslagstelsel voor de buitenlandse kaderleden.

²⁶ A. DE REYMAEKER en W. VAN LINDEN, “De fiscaal-, sociaalzekerheids- en arbeidsrechtelijke behandeling van vergoedingen toegekend aan buitenlandse kaderleden: een stand van zaken”, *Or.* 2001, 7-17; G. POPPE en W. VAN ROEYEN, *Tewerkstelling van buitenlandse kaderleden in België*, Deurne, Kluwer, 1993, 232 p; H. VAN HOOGENBEMT en P. DE KOSTER, “Actuele sociale zekerheidsrechtelijke vraagstukken i.v.m. grensoverschrijdende tewerkstelling”, in *Werken zonder grenzen*, Biblo, Kalmthout, 1990, 216 p.; J.L. DAVAIN, *Lé régime spécial d'imposition des cadres et dirigeants étrangers*, Brussel, Kluwer, 2003, 178-196; L. VANHEESWIJCK en L. VANAUVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 129-149.

DEEL 1 CIRCULAIRE VAN 8 AUGUSTUS 1983²⁷

1. In deel 1 bespreken we de voorwaarden van de circulaire, de fiscale voordelen en de knelpunten waarmee ze heeft geworsteld of nog mee verband houdt. De nieuwste versie van de circulaire bestaat sinds 1983, maar haar totstandkoming heeft heel wat voeten in de aarde gehad. Het schetsen van een korte historie terzake lijkt dan ook nuttig te zijn.

2. Buitenlandse kaderleden hadden de mogelijkheid om te genieten van een fiscaal gunstregime sedert het aanslagjaar 1959 vanaf de inkomsten in verband met 1958.²⁸ Dit regime heeft, tot zijn einde in 1982, nooit een wettelijke regeling gekend en zocht haar bevestiging in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen.²⁹ Via administratieve omzendbrieven is het oorspronkelijke stelsel ingesteld, uitgebreid en voor de laatste keer gewijzigd in 1979.³⁰ In essentie komt het erop neer dat de buitenlandse kaderleden die overeenkomstig het gemeen recht rijksinwoners waren onder bepaalde voorwaarden werden gelijkgesteld met niet-inwoners.³¹ De inhoud bestond uit hetzij een forfaitaire aftrek voor bedrijfslasten of hetzij uit een bijzondere vrijstellingsregeling dat een deel van de bezoldigingen in België van belasting uitsloot. Daarnaast genoten de buitenlandse kaderleden, ongeacht of ze de beroepswerkzaamheid in België of elders uitoefenden, van een algemene vrijstelling voor specifieke inkomstenbestanddelen. Bepaalde kosten werden niet als belastbaar inkomen aangemerkt. Voorbeelden hiervan zijn de door de werkgever betaalde verhuiskosten en kosten voor studerende kinderen aan in België gevestigde scholen met een internationaal leerplan. Deze kosten werden beschouwd als kosten eigen aan de werkgever en daarenboven noch opgenomen in de forfaitaire aftrek van 30%, noch in de vrijstelling van behaalde bedrijfsinkomsten in het buitenland. Ten allen tijde was de forfaitaire aftrek voor bedrijfsuitgaven gelimiteerd tot 11 250 EUR en tot 29 750 EUR voor werknemers van coördinatie- en controlekantoren of opzoekingscentra. Wanneer de kaderleden gedurende meer dan de helft van hun arbeidstijd in het buitenland hun werkzaamheden uitoefenden, mochten ze het totaal

²⁷ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, *Bull.Bel.* 1983, afl. 620, 2061.

²⁸ C. DILLEY en E. HERPIN, *The Circular, an in-depth analysis of Belgium's special tax regime for foreign executives*, Brussel, Bruylant, 1979, 224 pg.

²⁹ G. JOSEPH, "Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België of 'The circular revisited'", *AFT* 1983, 177-196.

³⁰ Circ. nr. Ci. RH. 624/302.443 van 7 mei 1979.

³¹ *Com. IB.* 1964, nr. 139/7. (oud)

belastbaar salaris met de helft verminderen. In dat geval kon de bijkomende 30%-aftrek evenwel niet gebruikt worden.³²

3. De gunstmaatregelen werden echter sinds 1975 gekoppeld aan een tijdsduur.³³ Door deze wijziging konden buitenlandse kaderleden in principe nog slechts 5 jaar van het fiscaal gunstregime genieten. Voor personeelsleden met een leidende functie in controle- of coördinatiekantoren en onderzoekscentra was er een verlenging mogelijk tot 8 jaar. Om hierop aanspraak te maken moest het bewijs geleverd worden dat de verlenging “werkelijk onontbeerlijk” was om de goede werking van de controle- of coördinatiecentra en onderzoekscentra te garanderen.³⁴ Door middel van de administratieve omzendbrief Ci. R.H. 624/302.443 in 1979 is aan deze termijnen ingrijpend gesleuteld. De vijfjarige periode werd omgezet in een achtjarige periode voor kaderleden van productievennootschappen. Daarenboven werd aan werknemers met een lagere of ondergeschikte functie het genot van het bijzonder aanslagstelsel geweigerd.

4. Door het nakend verstrijken van de eerste achtjarige periode op het eind van 1982 waren een aantal buitenlandse ondernemingen, in het bijzonder Amerikaanse, verontrust. Via hun respectievelijke Kamers van Koophandel of hetzij individueel gaf deze bezorgdheid aanleiding tot het bespreken van het fiscaal gunstregime met de administratie en het Kabinet van Financiën. Specifiek vroegen ze een indexaanpassing van de forfaitaire aftrek en een verlenging of (eventueel) een afschaffing van de tijdslimiet.

5. Naast de bezorgdheden van de ondernemingen omtrent de verdere toepassing was er een tweede evolutie aan de gang die een grotere impact had. Het fiscaal regime werd immers bekritiseerd door de hoven.³⁵ Ook het Hof van Cassatie bevestigde uiteindelijk dat de aanvullende forfait van 30%, naast de forfaitaire aftrek uit artikel 51 WIB92, niet voorzien is in de wet waardoor er geen verdere toepassing meer mogelijk was.³⁶ Gezien het speciale regime een positieve invloed had op het behouden en aantrekken van

³² *Com. IB.* 1964, nr. 142/3 (oud)

³³ *Circ. nr. Ci. RH.624/264.889* van 13 mei 1975, *Bull. Bel.* 1975, afl. 530, 960.

³⁴ *Com. IB.* 1992, nr. 139,8/10 (oud)

³⁵ Brussel 16 juni 1981, *R.W.* 1981-1982; Brussel, 17 februari 1981, *J.D.F.* 1982, 168; Luik, 23 november 1975, *Rev. Fisc.* 1974, 103.

³⁶ *Cass.* 19 november 1981, *F.J.F.*, 1982, 22.

buitenlandse investeringen was het Kabinet van Financiën van oordeel dat het moest behouden blijven. Om tegemoet te komen aan de bezwaren van de rechterlijke macht, zowel deze van de hoven van beroep als het Hof van Cassatie, heeft ze evenwel de modaliteiten aangepast.³⁷ Een eerste drempel was de weigering van de toekenning van niet-verblijfhouder indien de feitelijke criteria in strijd waren met het Belgisch gemeen recht. Ten tweede, en de belangrijkste drempel, was de kritiek op het gebrek aan wettelijke basis voor de bijkomende forfaitaire aftrek van 30% in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen.

6. Omwille van opportuniteitsredenen opteerde de administratie opnieuw voor een administratief schrijven.³⁸ Deze nieuwe regeling moest wel de wettelijkheidstest kunnen doorstaan. Hiervoor heeft men een aantal wijzigingen aangebracht aan het oorspronkelijke regime.³⁹ Zo is de automatische toekenning tot niet-verblijfhouder aangepast tot een systeem waarbij de betrokkenen dit statuut werkelijk moeten gaan bewijzen. Daarnaast is de bijkomende forfaitaire aftrek simpelweg afgeschaft. Het is vervangen door een systeem dat de aan de detachering verbonden werkelijke en redelijke meeruitgaven uit de belastbare bezoldiging sluit. Voor de buitenlandse behaalde bedrijfsinkomsten is de vrijstelling behouden en nog vervolledigd door het begrip “kosten eigen aan de werkgever” uit te breiden. Ten slotte heeft de administratie de tijdslimieten van 5 en 8 jaar opgeheven, zonder echter een afbreuk te willen doen aan de vereiste van een tewerkstelling van tijdelijke aard in België.⁴⁰

7. De filosofie en inhoud van het aanslagstelsel is gedetermineerd door de wijze waarop -vooral Amerikaanse- bedrijven hun kaderleden verlonen.⁴¹ Het vertrekpunt is het basissalaris, of het salaris dat de werknemer zou verdienen hebben in Amerika wanneer hij niet naar het buitenland was uitgezonden. Hieraan voegt de werkgever een aantal speciale vergoedingen aan toe met als doel om enerzijds het kaderlid te overtuigen tot een buitenlandse opdracht en anderzijds de bijkomende kosten van een buitenlands verblijf te vergoeden. Voorbeelden van deze tegemoetkomingen zijn een uitwijkingsvergoeding, een levensduurtevergoeding, een huisvestingsvergoeding,

³⁷ Cass. 19 november 1981, *F.J.F.*, 1982, 22; Brussel 16 juni 1981, *R.W.*, 1981-1982, 687.

³⁸ L. VANHEESWIJCK en L. VANAVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 7.

³⁹ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, 2, 4.

⁴⁰ X, “Belgium: Taxation of Foreign Executives”, *Intertax* 1984, afl. 5, 182.

⁴¹ G. JOSEPH, “Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België of ‘The circular revisited’”, *AFT* 1983, 182-183.

schoolkostenvergoeding en ten slotte de zogenaamde *tax equalization*.⁴² Deze laatste is een vergoeding die bestaat uit het positieve verschil tussen de werkelijke belasting in het gastland en de hypothetische belasting op zijn basissalaris in het herkomstland.⁴³ De focus ligt in eerste instantie op de nettovergoeding voor het kaderlid, na aftrek van de belastingen en van de bijdragen voor sociale zekerheid in België of het buitenland.

8. Dergelijke vergoedingspakketten kunnen de kost voor de werkgever in grote mate opdrijven, in het bijzonder wanneer deze extra tegemoetkomingen in het gastland als belastbaar inkomen worden beschouwd. Er bestaan dus bezoldigingssystemen op basis van berekeningen die een nettobezoldiging garanderen aan de in het buitenland gedetacheerde werknemers. We duiden deze structuren gewoonlijk aan als de “tax equalisation”-methoden.

9. Rekening houdend met deze overwegingen besloot de administratie om de extra kosten verbonden aan het verblijf in België vrij te stellen van belasting. Evenwel op voorwaarde dat deze redelijk zijn en met uitsluiting van de uitwijkingsvergoeding. Tevens mag de daling van de loonkost niet ten goede komen aan het kaderlid zelf volgens de circulaire vanwege haar opzet om buitenlandse investeerders aan te trekken.⁴⁴ Naast de vrijstelling van bovenstaande tegemoetkomingen zijn de bezoldigingen met betrekking tot buitenlandse beroepsactiviteiten uitgesloten van Belgische belasting. In vergelijking met het oude stelsel is de vereiste van een hoofdzakelijk reizende functie weggefallen en geeft elke werkdag in het buitenland aanleiding tot een evenredige vrijstelling. Daarenboven is er niet langer sprake van een specifieke maximumtermijn, maar moet de tewerkstelling van het buitenlands kaderlid van tijdelijke aard zijn.⁴⁵ In hoofdstuk a) zetten we de voorwaarden van het bijzonder aanslagstelsel uitgebreid uiteen.

⁴² I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2015-2016*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 13-14.

⁴³ *Com. IB 235/11*, 3.

⁴⁴ *Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294* van 8 augustus 1983, 6.

⁴⁵ *Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294* van 8 augustus 1983, 5.

HOOFDSTUK 1 VOORWAARDEN

10. Hoofdstuk (a) bespreekt de voorwaarden die aan het aanslagstelsel gekoppeld worden. Om de problemen omtrent het statuut, die later aan bod komen, beter te begrijpen is het noodzakelijk de inhoud weer te geven. Dit hoofdstuk probeert dan ook een zekere vertrouwdheid met het stelsel tot stand te brengen. Door middel van een opdeling in de werkgevers-, werknemers- en formele voorwaarden wordt getracht de lezer een gedegen kennis over het onderwerp bij te brengen.

Afdeling 1 WERKGEVER

11. Voor de toepassing van het statuut zijn er vooreerst bepaalde vereisten waaraan de werkgever is gebonden. Op deze manier probeert de wetgever de regeling voor te behouden voor internationale ondernemingen of een deel ervan, met de bedoeling buitenlandse investeringen aan te trekken. In het algemeen moet het kaderlid werkzaam zijn voor een Belgische inrichting van een buitenlandse onderneming of een Belgische onderneming die deel uitmaakt van een internationale groep. Voor wetenschappelijke onderzoekscentra en –laboratoria is een band met het buitenland evenwel niet vereist.⁴⁶ Een lobbygroep komt als dusdanig niet in aanmerking voor het bijzonder aanslagstelsel aangezien zij noch deel uitmaken van een internationale groep noch een wetenschappelijk onderzoekscentrum vormen. Voor individuele lobbyisten van een normale werkgever is de toepassing van het statuut evenwel mogelijk. Uit de praktijk blijkt dat lobbygroepen voor hun lobbyisten een triangulaire structuur opzetten, in het bijzonder wanneer ze als vertegenwoordiger van één van de leden van de groep werken. Ze worden dan naar de Belgische vestiging van de internationale groep gedetacheerd en beladen met een functie bij de lobbygroep via een dienstverleningscontract tussen de werkgever en de lobbygroep.

12. De werkgever dient internationaal actief te zijn. Om uit te maken of de werkgever werkelijk over de grenzen heen actief is heeft de administratie één en ander verduidelijkt. In de circulaire wordt het concept internationaal karakter vermeld en onderscheidt ze:⁴⁷

- a. een Belgische inrichting van een buitenlandse onderneming;

⁴⁶ Com. IB. 139/8.3, 2°.

⁴⁷ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, 139/8.

- b. een Belgische onderneming die deel uitmaakt van een internationale groep;
- c. een Belgische vennootschap die deel uitmaakt van een internationale groep van ondernemingen;
- d. een Belgische vennootschap, dochtermaatschappij van een buitenlandse vennootschap;
- e. een controle- of coördinatiekantoor die werkt binnen een internationale groep van ondernemingen;
- f. een vennootschap die onder controle staat van een buitenlandse onderneming.

13. Dit veroorzaakt bijgevolg problemen indien aan de werkgever in België geen vennootschap of inrichting kan worden gekoppeld. De figuur van de vaste inrichting biedt hier een pragmatische oplossing. De inrichting uit de circulaire is een Belgische inrichting in de zin van artikel 228 WIB92 en veel ruimer dan deze uit dubbelbelastingverdragen. Zo kan er al sprake zijn van een Belgische inrichting door het bestaan van een kantoor, of een kantoor thuis, van een werknemer van een internationale groep. In deze gevallen stuurt de dienst “Buitenland” een melding naar de belastingcontrole “Vennootschappen Buitenland” en vervolgens sturen ze op hun beurt een vragenlijst om de vaste inrichting te identificeren.

14. Er zijn ook kaderleden die hun buitenlandse werkgever behouden en tevens van hen bezoldigingen ontvangen. Het gaat bijvoorbeeld over situaties waarbij een werknemer die hier een herstructureringsopdracht uitoefent ook nog een buitenlandse bestuurdersactiviteit heeft. De circulaire vereist niet dat het kaderlid uitsluitend voor een in België gevestigde werkgever werkt.⁴⁸ Het volstaat dat de betrokkene werkzaam is in een vennootschap of inrichting in België.

Afdeling 1 WERKNEMER

15. Met betrekking tot de hoedanigheid van de werknemer werken we met verschillende deelaspecten. Zo behandelen we de nationaliteits- en functievereiste, de problematiek van de overplaatsing uit het buitenland, de rechtstreekse aanwerving en ten slotte de vaststelling van het niet-inwonerschap.

⁴⁸ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, 139/8-139/8.2.

○ Nationaliteit

16. Het expatstatuut is voorbehouden voor kaderleden met de buitenlandse nationaliteit.⁴⁹ De administratie interpreteert dit als zijnde personen die *niet* de Belgische nationaliteit bezitten. Zo is het statuut uitgesloten voor Belgen en kaderleden die de dubbele, waaronder de Belgische, nationaliteit hebben. Deze opvatting is bevestigd door het hof van beroep te Brussel.⁵⁰

17. Omwille van twee redenen kunnen we deze beperking op basis van de nationaliteit betreuren. Ten eerste omwille van de juridische onjuistheid ervan. Op zichzelf heeft de nationaliteit immers geen zelfstandige noch rechtstreekse invloed op de toepassing van de belasting der niet-inwoners of personenbelasting.⁵¹ Hierdoor wordt de systematiek van het gemeenrecht niet geheel gerespecteerd.⁵² De nationaliteit is ook in dubbelbelastingverdragen een ondergeschikt criterium. Het Rekenhof merkt in dit verband op dat discriminatie op basis van de nationaliteit strijdig zou kunnen zijn met het vrij verkeer van werknemers binnen de Europese Unie.⁵³ Deze discussie komt later aan bod bij de aanbevelingen omtrent rechtszekerheid.⁵⁴

18. Ten tweede punt zijn er situaties waarbij de nationaliteitsvereiste bijzonder onrechtvaardig kan overkomen. Bijvoorbeeld in gevallen waarbij een persoon zijn familiale, professionele en sociale leven in het buitenland afspeelt en enkel nog omwille van zijn nationaliteit met het Belgische Rijk is verbonden. Naar de feiten zijn deze Belgen duidelijk buitenlanders en wanneer zij het expatstatuut niet kunnen genieten veroorzaakt dit een onbillijke situatie.⁵⁵ Een verandering van standpunt aangaande de nationaliteitsvereiste lijkt evenwel niet te gebeuren.

⁴⁹ *Com. IB.* 1992, nr. 227/6; F. DIERCKX, “New privileged tax treatment for foreign executives temporarily in Belgium”, *European Taxation* 1983, 318.

⁵⁰ Brussel, 9 maart 1993.

⁵¹ L. HINNEKENS, “Het (niet-)rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak”, *AFT.* 1995, 273.

⁵² G. JOSEPH, “Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België”, *AFT.* 1983, 188.

⁵³ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 25-26.

⁵⁴ *Infra* 103, nr. 207.

⁵⁵ J. BAETEN, “La régime spécial ne sera pas examiné par la Cour d’arbitrage”, *Act. Fisc.* 2003, 19/5.

- Functie

19. Het expatstatuut staat open voor verschillende functies.⁵⁶ Zoals de naam van het stelsel doet vermoeden, is het in eerste instantie gericht op kaderleden *as such*. Daarnaast komen ook personen die leidinggevende functies uitoefenen (als bedrijfsleider) of gespecialiseerde werknemers wiens aanwerving in België uiterst moeilijk is, of vorsers die worden tewerkgesteld in een erkend onderzoekscentrum of laboratorium in aanmerking.⁵⁷ Ondergeschikten en arbeiders kunnen geen aanspraak maken op het statuut. Werknemers zoals bijvoorbeeld boekhouders, kantoorbedienden en secretaresses zijn in principe uitgesloten. In werkelijkheid stellen er zich hieromtrent weinig problemen aangezien ondernemingen omwille van de hoge detacheringskost geen werknemers met een lagere functie naar het buitenland sturen.

1. Kaderleden

20. Volgens de circulaire zijn kaderleden zijn werknemers die functies uitoefenen welke een bijzondere kennis en verantwoordelijkheid vereisen, namelijk de functie van een leider.⁵⁸ Het stelsel geldt niet voor buitenlands personeel met een lagere of ondergeschikte functie waarvan de aanwerving in het buitenland of de detachering in België niet noodzakelijk is en door ingezetenen kunnen worden vervangen.⁵⁹ Onder deze functies begrijpt de circulaire onder meer administratief, secretariaats- en ander gelijkaardig niet-leidinggevend personeel. Deze begrenzing is ingegeven om de lokale tewerkstelling in zekere zin te beschermen en het statuut voor te behouden voor de werkelijke kaderleden.⁶⁰

21. De functie binnen de onderneming is het doorslaggevend element. Een beschrijving van de werkzaamheden geeft een eerste impressie van de bijzondere kwalificaties en leidinggevende functie. Andere zaken zoals salarisniveau en diploma volstaan op zich niet om te spreken van een kaderlid, al kunnen zij wel indicaties uitmaken. Er is dus geen universitaire of technische opleiding van hoog niveau vereist

⁵⁶ L. VANHEESWIJCK en L. VANAVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, Brussel, 19-26.

⁵⁷ *Com. IB.* 1992, nr. 227/7.

⁵⁸ *Com. IB.* 1992, nr. 227/6.

⁵⁹ *Com. IB.* 1992, nr. 227/8.

⁶⁰ G. JOSEPH, Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België of “The circular revisited”, *AFT* 1983, 188-189.

aangezien ook de ervaring van het kaderlid een aanwijzing kan vormen. Door middel van een vragenlijst geeft de administratie een duiding van de beoordelingscriteria die ze in acht neemt:

- a. het aantal personen onder gezag van het kaderlid;
- b. de inhoudelijke omschrijving van de functie en de verantwoordelijkheden die eraan verbonden zijn;
- c. het feit dat het kaderlid wordt gedetacheerd of aangeworven om de onderneming in België op te starten of te reorganiseren.

22. Om jonge afgestudeerden zonder beroepservaring van het statuut te laten genieten heeft de wetgever in de circulaire de volgende zinsnede opgenomen: “*wanneer formeel vaststaat dat hun academische vorming overeenstemt met de functie die zij alhier bekleden*”.⁶¹ Dit doet evenwel geen afbreuk aan de andere gestelde voorwaarden. Deze jong afgestudeerden dienen onmiddellijk een functie als kaderlid te bekleden en komen niet in aanmerking indien ze onderaan de hiërarchische ladder beginnen. Voor het bewijs hiervan kunnen de kaderleden onder meer wijzen op hun specialisatie, gevolgde stages, de reputatie van de genoten onderwijsinstelling en de behaalde resultaten. Student-stagiairs komen niet voor het aanslagstelsel in aanmerking. Deze beperkingen hebben als doel om te vermijden dat kunstmatig verantwoordelijkheden of titels in het leven worden geroepen om louter een fiscaal voordeel te behalen.

2. Bestuurders, specialisten en vorsers

23. De eerste deelcategorie betreft de bedrijfsleiders. Vroeger kwamen werkende vennoten van personenvennootschappen niet in aanmerking voor het bijzonder aanslagstelsel.⁶² Nu worden zowel bestuurders van kapitaalvennootschappen en zaakvoerders en werkende vennoten van personenvennootschappen als “bedrijfsleider” belast op grond van artikel 32, eerste lid, 1^o en 2^o WIB92. Volgens VAN KEIRSBILCK is er dan ook geen reden meer om nog een onderscheid te maken.⁶³

24. De administratie blijft evenwel het statuut weigeren aan werkende vennoten die als bedrijfsleider of genietters van baten worden belast. Ze beperkt de toekenning tot

⁶¹ *Com. IB*. 1992, nr. 227/8, 1^o.

⁶² Brussel 14 april 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 290-302.

⁶³ M. VAN KEIRSBILCK, “Het bewijs van het aantal in het buitenland gepresteerde werkdagen in het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden”, *Fisc. Koer.* 2000, 301.

bestuurders van kapitaalvennootschappen en tot zaakvoerders die geen meerderheidsaandeelhouders zijn en daarnaast door een arbeidsovereenkomst zijn verbonden met de vennootschap. Wanneer iemand voor eigen rekening een duurzame onderneming aan het opbouwen is in België, wordt het statuut niet toegekend.⁶⁴ Het statuut staat dus enkel open voor bedrijfsleiders op voorwaarde dat ze “werkelijke en vaste functies hebben” en vereist dus operationele verantwoordelijkheid.

25. Een tweede deelcategorie betreft de zogenaamde “*partnerships*” of maatschappen. Hun werknemers kunnen het expatstatuut genieten, immers gaat het hier om leiders van buitenlandse ondernemingen. In het licht van de filosofie van de doelstelling lijkt dit perfect verdedigbaar. Partners van de maatschap zelf worden uitgesloten wanneer hun inkomsten worden aanzien als “baten” van vrije beroepen, ambten of winstgevende bezigheden. Er blijft evenwel een zekere vorm van onzekerheid aangezien er geen formele vermelding is in de tekst van de circulaire.

26. Personeel waarvan de aanwerving in België moeilijk of onmogelijk is vormt de derde deelcategorie. Het is aan de werkgever om aan te tonen dat hij alles in het werk heeft gesteld om deze persoon op de Belgische markt zelf te vinden. Hiervoor kan de werkgever zich baseren op feitelijke elementen zoals de kennis van een vreemde taal, bijvoorbeeld talen die Belgische inwoners niet of amper. Een andere mogelijkheid is het vertrouwen met zeldzame of specifieke materialen en bijzondere knowhow. Opnieuw duikt hier de bekommernis om de lokale tewerkstelling te beschermen op.

27. De laatste deelcategorie omvat de vorsers, zijnde de personen die als wetenschapper of wetenschappelijk medewerker uitsluitend vorsingsactiviteiten uitoefenen in een erkend onderzoekscentrum- of laboratorium. Het is niet vereist dat ze over een bijzondere kennis of verantwoordelijkheid beschikken, noch dat hun aanwerving in België moeilijk of onmogelijk is. Zij dienen wel te bewijzen dat ze over de vereiste opleiding beschikken om als vorser tewerkgesteld te worden. Maar de vorsers die slechts het eigenlijke onderzoek voorbereiden komen niet in aanmerking voor het statuut van buitenlands kaderlid.

⁶⁴ M. VAN KEIRSBILCK, “Het bewijs van het aantal in het buitenland gepresteerde werkdagen in het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden”, *Fisc. Koer.* 2000, 302.

- Detachering of rechtstreekse aanwerving vanuit het buitenland

28. Om van het bijzonder aanslagstelsel te genieten dient de expat vanuit het buitenland te worden overgeplaatst of rechtstreeks zijn aangeworven door een Belgische vennootschap of onderneming die deel uitmaakt van een internationale groep.⁶⁵ De eerste groep omvat de detacheringen of kaderleden die door een buitenlands bedrijf naar een vennootschap van dezelfde groep worden overgeplaatst. Deze overplaatsingen moeten een tijdelijk karakter hebben en kunnen vastgesteld worden door een gewone brief van overplaatsing of een bijvoegsel bij de arbeidsovereenkomst. Hierin worden dan de condities omtrent de detachering weergegeven en de eventuele duur of de bevestiging van het tijdelijk karakter. Een tweede groep omvat de werknemers die rechtstreeks vanuit het buitenland worden aangeworven. Hiervoor vraagt de administratie bewijs. Het is dan ook aangeraden om de zoektocht in het buitenland te documenteren door de briefwisseling met het kaderlid op zijn buitenlands adres te bewaren en bewijs te verzamelen van één of meer ontmoetingen in het buitenland. Ook voor deze groep dient de tijdelijke aard te worden verduidelijkt.

29. Er zijn evenwel gevallen waarin een rechtstreekse aanwerving vanuit België de toepassing van het statuut niet uitsluit. Kaderleden die van werkgever veranderen hebben de mogelijkheid om aan te tonen dat ze nog steeds aan de gestelde vereisten voldoen. Deze problematiek werken we verder in dit werkstuk diepgaander uit.⁶⁶

- Niet-inwonerschap

30. Het niet-inwonerschap en de vaststelling ervan is een essentieel onderdeel van het expatstatuut. In de commentaar bij het Wetboek van Inkomstenbelastingen stelt de circulaire expliciet dat de gewone wettelijke regels van toepassing zijn.⁶⁷ Personen worden als niet-inwoner aanzien zolang niet vaststaat dat hun zetel van fortuin of woonplaats in België is gevestigd. In principe is het aan de administratie om aan te tonen dat de betrokkene in de personenbelasting belastbaar is.⁶⁸ Hierbij kan ze zowel de gewone regels aanwenden als de aanknopingspunten in de circulaire zelf. Door het

⁶⁵ *Com. IB.* 1992, nr. 227/6.

⁶⁶ *Infra* 59, nr. 118.

⁶⁷ *Com. IB.* 1992, nr. 227/11.

⁶⁸ G. POPPE, "De evolutie van het begrip rijksinwoner in het licht van de Wet van 22 december 1989", *T.F.R.* 1991, 70.

invoeren van een weerlegbaar vermoeden in artikel 2, §1, 1^o, al. 2 WIB92 heeft de wetgever de bewijslast omgedraaid en is het voortaan aan de belastingplichtige om aan te tonen dat het centrum van zijn belangen zich niet in België situeert.⁶⁹ In alinea 3 van hetzelfde artikel is een onweerlegbaar vermoeden ingevoerd waardoor de bewijslast verder is verlicht. De fiscale domicilie van gehuwden en feitelijk samenwonenden wordt nu bepaald door de plaats van de vestiging van het gezin. Deze regel speelt echter niet voor de buitenlandse kaderleden.

31. Volgens de wettelijke bepalingen mag noch de woonplaats noch de zetel van fortuin in België gelegen zijn. Dit leiden we af uit de samenhang van artikel 2 § 1, 1^o en artikel 227, 1^o WIB92. In de wet is er geen definitie terug te vinden van de begrippen. Zowel de beoordeling van de betekenis als het belang van de feitelijke gegevens komt toe aan de feitenrechter. De controle over de omschrijving van de begrippen blijft evenwel bij het Hof van Cassatie. Volgens Cassatie zijn beide begrippen te beschouwen als alternatieven en volstaat de vervulling van één van beide om het rijksinwonerschap vast te stellen.⁷⁰ Deze rechtspraak speelt in op een evolutie in de samenleving waarbij het wonen gekenmerkt wordt door een toenemende beweeglijkheid. Door de zetel van fortuin als alternatief criterium aan te wenden is er nu een dubbele houvast. De samenloop van feitelijke elementen is ten allen tijde doorslaggevend bij de beoordeling.⁷¹ Omwille van de zesde staatshervorming, die de Gewesten ruime bevoegdheden verleend inzake de personenbelasting, bestond het risico dat iemand zijn woonplaats en zetel van fortuin in verschillende Gewesten had. Daarom wordt de woonplaats gebruikt om het bevoegde Gewest te lokaliseren en is het duidelijk dat de zetel van fortuin daadwerkelijk een alternatief criterium vormt.

32. De ligging van het eerste begrip, woonplaats of fiscaal domicilie, is een feitenkwestie. Ze staat los van de burgerlijke woonplaats en de nationaliteit.⁷² Om het begrip vast te stellen wordt hoofdzakelijk gekeken naar de plaats waar de persoon zijn familiale woonplaats heeft of waarheen hij regelmatig terugkeert, zelfs na langere periodes in het buitenland en waar hij met zijn echtgeno(o)t(e) verblijft.⁷³ Naar

⁶⁹ P. BEGHIN en I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek Personenbelasting 2012-2013*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 7.

⁷⁰ Cass. 7 september 1965.

⁷¹ A. COOLS, *Internationaal belastingrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2012, 52.

⁷² S. VAN CROMBRUGGE, "Fiscale woonplaats: een feitelijke aangelegenheid", *Fiscoloog* 1995, afl. 543, 9.

⁷³ Com. IB. 1992, nr. 3/15.

Cassatie-rechtspraak kent het begrip een zekere vastheid en continuïteit.⁷⁴ Wanneer een werknemer voor beroepsdoeleinden tijdelijk in België verblijft is er dan ook niet zeker sprake van deze vastheid en duurzaamheid.⁷⁵

33. De zetel van fortuin, het alternatieve tweede begrip, is de plaats van waaruit het vermogen wordt beheerd. Het is moeilijker vast te stellen dan de fiscale woonplaats en kent een zekere eenheid.⁷⁶ Niet de plaats waar de goederen die het vermogen uitmaken is determinerend, maar wel de plaats van waaruit de eigenaar de goederen beheert of toezicht houdt.⁷⁷ Volgens Cassatie-rechtspraak is de zetel van fortuin niet de plaats waar het fortuin gelegen is.⁷⁸ Merk op dat iemand slechts één zetel van fortuin kan hebben. Via aanduidingen als onroerende bezittingen, gelden op bankrekeningen of de ligging van allerlei vermogensbestanddelen is het mogelijk om de zetel van fortuin uit af leiden.⁷⁹

34. In de circulaire zelf vinden we een aantal richtlijnen waaraan de hoedanigheid van niet-inwoner kan worden gekoppeld. Deze doen evenwel geen afbreuk aan de wettelijke regels.⁸⁰ Het bijzonder wettelijk vermoeden uit artikel 3, §2, al. 2 W.I.B. 1992, waarbij gehuwden worden geacht hun fiscale woonplaats te hebben op de plaats waar het gezin haar vestiging heeft, is voor buitenlandse kaderleden niet van toepassing.⁸¹ Het statuut van niet-inwoner van België kan op basis van deze wettelijke bepaling niet aan de kaderleden worden ontnomen wanneer zij zich met hun gezin in België vestigen.⁸² De aanknopingspunten van de circulaire kunnen we onderverdelen in elementen die betrekking hebben op de persoonlijke situatie van de expat als op de aard van zijn tewerkstelling. De opzet is om aan de hand van de criteria het ontbreken aan te tonen van de vereiste duurzaamheid, standvastigheid en eenheid. In tegenstelling tot andere landen heeft de circulaire evenwel geen expliciete maximumtermijn. Het tijds criterium is dan ook niet altijd even duidelijk gezien de tijdelijkheid van het verblijf niet steeds

⁷⁴ Cass. 30 juni 1983, *F.J.F.* 83/183.

⁷⁵ L. HINNEKENS, "Het (niet-)rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak", *AFT* 1995, 275.

⁷⁶ Cass. 7 februari 1979.

⁷⁷ Antwerpen 18 februari 1982, *Fiscale Jurisprudentie* 82/71.

⁷⁸ Cass. 30 juni 1983, *R.W.*, 1984-1985, 397.

⁷⁹ Brussel 21 oktober 1976, *Journal de Droit Fiscal* 1977, 260; L. HINNEKENS, "De complexe feitenbalans van de hoedanigheid van (niet-)verblijfhouder", *AFT* 1985, 125.

⁸⁰ *Com. IB.* 1992, nr. 227/11.

⁸¹ X, "Nieuw wettelijk vermoeden : niet voor buitenlandse kaders", *Fiscoloog* 1996, afl. 551, 7.

⁸² Circ. nr. Ci. RH 31/467.439 van 3 januari 1996, *Bull.* nr. 757, pag. 207.

evident vast te stellen is. Het Rekenhof uit in haar Verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers hierop uitdrukkelijk kritiek.⁸³ Zo is er sprake van kaderleden die sedert meer dan twintig jaar het bijzonder statuut genieten. Sinds kort is de dienst “Buitenland” evenwel gestart met een automatisch controlesysteem voor kaderleden die al 8 tot 10 jaar in België verblijven.⁸⁴ Bedrijven krijgen een lijst van de expats met het statuut die hier meer dan 8 jaar verblijven en dienen een overzicht aan de administratie te bezorgen van de buitenlandse en Belgische belangen of bezittingen van de betrokkenen.

35. Om de werkgevers te helpen de relevante gegevens aan te brengen voor de vaststelling van het niet-inwonerschap is er in de circulaire een opsomming opgenomen van doorslaggevende criteria. Met betrekking tot de persoonlijke toestand worden volgende aspecten in kaart gebracht:⁸⁵

- a. Het verblijf van de echtgenoot of de kinderen in het buitenland;
- b. het ter beschikking houden van een woning in het buitenland;
- c. het feit dat de kinderen in het buitenland onderwijs blijven volgen;
- d. het bezit in het buitenland van roerende of onroerende goederen;
- e. het hebben van een levensverzekeringscontract in het buitenland;
- f. de voortzetting van de deelneming aan een groepsverzekering of aan een ander pensioen- of spaarplan in het buitenland;
- g. de opname in de huurcel van een “diplomatieke clausule” (maakt een vervroegde opzeg mogelijk bij verhuizing omwille van beroepsredenen).

36. Er kunnen zich diverse situaties voordoen in het licht van de persoonlijke toestand van het kaderlid. Zo is het mogelijk dat het kaderlid in het buitenland blijft wonen en zal hij als echte niet-rijksinwoner belastbaar blijven in het land van herkomst, met het in acht nemen van de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Het bewijs van fiscale verblijfplaats in het buitenland kan in dat geval geleverd worden door onder meer een afschrift uit stukken van werkelijke belastingheffing in dat land, of een getuigschrift van de gemeente en de bevestiging dat hij er met zijn gezin verblijft. Een buitenlands kaderlid kan tevens een dubbele

⁸³ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 29 en 35.

⁸⁴ www.sdworx.be/nl-be/sd-worx-r-d/publicaties/nieuws/2013-12-02-systematische-controles-tijdelijkheid-expats-via-banden-met-buitenland, (geconsulteerd op 1 mei 2016)

⁸⁵ *Com. IB.* 1992, nr. 227/14.

woonplaats onderhouden wanneer hij zijn verblijf verdeeld over beide woonplaatsen. Het land waarvan hij de nationaliteit bezit zal hem dan als inwoner van het land beschouwen. Een woning in het buitenland ter beschikking houden kan immers opportuun zijn om verschillende redenen. Aldus kan de huurwetgeving in het land van herkomst het moeilijk maken om deze huurovereenkomst te verbreken, een woningnood aanwezig zijn of omdat het kaderlid zijn vakantie graag wenst door te brengen in zijn thuishaven. Zowel eigendom als huur van de woning zijn toegelaten en er zijn geen verdere voorwaarden verbonden aan het ter beschikking houden van de woning in het buitenland. Het bewijs van de buitenlandse woonst kan aangeleverd worden door bijvoorbeeld de eigendomsakte of huurovereenkomst, rekeningen van verbruik, verzekeringscontracten of aanslagbiljetten in verband met lokale belastingen op de woning in kwestie. De voorlegging van een aantal van deze elementen is afdoende voor de administratie. Ten derde kan het feit dat kinderen hun studiecycclus verderzetten in het buitenland een element zijn die wijst op het tijdelijke karakter van de tewerkstelling. Dan kan een getuigschrift van de school bij de aanvraag tot het aanslagstelsel worden bijgevoegd. Een andere mogelijkheid is om de kinderen in België onderwijs te laten volgen bij een internationale of privé-school waar ze gelijkwaardig onderwijs als in het land van herkomst verstrekken. Het feit dat kinderen van Nederlands of Franse kaderleden hier officieel onderwijs volgen kan evenwel een element zijn om, samen met andere aanwijzingen, te besluiten tot een definitieve vestiging in België en houdt dus een risico in. Verder kan de aanhouding van roerende goederen in het buitenland zoals aandelen, obligaties, schuldvorderingen, bank- of spaarrekeningen een aspect uitmaken om het bewijs te leveren. Dit kan gebeuren via afschriften van uittreksel van de financiële instellingen of getuigschriften van vennootschappen waarvan de expat aandelen bezit. Uit de praktijk blijkt dat kaderleden eerder sceptisch staan tegenover het voorleggen van stukken met betrekking tot hun roerende bezittingen. Daarnaast kan zowel het bestaan van een levensverzekeringcontract of een pensioenspaarplan in het buitenland wijzen op de vaste wil om terug te keren naar het herkomstland. Ten slotte kan in de huurovereenkomst een zogenaamde diplomatieke clausule worden opgenomen. Deze voorzien in een vergoeding aan de eigenaar in het geval de huurder ten gevolge van beroepsverplichtingen België vroegtijdig moet verlaten.

37. De elementen met betrekking tot de persoonlijke toestand die in de voorgaande alinea aan bod kwamen, gaan uit van een zekere welstand en levensopbouw alvorens de tijdelijke tewerkstelling daadwerkelijk aanvat. Voor vrijgezellen is het echter moeilijk om zich op deze zaken te beroepen en spelen andere factoren een rol. Uit de professionele situatie kan bijvoorbeeld blijken dat het kaderlid deel uitmaakt van een buitenlandse beroepsvereniging, aan buitenlandse cursussen deelneemt of geabonneerd is op buitenlandse vakliteratuur. Daarnaast kan het lidmaatschap van sportieve, culturele of andere verenigingen wijzen op een sterke band met het land van herkomst.

38. De volgende elementen met betrekking tot de aard van de tewerkstelling kunnen worden gehanteerd om uit te maken of er sprake is van niet-inwonerschap⁸⁶:

- a. de verdere onderwerping aan een buitenlandse sociale wetgeving;
- b. het bestaan van een arbeidsovereenkomst van beperkte duur;
- c. de tijdelijke tewerkstelling in België met het oog op een herstructurering van een onderneming;
- d. de mogelijkheid dat de betrokkene wegens de enge band met de buitenlandse onderneming of in uitvoering van zijn contractuele verplichtingen, de zetel van zijn activiteit in dienst van deze onderneming naar een ander land zou moeten overbrengen.

39. Principieel zijn de buitenlandse kaderleden aan de Belgische sociale wetgeving onderworpen.⁸⁷ Voor bepaalde periodes kunnen ze evenwel onderhevig blijven aan de buitenlandse sociale wetgeving. Dit is het geval wanneer de kaderleden afkomstig zijn van Lidstaten van de Europese Unie of bij internationale verdragen inzake sociale zekerheid. Dan dient een attest van de buitenlandse instelling voor sociale zekerheid bij de aanvraag te worden gevoegd of andere stukken waaruit de onderwerping eraan blijkt. De tijdelijkheid van de tewerkstelling kan bewezen worden door de opname van een bijzondere clause in de arbeidsovereenkomst waaruit blijkt dat het kaderlid formeel slechts voor een bepaalde periode is aangeworven. Ook de aanwerving voor een bepaalde opdracht die een zekere bekwaamheid of ervaring vereist kan een bewijselement uitmaken. Het is dan ook aanbevolen om een functiebeschrijving aan de

⁸⁶ *Com. IB.* 1992, nr. 227/15.

⁸⁷ E., LAURENT en J-F., GOLENTAUX, "Buitenlandse kaderleden en fiscus", in *Fiscale wenken*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 147.

aanvraag te hechten. Zij kan zowel wijzen op een werkelijke kaderfunctie als op het tijdelijke karakter van de werkzaamheden in België.

40. Naast deze criteria bepaalt de circulaire dat nog andere zaken in rekening mogen worden gebracht om het niet-inwonerschap vast te stellen.⁸⁸ Zo gaat het bijvoorbeeld over het lidmaatschap van sportclubs of verenigen, persoonlijk briefpapier, naamkaartjes, het behouden van financiële verplichtingen in het buitenland, enz. Ieder element dient op een redelijke en objectieve wijze te worden beoordeeld, zonder hen in een bepaalde rangorde te zetten. Daarnaast kan het voordoan van drie welbepaalde aanknopingspunten niet automatisch leiden tot de kwalificatie van de expat als rijksinwoner.⁸⁹ Deze zijn de verwerving van de woning in België waarvoor een lening bij een Belgische financiële inrichting werd aangegaan, het ontbreken van een schriftelijke arbeidsovereenkomst en het bestaan van een arbeidsovereenkomst van onbepaalde duur. De administratie kan zich niet louter en alleen op het voordoan van één van deze drie punten beroepen om aan de toepassing van het statuut het einde te maken. Indien één van deze drie elementen evenwel samenkomen met andere negatieve elementen kan de administratie besluiten tot de weigering van de hoedanigheid van niet-inwoner. In een standaardvragenlijst verwerkt de de administratie al deze elementen. De beoordeling gebeurt kort na de aankomst van de belastingplichtige in België zonder rekening te houden met verdere evoluties in het leven van de genietter. Na onderzoek van het Rekenhof bleek dat latere controles op deze aanknopingspunten zelden gebeuren.⁹⁰

41. Uit de administratieve commentaar kan de dienst “Buitenland” bij de beoordeling van de hoedanigheid van (niet-)inwoner twee vermoedens afleiden.⁹¹ Als eerste acht ze een expat niet-rijksinwoner te zijn gebleven indien hij voor de tewerkstelling in België in het buitenland verbleef.⁹² Uit een onderzoek kan evenwel blijken dat het kaderlid zijn woonplaats of zetel van fortuin in België heeft ingevolge een verandering van zijn situatie. Vooral voor ongehuwde of vrijgezelle kaderleden kan dit het geval blijken aangezien zij vaak geen sterke banden hebben met een welbepaald land. HINNEKENS

⁸⁸ *Com. IB.* 1992, nr. 227/16.

⁸⁹ *Com. IB.* 1992, nr. 227/17.

⁹⁰ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 29.

⁹¹ J.B. DE LE VINGNE, “Le nouveau régime d’imposition des cadres étrangers en Belgique”, *R.G.F.* 1983, 191.

⁹² *Com. IB.* 1992, nr. 227/18, 1°.

meent zelfs dat sommigen nergens als inwoner kunnen worden aanzien.⁹³ Kenbaar behandelt de dienst “Buitenland” deze kwestie op een toegeeflijke wijze omdat het merendeel van de verblijven duidelijk slechts van tijdelijke aard is.

42. Daarnaast heeft de administratie door interpretatie van vroegere circulaire's een vermoeden van rijksinwonerschap ontwikkelt. Wanneer een persoon, voor zijn tewerkstelling in de onderneming waarvan sprake, reeds in België verbleef en ooit het statuut heeft genoten moet hij in principe als rijksinwoner worden aanzien.⁹⁴ Vanzelfsprekend zal de beoordeling van zijn dossier stringenter gebeuren en dus gedetailleerder gedocumenteerd te worden met gegevens die op niet-inwonerschap wijzen. Verder komen we hier uitgebreid op terug bij de bespreking van een zaak over verandering van werkgever.⁹⁵

43. Uiteindelijk komt het erop neer om te bewijzen dat de expat slechts tijdelijk in België zal werken en er geen fiscaal domicilie heeft. De tijdelijkheid van de tewerkstelling is immers essentieel om de bijzondere aanslagregeling te kunnen genieten. In de arbeidsovereenkomsten is het bijgevolg van belang om te verwijzen naar dit tijdelijke karakter. Zo kan er een bepaalde duur gestipuleerd worden, bepalen dat het kaderlid ten allen tijde overgeplaatst kan worden naar een ander land en welke kosten van de overplaatsing gefinancierd worden. Een daadwerkelijk fysiek verblijf is evenwel niet vereist om toepassing te maken van het statuut.⁹⁶ Zo kan het kaderlid in het buitenland blijven wonen en toch het statuut genieten. Later in het werkstuk bespreken we het behoud van de woonplaats in het buitenland uitgebreider.⁹⁷ In essentie komt het erop neer aan te tonen dat de tewerkstelling van tijdelijke aard is om de fiscale woonplaats of zetel van fortuin niet te situeren in België aangezien de vereiste vastheid en duurzaamheid ontbreekt. De rechtbanken en hoven laten zich in de praktijk hoofdzakelijk drijven door de criteria omtrent de hoedanigheid van (niet-)inwoner uit de circulaire.⁹⁸

⁹³ L. HINNEKENS, “Het (niet-)rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak”, *A.F.T.* 1995, 276.

⁹⁴ *Com. IB.* 1992, nr. 227/18, 2°.

⁹⁵ *Infra* 59, nr. 118.

⁹⁶ *Circ. nr. Ci. RH.* 624/325.294 van 8 augustus 1983, 142/5.10.

⁹⁷ *Infra* 79, nr. 154.

⁹⁸ Brussel 14 april 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 290; Brussel 13 januari 2000, *AFT* 2000, 231.

44. Naast de werkgevers- en werknemersvoorwaarden zijn er ook een aantal formele vereisten die voltrokken moeten worden vooraleer de administratie het statuut toekent.⁹⁹ De toepassing van het bijzonder aanslagstelsel is geen automatisme en kan pas ingaan na het doorlopen van een aantal formaliteiten. In de volgende alinea's worden dan ook de relevante gegevens in de aanvraag besproken, de termijn en de mogelijke gevolgen van indiening van het dossier.

45. Om toepassing van het statuut te verkrijgen dient een aanvraagdossier te worden ingediend waaruit de vervulling van alle voorwaarden blijkt.¹⁰⁰ Het merendeel van de te vervullen formaliteiten ligt bij de werkgever van de expat, die een eenmalige applicatie moet indienen bij de directeur te Brussel II-Vennootschappen, dienst "Buitenland".¹⁰¹ Vanwege de grondgedachte van het statuut, namelijk de voordelen laten toekomen aan de werkgever, is het logisch dat deze instaat voor het indienen van het dossier en zijn medewerking moet verlenen. Een beslissing omtrent het dossier wordt dan ook aan hen betekend en niet aan het betrokken kaderlid.¹⁰² Er zijn geen vormvereisten verbonden aan het dossier zelf, het moet enkel worden opgesteld in één van de officiële landstalen. De verblijfplaats van het kaderlid zal in principe de taal bepalen. Bij gebrek aan verblijfplaats wordt in de praktijk de vestigingsplaats van de onderneming gebruikt. Ter assistentie heeft de administratie evenwel een model ter beschikking gesteld aan de ondernemingen, zijnde een "inlichtingsformulier voor niet-inwoners".¹⁰³ Gezien het toenemende belang voor de dienst "Buitenland" is een samenvattende pagina met de belangrijkste gegevens omtrent de onderneming en het kaderlid aangeraden. Daarenboven zorgt deze samenvatting voor een snellere afhandeling van het dossier. Bij latere aanvragen voor andere buitenlandse kaderleden volstaat het te verwijzen naar het eerder ingediende aanvraagdossier, uiteraard voor zover de toepassingsvoorwaarden erin vervuld waren. In hoofde van de persoon waarvoor een nieuw dossier wordt samengesteld dienen logischerwijze de andere voorwaarden opnieuw vervuld te zijn.¹⁰⁴

⁹⁹ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, 142/5.

¹⁰⁰ *Com. IB.* 1992, nr. 235/19.

¹⁰¹ *Com. IB.* 1992, nr. 235/17.

¹⁰² *Com. IB.* 1992, nr. 235/21.

¹⁰³ X, "Een vragenlijst voor buitenlandse kaders", *Fisc. Act.* 1984, afl. 68, 2-3.

¹⁰⁴ J.L. DAVAIN, *Le régime spécial d'imposition des cadres et dirigeants étrangers*, Diegem, Kluwer, 2003, 131.

46. De indieningstermijn voor de aanvraag bedraagt 6 maanden, te rekenen vanaf de eerste dag waarop de tewerkstelling in België start.¹⁰⁵ Blijkbaar is dit de maand vanaf het kaderlid in België belastbare beroepsinkomsten verwerft.¹⁰⁶ Voorheen was het moment van aankomst cruciaal, zelfs wanneer er nog geen belastbare beroepsinkomsten waren. Over de indieningstermijn bij zogenaamde ‘veranderingen van werkgever’ bepaalt de circulaire niets. Het is dan ook best om uit te gaan van een start vanaf het moment dat de verandering heeft plaatsgevonden.¹⁰⁷

47. Uit de praktijk blijkt met betrekking tot de termijn een bijzonder strenge houding van de administratie. Uitstel wordt bijvoorbeeld op geen enkele grond aanvaard.¹⁰⁸ Het indienen van een laattijdige aanvraag blijft evenwel mogelijk zolang er geen definitieve aanslag in de personenbelasting is gevestigd.¹⁰⁹ Er is sprake van een definitieve aanslag indien er geen bezwaar meer kan worden ingediend en er geen beroep meer mogelijk is tegen de beslissing van de gewestelijke directeur en/of rechtbank van eerste aanleg.¹¹⁰ Het statuut zal, bij een laattijdige aanvraag, afhankelijk van de omstandigheden op een ander tijdstip aanvangen. In het geval uitzonderlijke omstandigheden de laattijdigheid rechtvaardigen zal het statuut toepassing vinden vanaf de datum van detachering of tewerkstelling. Onder deze omstandigheden begrijpt de dienst “Buitenland” bijvoorbeeld de ziekte van de expat, het overlijden van nauwe verwanten of het gedurende een lange periode op zakenreis in het buitenland geweest te zijn.¹¹¹ Deze bijzondere omstandigheden moet de administratie zeer strikt beoordelen. In het geval de betrokkene geen dergelijke omstandigheden kan inroepen is door een andere circulaire een nuancering toegevoegd.¹¹² Zo kan bij een gebrek aan rechtvaardiging het statuut alsnog verleend worden. Evenwel vindt het statuut dan slechts zijn ingang vanaf het jaar volgend op het jaar waarin de laattijdige aanvraag is ingediend. De belasting van

¹⁰⁵ *Com. IB*. 1992, nr. 235/18

¹⁰⁶ Vooraf. Besl. nr. 500.098, 15 september 2005; C. CREVITS, “Wanneer start termijn voor aanvraag buitenlands kaderlid?”, *Expat News* 2006, afl. 2, 3-4.

¹⁰⁷ K. WIEME, “Bijzonder belastingstelsel voor kaderleden”, in *Grensoverschrijdende tewerkstelling*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 278-279.

¹⁰⁸ J. GOETHALS en J. LEBERSORG, “De circulaire voor buitenlandse kaderleden: een stand van zaken na 14 jaar praktijk”, *AFT* 1997, 325.

¹⁰⁹ Circ. nr. Ci.RH.624/454.301, 1 april 1994, *Bull. Bel.*, afl. 738, 1044.

¹¹⁰ I. CLAEYS BOÛAERT en J. VAN HOUTTE, *De aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, 384 p.

¹¹¹ J.L. DAVAIN, *Lé régime spécial d'imposition des cadres et dirigeants étrangers*, Brussel, Kluwer, 2003, 137; C. VAN BORREL, “Statuut buitenlands kaderlid: aanvraagstermijn”, *Expat News* 1999, 5; J. VAN LANGENDONCK, “Aanvraagstermijn verstrijkt niet meer onherroepelijk”, *Fisc. Act.* 1999, 5-6.

¹¹² Circ. nr. Ci.RH.624/499.006, 18 juni 1999, *Bull. Bel.*, afl. 795, 2217.

niet-inwoners zal worden toegepast voor het jaar van de aanvraag en de voorgaande jaren.¹¹³ In deze jaren genieten de betrokkenen niet van de voordelen van het stelsel.

48. Ondernemingen hebben evenwel de mogelijkheid om uitstel te vragen aan de directeur van de dienst “Buitenland”. Indien deze vraag tot uitstel gebeurt binnen de gewone indieningstermijn is de administratie geneigd om positief te antwoorden. Initieel was uitstel slechts toegestaan voor één maand op voorwaarde van het zich voordoen van een overmachtssituatie.

49. In de volgende alinea’s bekijken we het tijdsverloop na indiening van de aanvraag bij de administratie. Het is aan de directeur “Buitenland” om, na het ontvangen van het aanvraagdossier, te oordelen of de werkgever en het kaderlid voldoen aan de gestelde voorwaarden. Er is geen tijdstip bepaald waarbinnen hij moet antwoorden.¹¹⁴ Over de aanvraag tot erkenning als controle- of coördinatiekantoor of als opzoekingscentrum wordt een apart oordeel geveld. Bij een positieve respons zal de administratie dit melden via een brief aan de onderneming zelf en aan de bevoegde controlediensten.¹¹⁵ Via een standaardbrief geeft de administratie, naast de bevestiging, de volgende zaken mee: 1) een lijst met de identiteit van de kaderleden waarvoor bevestiging verkregen; 2) vermelding van het maximumbedrag van eigen kosten van de werkgever; 3) een reminder van het principe, namelijk dat de vermindering van de loonkost ten goede moet komen aan de werkgever; 4) in bijlage een verwijzing naar de technische nota. Bij de bespreking van vaststelling van het bedrag van de eigen kosten werkgever wordt de technische nota verder uitgewerkt.¹¹⁶ Ook een afwijzing van het dossier met een motivering van haar grieven wordt gemeld aan de taxatiediensten en de onderneming. De onderneming heeft vervolgens één maand de tijd om schriftelijk haar argumenten aan te dragen bij de directeur waarom ze het niet eens is met de negatieve beslissing. Wanneer deze termijn verstrijkt is de beslissing definitief en niet meer aanvechtbaar. Als de directeur ook de aangebrachte argumenten van tafel veegt kan de onderneming

¹¹³ J. VAN LANGENDONCK, “Aanvraagtermijn verstrijkt niet meer onherroepelijk”, *Fisc. Act.* 1999, 26, 5.

¹¹⁴ H. SCHUERWEGEN, “Verslag van het Rekenhof over het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden”, *Expat News* 2003, nr. 7, 5.

¹¹⁵ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294, 8 augustus 1983, 142/5.5; *Com. IB.* 1992, nr. 235/21.

¹¹⁶ *Infra* 50, nr. 99

een bezwaar indienen bij het Hoofdbestuur Directie 1/6 van de AOIF.¹¹⁷ Haar beslissing is in principe definitief.¹¹⁸

50. Na het indienen van een aanvraag zijn er dus verschillende mogelijkheden. Vooral bij een afwijzing van haar dossier zal de desbetreffende onderneming een standpunt moeten innemen. Zij kan zich vooreerst bij de beslissing neerleggen. In dat geval zal het kaderlid, afhankelijk van zijn concrete situatie, belast worden in de personenbelasting of in de belasting van de niet-inwoners. Het kaderlid kan niet zelf beslissen om via de aangifte toepassing te maken van de circulaire. Het komt aan de bevoegde taxatiedienst toe om zijn hoedanigheid vast te stellen. Daarenboven moet de belastingvrije terugbetaling van de eigen kosten van de werkgever toekomen aan de onderneming en de beslissing omtrent de toepassing ervan ligt dan ook in haar handen.

51. Als de onderneming zich niet kan vinden in de visie van de administratie, zowel deze van de directeur “Buitenland” als deze van de centrale diensten, is het nog maar de vraag of een vordering in rechte kan worden ingeleid. Geschillen omtrent de toepassing van de belastingwet worden, ongeacht de omvang, voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg op voorwaarde dat deze geschillen individueel zijn en gaan over de concrete aanwending van een belastingwet. Niettegenstaande circulaire in weze de wet toepassen en interpreteren vallen administratieve circulaire niet onder de wet in zijn materiële betekenis. HINNEKENS meent in een arrest van de Raad van State de erkenning van het normatieve karakter te kunnen afleiden.¹¹⁹ Er dient doch een onderscheid te worden gemaakt tussen de circulaire zelf en het afdwingen van de toepassing ervan. Volgens de Raad Van State kan een schending van een ministeriële circulaire niet als basis voor een annulatieberoep dienen.¹²⁰ Zij acht dat de circulaire louter aanbevelingen omvat waarop de overheid haar administratieve voogdij steunt.

52. De circulaire omtrent het bijzonder aanslagstelsel dwingt de belastingplichtige niettemin enkele procedures (aanvraag, samenstelling dossier, etc.) te volgen.¹²¹ Er is dus een basis aanwezig om te argumenteren dat de circulaire niet enkel aanbevelingen

¹¹⁷ S. VAN DER GHINST en J.L. DAVAIN, “Bijzonder aanslagstelsel buitenlandse kaderleden: onwettelijk, oncontroleerbaar en aan wijziging toe?”, *Fisc. Act.* 1994, 39, 3.

¹¹⁸ R.v.St. 7 maart 1994, F.J.F. 1994, 225; L. VANHEESWIJCK en L. VANAUVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 60-66.

¹¹⁹ L. HINNEKENS, “De rechtskracht van de belastingcirculaire: quo vadimus”, *AFT* 1984, 155-156.

¹²⁰ R. v. State 29 april 1970, *Arr. R.v. St.*, 1970, 472.

¹²¹ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, 139/6.

betreft. Er is ook geen voogdijoverheid betrokken. Bovendien werpt de vraag zich op of de circulaire normatieve bepalingen inhoudt, wat tot de vraag inzake rechtskracht aanleiding geeft. Zij regelt immers de belastingtoestand zelf en brengt een uitzonderlijk stelsel tot stand op grond van economische overwegingen.¹²² Volgens de mening van GEENS is het mogelijk dat een circulaire voor een rechtbank kan worden afgedwongen, mits ze beschouwd kan worden als een wetsconforme uitvoering en niet als een niet-grondwetsconforme fiscale bepaling.¹²³ Gezien de circulaire randvoorwaarden bepaalt met betrekking tot het akkoord zal bij het toestaan of weigeren rechten en plichten ontstaan voor de belastingplichtige. Op zich kan de rondzendbrief van het fiscaal statuut dus een rechtsgrond voor een vordering voortbrengen.¹²⁴

53. Het Gerechtelijk Wetboek bevat echter in artikel 1385*undecies* de uitputtingsvereiste. Een geschil kan slechts voor de rechtbank worden voorgelegd op voorwaarde dat de door of krachtens de wet georganiseerde administratieve beroepen worden uitgeput.¹²⁵ In het geval er geen georganiseerd administratief beroep voorhanden is, zou de betwisting dus zonder meer rechtstreeks voor de rechtbank worden gebracht. Aangezien het voorleggen van een geschil aan de centrale dienst omtrent de verlening of weigeren van het statuut niet als zo een georganiseerd beroep kan worden beschouwd is het de vraag of een verwerping van de aanvraag tot een vordering in rechte aanleiding kan geven. Twee auteurs argumenteren dat de belastingplichtige de keuze heeft om administratieve beslissingen ofwel onmiddellijk voor de rechtbank te brengen, dan wel nadat de aanslag is gevestigd via een bezwaar.¹²⁶ Volgens de Brugse rechtbank van eerste aanleg sluit de mogelijkheid van bezwaar evenwel het instellen van een rechtsvordering uit.¹²⁷ De belastingplichtige zal dus tegen een weigering van de toepassing een beroep moeten doen op de klassieke bezwaarprocedure bij gebrek aan de mogelijkheid tot een vordering in rechte. De Raad

¹²² L. HINNEKENS, “De rechtskracht van de belastingcirculaire: quo vadimus”, *AFT* 1984, 153.

¹²³ K. GEENS, “Binden circulaires, toezeggingen of inlichtingen de fiscus?”, *Fiskofoon* 1983, 10.

¹²⁴ A. VAN GELDER, “Enkele problemen van pseudo-wetgeving in het fiscaal recht”, *Liber Amicorum F. Dumon*, Antwerpen, 1983, nr. 520, 1053.

¹²⁵ K. WAUTERS en E. LONCKE, Het administratief beroep: algemeen kader in *Het administratief beroep*, Antwerpen, Maklu, 2008, 272-273.

¹²⁶ T. AFSCHRIFT en M. IGALSON, “La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999”, *J.T.* 1999, nr. 77, 502.

¹²⁷ Rb. Brugge 24 juni 2003, *T.F.R.* 2004, 263.

van State verwierp om dezelfde reden, het bestaan van een bezwaarprocedure, de ingestelde annulatieberoepen tegen een afwijzende beslissing van het hoofdbestuur.¹²⁸

54. Via de bezwaarprocedure kan een poging worden ondernomen om alsnog de toepassing van het statuut te verkrijgen. De grond hiervoor ligt in de steun die de circulaire meent te hebben op de bepalingen van het gemeen recht, in het bijzonder deze van het statuut van niet-inwoner en de eigen kosten van de werkgever. Wanneer het kaderlid op eigen houtje beslist het statuut toe te passen zal, na een wijzigingsprocedure, de werknemer de aanslag aanvechten via een bezwaarschrift of een fiscaal verhaal. Hierdoor komt de bewijslast met betrekking tot de realiteit en het bedrag van de eigen kosten van de werkgever evenwel ten volle op zijn schouders, en deze van de werkgever.¹²⁹ In het licht van de rechtspraak terzake moet dit evenwel genuanceerd worden.¹³⁰

55. In ieder geval is er voor de aanvraag medewerking vereist van de desbetreffende werkgever. Dit is logisch, gezien de circulaire in haar inleiding uitdrukkelijk stipuleert dat de vermindering van de loonkosten hen ten goede moet komen. Het is zelfs uitgesloten om bijzondere voordelen te laten vloeien naar de betrokken kaderleden ingevolge de tewerkstelling. Uit de laattijdige aanvraag van de werkgever door verzuim kan het kaderlid niet het recht putten om de kosten, die als eigen kost van de werkgever zouden worden beschouwd, alsnog af te trekken.¹³¹ Het nadeel komt immers aan de betrokken onderneming toe aangezien zijn werkgeverskost niet zal dalen.

56. Door middel van een volledig dossier moeten de betrokkenen aantonen dat de vereiste voorwaarden vervuld zijn.¹³² Het dossier bevat dienaangaande het gebruikte bezoldigingssysteem om zo het bedrag en aard van de terugbetalingen van eigen kosten van de werkgever vast te stellen. In een commentaar bij de circulaire legt de administratie een extra nadruk op de onderwijskosten en *tax equalisation* bij de vraag tot het bijvoegen van een berekening van de eigen kosten van de werkgever.¹³³ Het

¹²⁸ R.v. St. 7 maart 1994, *F.J.F.*, 94/225; R. v. St. 27 april 1988, nr. 29.909, *F.J.F.*, 89/11.

¹²⁹ L. HINNEKENS, noot onder Antwerpen 5 maart 1984, *A.F.T.* 1984, 90.

¹³⁰ L. VANHEESWIJCK en L. VANAUVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 75, 135.

¹³¹ K. MEERSCHMAN, "Voordeel van het statuut buitenlands kaderlid voor de werkgever", *Expat News* 2010, afl. 7, 15-16.

¹³² Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/5.1

¹³³ *Com. IB.* 1992, nr. 235/19, 4°.

systeem van *tax equalization* houdt in dat de werkgever aan het kaderlid een vergoeding verleent om hem schadeloos te stellen voor het hogere bedrag van inkomstenbelasting die hij ingevolge de detachering moet dragen.¹³⁴ Verder geeft de werkgever de bezoldigingen op van de kaderleden van het jaar voorafgaand aan de tewerkstelling in België en hun identiteit. Hiervoor bestaat een standaardvragenlijst die moet worden voorgelegd aan de dienst “Buitenland”. Deze houdt een informatiefiche bij per werkgever waarop de dienst het aantal aanvragen en de genomen beslissingen invult.¹³⁵

57. Naast de werkgevers-aanvraag per kaderlid dienen de expats zelf een individuele aanvraag in. Deze aanvraag bevat de nodige stavingsstukken om van het statuut te kunnen genieten. Via een gestandaardiseerde vragenlijst kan de administratie elementen als nationaliteit, functie en statuut van niet-rijksinwoner eenvoudiger vaststellen.

58. Door de jaarlijkse stilzwijgende verlenging behoudt het kaderlid in principe jaar na jaar het statuut, behalve wanneer uit nieuwe elementen of bepaalde vaststellingen zou blijken niet langer aan de vereiste toepassingsvoorwaarden is voldaan.¹³⁶ De circulaire van 1983 bepaalt dat de directeur van de dienst “Buitenland” hierbij de gemeenrechtelijke fiscale procedureregels moet volgen.¹³⁷ Wanneer er een fundamentele wijziging is inzake de structuur van het salaris, de functie en/of de persoonlijke toestand van het kaderlid is de onderneming normalerwijze verplicht om dit mee te delen aan de dienst “Buitenland”.¹³⁸ De directeur van de dienst “Buitenland” legt deze verplichting evenals op voor wijzigingen van naam en/of adres van de onderneming en bij veranderingen van tewerkstelling om de werklast te verlichten.¹³⁹ Ondernemingen gaan echter zelden over tot het meedelen van deze wijzigingen aangezien deze tot het verlies van het statuut aanleiding kunnen geven.

¹³⁴ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.5

¹³⁵ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 28.

¹³⁶ K. VAN GUCHT, “Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden: status quaestionis”, *AFT* 2008, 20.

¹³⁷ Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294, 8 augustus 1983, 139/9.8 en 142/5.8; *Com. I.B.* 1992, nr. 227/19 en 235/24.

¹³⁸ K. WIEME, “Bijzonder belastingstelsel voor kaderleden” in *Grensoverschrijdende tewerkstelling*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 281.

¹³⁹ K. VAN GUCHT, “Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden: status quaestionis”, *AFT* 2008, 20-21.

59. Bij een beslissing door de directeur tot beëindiging van het statuut kan het kaderlid vanaf de bekendmakingsdatum het statuut niet langer aanwenden. In de gevallen waaruit blijkt dat de toepassingsvoorwaarden van bij het begin niet vervuld waren, meent de administratie zelf het statuut retroactief te kunnen intrekken. In deze visie gaat de rechtspraak evenwel niet mee en zij onderscheidt twee situaties.¹⁴⁰ Wanneer ten eerste de directeur op het moment van toekenning over alle relevante informatie beschikte kan, op grond van de beginselen van behoorlijk bestuur, het statuut niet retroactief worden ingetrokken. Er is echter nooit sprake geweest van een geldige toekenning wanneer de onderneming en/of het kaderlid informatie achterhouden. In dit tweede geval kan het statuut retroactief worden ingetrokken.

¹⁴⁰ Brussel 16 mei 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 14, 536-540, noot J. VANDERMEERSCH; Rb. Leuven 12 maart 2004, *Intern. Fisc. Act.* 2004, afl. 7, 3-6; X, “Statuut buitenlands kaderlid niet retroactief intrekken”, *Intern. Fisc. Act.* 2004, afl. 7, 3-6.

HOOFDSTUK 2 FISCALE VOORDELEN

60. In hoofdstuk b) worden de twee manieren waarop het bijzonder aanslagstelsel aan het kaderlid fiscale gunsten verleend besproken.¹⁴¹ Merk wel op dat de voordelen principieel aan de ondernemingen moeten toekomen. Als eerste is er een soepelere invulling van het begrip “kosten eigen aan de werkgever”. De circulaire geeft een overzicht van elf kosten die worden opgedeeld in eenmalige of wekerende kosten.¹⁴² Hierop wordt uitgebreid ingegaan en tevens op de wijze van vaststelling en begrenzing van de kosten eigen aan de werkgever. De tweede wijze van bevoordeling is een vrijstelling van belasting voor de fysiek in het buitenland gepresteerde werkdagen.

61. Aangezien genietters van het bijzonder aanslagstelsel als niet-inwoner worden aangemerkt voldoen zij niet aan de voorwaarden om aanspraak te maken op vrijstellingen of verminderingen van belastingen waarin dubbelbelastingverdragen voorzien.¹⁴³ De essentie van het bijzonder aanslagstelsel is immers net dat de buitenlandse kaderleden als niet-inwoner worden beschouwd. Zij zijn dus geen aan de personenbelasting onderworpen inwoners van België.¹⁴⁴ In bepaalde feitelijke constellaties worden buitenlandse kaderleden als inwoner van het partnerland beschouwd. Aldus kunnen zij zich in hun hoedanigheid van inwoner van het partnerland wel op de toepassing van dubbelbelastingverdragen beroepen. Indien in dergelijk geval de heffingsbevoegdheid over een inkomen niet aan België toekomt, kan dat inkomen in België niet worden belast.¹⁴⁵

Afdeling 1 KOSTEN EIGEN AAN DE WERKGEVER

62. Het eerste voordeel aan het bijzonder aanslagstelsel is de soepele invulling van de kosten eigen aan de werkgever en de terugbetaling ervan. Kosten die vooreerst door de werknemer worden gedragen en het rechtstreekse gevolg zijn van de tewerkstelling in België, vormen in zijnen hoofde geen bezoldiging of enig ander belastbaar voordeel

¹⁴¹ *Com. IB.* 1992, nr. 235/4.

¹⁴² *Circ. nr. Ci. RH.624/325.294*, 8 augustus 1983, 142/3.4.

¹⁴³ *Com. IB.* 1992, nr. 235/27.

¹⁴⁴ M. VANDENDIJK, A. DE REYMAEKER, B. COEL, *Dubbelbelastingverdragen en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2012, 53.

¹⁴⁵ *Com. IB.* 1992, nr. 235/27, lid 3.

indien deze worden terugbetaald door de werkgever.¹⁴⁶ Op deze manier probeert het statuut de verarming van de expat ingevolge de detachering te neutraliseren, zonder hem evenwel te verrijken. In de circulaire is een niet-limitatieve lijst opgenomen van veelvoorkomende kosten eigen aan de werkgever.¹⁴⁷ Hierbij maakt de circulaire een onderscheid tussen eenmalige en regelmatig terugkerende kosten.

63. Daarnaast is het bij de kosten eigen aan de werkgever van belang om een opdeling te maken tussen uitgaven eigen aan de werkgever en beroepskosten die eigen zijn aan de werknemer. De ontvangen vergoedingen van de werknemer als terugbetaling voor gedane uitgaven die aan de werkgever eigen zijn zijn niet belastbaar ingevolge artikel 31, al. 2, 1^o WIB 92.¹⁴⁸ In normale omstandigheden vallen deze ten laste van de werkgever en daarom zijn ze belastingvrij zoals bijvoorbeeld de kosten van een Engelse taalcursus voor de kinderen van een naar Londen gedetacheerde werknemer.¹⁴⁹ Om kosten eigen aan de werkgever te onderscheiden van belastbare bezoldigingen, mag de terugbetaling niet gebeuren voor uitgaven die een persoonlijk karakter hebben of die niet vereist zijn voor de uitoefening van het beroep.¹⁵⁰ De redenering hierachter is dat enkel vergoedingen voor arbeid in dienst van de werkgever als bezoldiging belastbaar is. In hoofde van de werknemer zijn de terugbetalingen voor kosten eigen aan de werknemer wel belastbaar, tenzij in een uitdrukkelijke vrijstelling is voorzien.¹⁵¹

64. Voor de werknemer houden terugbetalingen die kosten eigen aan de werkgever zijn dus geen belastbaar salaris in.¹⁵² Wanneer de werkgever deze vergoedingen in rekening wil brengen als beroepskosten dient ze de algemene aftrekbaarheidsregels toe te passen.¹⁵³ Deze houden het bewijs in van de realiteit, het bedrag en de beroepsaard.¹⁵⁴ Indien dit bewijs niet lukt kan de uitgave nog steeds beschouwd worden als een kost

¹⁴⁶ *Com. IB.* 1992, nr. 235/6.

¹⁴⁷ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.4.

¹⁴⁸ I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2015-2016*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 358.

¹⁴⁹ Rb. Brussel 29 september 2004, *Fiscoloog* 2005, 965, 9.

¹⁵⁰ P. LEBRUN, "Het aanslagstelsel van tijdelijk in België gedetacheerde kaderleden en vorsers", *Fiskofoon*, 1984, 41.

¹⁵¹ Antwerpen 9 mei 1983, *FJF* 84/23.

¹⁵² Art 31, tweede lid, 1^o *in fine* en art. 32, tweede lid, 1^o *in fine* WIB 1992.

¹⁵³ Art. 49 WIB 1992.

¹⁵⁴ Cass. 2 januari 1962, *Bull. Bel.*, nr. 389, 1422.

eigen aan de werkgever.¹⁵⁵ Om deze betalingen te belasten in hoofde van de werknemer is het aan de administratie om het verdoken karakter als bezoldiging voor arbeid aan te tonen of te bewijzen dat deze vergoedingen voor het kaderlid een belastbaar voordeel inhouden.¹⁵⁶ Dit vloeit voort uit het (weerlegbaar) wettelijk vermoeden dat betaalde sommen door de werkgever als terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever ook effectief gedane uitgaven zijn eigen aan de werkgever.¹⁵⁷ Het feit dat zowel de werkgever als werknemer er niet in slagen het nodige bewijs voor te leggen om de bevestiging van kosten eigen aan de werkgever te verkrijgen, zorgt er niet voor dat het vermoeden van niet-belastbaarheid automatisch is weerlegd en de terugbetalingen verkapte bezoldigingen uitmaken.¹⁵⁸

65. Uiteindelijk komt het toe aan de rechtbanken en hoven om, bij een gebrek aan bewijsstukken of bij een forfaitaire terugbetaling, een oordeel te vellen of de administratie het vereiste bewijs heeft geleverd met betrekking tot het karakter van een vermomde bezoldiging. Hierover is talrijke rechtspraak. Zo was het ontbreken van materiële bewijsstukken, steekhoudende verantwoording, zelfs voor relatief kleine bedragen en gelet op het absolute forfaitaire karakter van de terugbetalingen voor het Antwerpse hof een uitbetaling van een verdoken bezoldiging.¹⁵⁹ Wanneer de betrokkenen daarentegen onkostennota's niet konden verantwoorden met bewijsstukken kon de administratie er niet van uitgaan dat het wettelijk vermoeden was weerlegd.¹⁶⁰

66. Kosten dewelke voor de werkgever ter ontlasting van de expat worden gedragen, of rechtstreeks terugbetaald via forfaits vormen kosten eigen aan de werkgever indien deze bestemd zijn om meeruitgaven te dekken die het rechtstreeks gevolg zijn van de detachering of tewerkstelling in België.¹⁶¹ Deze vormen, behoudens tegenbewijs, dus geen bezoldiging noch enig ander belastbaar voordeel. De circulaire bevat zowel een

¹⁵⁵ J. VAN DYCK, "Aan wie zijn kosten eigen?" in *Liber Amicorum A. Tiberghien*, Antwerpen-Brussel, 1984, 346-347, nr. 5.

¹⁵⁶ Cass. 30 oktober 1986, *Bull. Bel.*, nr. 668, 136; Cass. 2 januari 1962, *Bull. Bel.*, nr. 389, 1422.

¹⁵⁷ Artikel 31, al. 2, 1° WIB 1992.

¹⁵⁸ Cass. 30 oktober 1986, *Bull. Bel.*, nr. 668, 136; Gent 1 februari 2001; Gent 11 oktober 1988, *Bull. Bel.*, nr. 686, 1848.

¹⁵⁹ Brussel 29 april 1994, *AFT* 1994, 326; Antwerpen 6 september 1988, *Bull. Bel.*, nr. 684, 1259.

¹⁶⁰ Antwerpen 11 januari 2000, *FJF*, 2000/153.

¹⁶¹ Vr. & Antw., Senaat, 1983-84, 1753; Vr. & Antw., Kamer, 1980-81, 4443.

definitie als een opsomming van wat we dienen te beschouwen als een eigen kost van de werkgever.¹⁶²

67. Wat volgens de circulaire dient beschouwt te worden als terugbetalingen van kosten eigen aan de werkgever zijn sommen ter vergoeding van de meeruitgaven die het rechtstreekse gevolg uitmaken van de detachering of tewerkstelling.¹⁶³ Verder gaat het over de hogere kosten en lasten die de expat moet dragen ingevolge zijn tijdelijk verblijf in België vergelijkend met de kosten en lasten die hij zou hebben gehad wanneer hij in zijn land van herkomst was tewerkgesteld gebleven.¹⁶⁴ Om het land van herkomst vast te stellen kijkt de administratie naar het laatste land waar de expat voor zijn verhuis naar België als rijksinwoner werd belast of waar hij zijn centrum van economische belangen heeft aangehouden. De werkgever dient te bewijzen dat zowel de terugbetaling overeenstemt met het werkelijk bedrag van meeruitgaven, het gebruikt om de expat te vergoeden voor deze uitgaven en deze niet op onredelijke wijze zijn behoeften overtreffen.¹⁶⁵ Door middel van een geheel van precieze en met elkaar in overeenstemming zijnde feiten en vermoedens kan de betrokkene dit aantonen. Aangezien het juiste bedrag van de kosten niet altijd kan worden vastgesteld is een forfaitaire vaststelling van de meeruitgaven mogelijk. Dit verhindert niet de kwalificatie ervan als eigen kost van de werkgever.¹⁶⁶ Opnieuw zullen de kosten overeenkomstig ernstige en met elkaar overeenstemmende criteria dienen te worden bepaald.¹⁶⁷ De aangewende criteria dienen te worden opgenomen in de aanvraag voor het statuut.

68. In de circulaire vinden we een opsomming terug van elf uitgaven die voor terugbetaling in aanmerking komen.¹⁶⁸ Gezien de aanwending van het woord ‘onder meer’ merken we op dat deze lijst geenszins limitatief is. Zo worden soms ook vergoedingen toegekend met betrekking tot terugbetaling van kosten voor taallessen, verwarming en elektriciteit en kindervervoer.¹⁶⁹ Hierna wordt de opsplitsing gemaakt tussen eenmalige kosten en regelmatig weerkerende uitgaven en lasten zoals deze in de

¹⁶² Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.4.

¹⁶³ Com. IB. 1992, nr. 235/6.

¹⁶⁴ Com. IB. 1992, nr. 235/7.

¹⁶⁵ Com. IB. 1992, nr. 235/8.

¹⁶⁶ Com. IB. 1992, nr. 235/9.

¹⁶⁷ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.3

¹⁶⁸ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.4.

¹⁶⁹ H. VAN HOOGENBEMT en P. DE KOSTER, “Actuele sociale zekerheidsrechtelijke vraagstukken i.v.m. grensoverschrijdende tewerkstelling”, in *Werken zonder grenzen*, Biblo, Kalmthout, 1990, 193.

circulaire voorkomt.¹⁷⁰ Voor deze laatste categorie voorziet de administratie in een beperking.¹⁷¹

§1 Eenmalige uitgaven

- Kosten van verhuizing naar België en uit België naar het buitenland

69. Zowel de kosten bij verhuizing naar België, als de kosten bij latere terugkeer naar het land van herkomst zijn in deze uitgaven inbegrepen. Niet enkel de strikte verhuiskosten worden aanvaard, maar ook de BTW en invoerrechten die ontstaan ten gevolge van de invoer en uitvoer van huisraad.¹⁷² Aftrek van de BTW blijft wel uitgesloten voor alle andere kosten van een buitenlands kaderlid die vermeld worden in de administratieve commentaar.¹⁷³ De afwijking voor verhuiskosten is een strikte interpretatie van de normale regels. Om de terugbetaling te claimen dienen de kosten gestaafd te worden met een factuur van de verhuizer.

70. Indien een kaderlid reiskosten maakt om een woning te zoeken, vooraleer hij zijn tewerkstelling aanvat, kan de werkgever deze belastingvrij terugbetalen.¹⁷⁴ Ook de uitgaven met betrekking tot het tijdelijk verblijf van de expat en zijn gezin, enkel gedurende een bepaalde wachttijd om erna te kunnen beschikken over de gehuurde woonst, vallen hieronder. Deze kosten volgen immers rechtstreeks uit de beslissing van de werkgever om het kaderlid te detacheren.

- Inrichtingskosten van de woning in België

71. De verhuizing vanuit het buitenland zorgt voor substantiële meeruitgaven doordat het kaderlid en zijn gezin een nieuwe thuis moeten opbouwen. Zaken zoals schilderwerken, behang, telefoonaansluiting en gordijnen kan de expat onmogelijk meenemen vanuit het land van herkomst. Deze worden dan ook beschouwd als eigen

¹⁷⁰ *Com. IB.* 1992, nr. 235/10

¹⁷¹ *Com. IB.* 1992, nr. 235/13.

¹⁷² X, "Uitzonderlijke kosten van buitenlandse kaderleden", *Fiscoloog* 1983, afl. 84, 10.

¹⁷³ Beslissing nr. E.T. 102730 van 13 december 2002; X, "Wel BTW-af trek voor verhuiskosten buitenlandse kaderleden, niet voor andere kosten", *Fisc. Act.* 2003, afl. 30, 3.

¹⁷⁴ J.L. DAVAIN, *Lé régime spécial d'imposition des cadres et dirigeants étrangers*, Brussel, Kluwer, 2003, 113, 238

kosten van de werkgever. Uitgaven voor meubilair, elektrische huishoudapparaten worden normaliter afgewezen door de administratie, tenzij het kaderlid kan aantonen dat vanwege technische redenen deze nieuwe aankopen onvermijdelijk waren.¹⁷⁵ Onder deze categorie van uitgaven vallen niet de gemaakte kosten voor meubilair, tuinmeubelen of andere voorwerpen die niet inherent zijn aan de tewerkstelling, maar een gevolg zijn van comfort en persoonlijke smaak. De administratie heeft voorzien in een onbelaste forfait van 62,5% van het maandelijks basissalaris voor de woninginrichting.¹⁷⁶

§2 Weerkerende uitgaven en lasten

72. Aan de detachering naar België zijn kosten verbonden die zich op regelmatige basis voordoen. De expat is immers niet vertrouwt met bepaalde eigenheden, de goedkopere supermarkt of buurtwinkel. Het is hier in vergelijking met andere landen ook relatief duurder, bijvoorbeeld omwille van de belastingdruk.

○ Kosten van huisvesting

73. Deze kosten komen zeker niet integraal in aanmerking voor de belastingvrijstelling. Het verschil tussen de (hypothetische) kosten in het land van herkomst en de kostprijs in België kan worden aanzien als een kost eigen aan de werkgever. Voor België worden in principe enkel de betaalde huurprijs en de ter ontlasting van de eigenaar gedragen huurkosten in rekening gebracht. Kosten voor verwarming, elektriciteit, gas, water en andere nutsvoorzieningen komen hier niet in aanmerking en horen thuis bij deze van levensonderhoud.¹⁷⁷ Ook telefoonkosten zijn uitgesloten. Als deze kosten evenwel begrepen zijn in de huisvestigingsvergoeding zullen ze niet meer in aanmerking komen bij de levensduurtevergelijking. Een opsplitsing van de vergoeding voor huisvesting is dus zinloos aangezien hetzelfde eindresultaat wordt bekomen. Beide vergoedingen moeten dan wel berekend worden volgens dezelfde studie en methode. Bij woning-eigendom worden de kosten bepaald op 100/60 van het

¹⁷⁵ J.L. DAVAIN, *Lé régime spécial d'imposition des cadres et dirigeants étrangers*, Brussel, Kluwer, 2003, 114, 239.

¹⁷⁶ E., LAURENT en J-F., GOLENVAUX, "Buitenlandse kaderleden en fiscus", in *Fiscale wenken*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 67.

¹⁷⁷ *Com. IB.* 1992, nr. 235/11, 1°.

kadastraal inkomen.¹⁷⁸ Wanneer het buitenlands kaderlid kosten maakt om een zekere standing te vertonen zal de administratie deze niet aanmerking nemen omwille van het overdadige karakter.¹⁷⁹ Er is immers geen rechtstreeks verband met de tewerkstelling in België. Merk op dat indien het kaderlid zijn woning in het buitenland behoudt de volledige Belgische huur betaald door de werkgever aanzien kan worden als een eigen kost van de werkgever.¹⁸⁰

74. Om het verschil te berekenen heeft de administratie verschillende mogelijkheden. Zo beschikken ze over statistische publicaties, internationale vergelijkende tabellen en een forfaitaire berekeningsmethode zoals beschreven in de Technische Nota. Wanneer compensatiestructuren de huisvestigingsvergoeding bepalen in functie van het verschil tussen de gemiddelde kost in België en de gemiddelde kost in het herkomstland kan het kaderlid belast worden door middel van een voordeel van alle aard. Dit is het geval indien de reële huur en huurlasten in België lager liggen dan de gemiddelde huisvestigingskost.

- Kosten van levensduurte

75. We kunnen een onderscheid maken tussen twee soorten meeruitgaven voor levensonderhoud. Enerzijds zijn er kosten verbonden aan het feit dat België op zich duurder is dan andere landen en anderzijds meeruitgaven verbonden aan de onbekendheid in de aanvangsfase met het Belgische levenspatroon. Het is duidelijk dat na verloop van tijd meeruitgaven van de tweede soort verdwijnen. In de praktijk zien we dat dergelijk onderscheid door weinig internationale ondernemingen wordt gehanteerd. Omwille van praktische redenen opteert het merendeel voor de terugbetaling van de vaste extra kosten. Sommige werkgevers leggen de meerkost voor levensonderhoud vast in één vergoeding. De administratie aanvaardt deze handelswijze op voorwaarde dat ze steunt op ernstige criteria en de vergoeding berekend en toepast volgens de interne regels die in de groep voor al haar buitenlandse kaderleden gelden. Gespecialiseerde bureaus berekenen regelmatig het verschil in levensonderhoudskosten tussen landen. Over het algemeen zijn ook deze berekeningen voor de administratie aanvaardbaar. Zelf past ze in haar technische nota een percentage toe op het basissalaris in het

¹⁷⁸ *Com. IB.* 1992, nr. 235/11, 1°.

¹⁷⁹ *Com. IB.* 1992, nr. 235/11, 1°.

¹⁸⁰ Brussel, 10 maart 2000, *AFT.* 2001, 191, noot T. VERBIST; J. BAETEN, “Dédution de frais de double résidence à nouveau confirmée”, *Act. Fisc.* 2000, afl. 26, 3.

herkomstland, met een limiet op het bekomen bedrag. Onder deze kosten begrijpen we bijvoorbeeld deze met betrekking tot nutsvoorzieningen als verwarming, elektriciteit, gas, water en telefoon.¹⁸¹

- Kosten van onderwijs

76. Door het essentiële tijdelijke karakter van het stelsel zullen kinderen van de betrokken kaderleden eerder onderwijs lopen in internationale of private scholen die beter aansluiten bij hun schoolervaring en talenkennis. Lokale scholen hebben hiervoor niet de nodige voorzieningen, bieden geen onderwijs aan in de moedertaal noch een programma die hen de nodige coherentie kan bieden. Deze extra meeruitgaven kunnen door de werkgever belastingvrij worden terugbetaald. Ze zijn immers het rechtstreekse gevolg van het tijdelijke verblijf in België.¹⁸²

77. Het dient evenwel enkel om aanvullende kosten te dekken, dus diegene bovenop de kosten die zouden verschuldigd zijn indien kaderlid zijn vaderland niet had verlaten. Deze omvatten het schoolgeld, lesgeld, kosten voor plaatselijk vervoer en de andere kosten die de school oplegt.¹⁸³ Ten allen tijde moeten deze uitgaven echter binnen de redelijke en normale grenzen blijven.¹⁸⁴ Maar enkel de kosten van primair of secundair onderwijs komen in aanmerking aangezien deze studies onder de schoolplicht vallen. Voor deze kosten houden we geen rekening met degene verbonden aan enig schooljaar dat aanvangt op 1 september van het jaar voorafgaand aan het jaar dat het kind 6 jaar is geworden.¹⁸⁵ Kosten zoals deze voor internaat, andere dan de lokale transportkosten en kosten voor bijzondere buitenlandse lessen worden beschouwd als belastbare bezoldigingen wanneer de werkgever ze ten laste neemt.¹⁸⁶ Onder internaatkosten begrijpen we deze verbonden aan voeding en inwoning volgens een arrest van het hof van Antwerpen.¹⁸⁷ Ook onderwijskosten van het buitenland zijn mogelijks terugbetaalbaar, evenwel onder striktere voorwaarden.¹⁸⁸ De aanneembare

¹⁸¹ X, "Uitzonderlijke kosten van buitenlandse kaderleden", *Fiscoloog* 1983, afl. 84, 11.

¹⁸² Vr. nr. 326 SOMERS, 6 juli 1981, *Vr. en Antw.* Kamer 1980-1981, 4294.

¹⁸³ *Com. IB.* 1992, nr. 235/11, 2°.

¹⁸⁴ *Com. IB.* 1992, nr. 235/11, 2°.

¹⁸⁵ *Com. IB.* 1992, nr. 235/11, 2°, tweede lid.

¹⁸⁶ E. VANDORMAEL, "Schoolkosten: kosten eigen aan de werkgever?", *Expat News* januari 2006, afl. 1, 15-16.

¹⁸⁷ Antwerpen, 16 februari 1988, *F.J.F.* 89/12.

¹⁸⁸ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.5.

meeruitgaven voor onderwijs moeten geacht worden voort te vloeien uit de detachering of tewerkstelling van de ouders in België en bepaalt men geval per geval.¹⁸⁹ Wanneer voor de overplaatsing van het kaderlid reeds onderwijskosten zijn gemaakt kan logischerwijze niet het gehele bedrag van de uitgaven als meerkosten worden beschouwd.

78. Een Belgische belastingplichtige trachtte zich in een zaak te beroepen op datzelfde principe om de terugbetaalde schoolkosten niet te aanzien als een voordeel van alle aard. Zijn kinderen volgden in België les aan de internationale school nadat ze dit in het buitenland deden gedurende een buitenlandse assignment en deze eraan verbonden kosten werden door zijn werkgever verder terugbetaald. Het hof van beroep te Antwerpen is evenwel van oordeel dat deze terugbetalingen een voordeel van alle aard uitmaken aangezien de terugbetaling contractueel werd bedongen in de arbeidsovereenkomst.¹⁹⁰ Een rijksinwoner kan immers niet de bepalingen uit de circulaire van de buitenlandse kaderleden inroepen.

- Reiskosten

79. Kosten voor een jaarlijkse reis naar het land van herkomst lijken op het eerste zicht ver af te staan van het begrip ‘*eigen kosten van de werkgever*’. De vermelding ervan in de circulaire is dan ook eerder gestoeld op pragmatische dan op strikt juridische overwegingen. Gezien de nauwe banden met het herkomstland nemen werkgevers over het algemeen de reiskosten voor hun rekening. Zelfs kosten voor meereizende gezinsleden zijn terugbetaalbaar. Voor alle vliegtuigkosten dient het kaderlid zich evenwel te beperken tot deze van *economy class* want terugbetalingen van duurdere verplaatsingen zullen een voordeel van alle aard in hoofde van het kaderlid uitmaken.¹⁹¹ Gebruikskosten van andere transportmiddelen moeten bewezen worden door middel van verantwoordingsstukken. Bij reizen met de auto is de kost het aantal kilometers vermenigvuldigd met het forfaitaire tarief. Ook de snelwegtaks mag hierbij worden gevoegd.

¹⁸⁹ *Com. IB.* 1992, nr. 235/11, 2°.

¹⁹⁰ C. BUYSSE, “Terugbetaling schoolkosten”, *Fiscoloog* 2001, afl. 808, 9.

¹⁹¹ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.4, b).

80. Indien de werkgever voor de reiskosten een vaste vergoeding toekent, moet deze geheel worden verantwoord. Anders zal een deel van deze vergoeding in hoofde van het kaderlid een belastbare vergoeding uitmaken. Daarenboven dienen deze terugbetalingen te worden aangewend voor een traject naar het herkomstland en niet voor plezierreizen. Het buitenlands kaderlid moet volgens de administratieve voorschriften bij zijn periodieke belastingaangifte een overzicht van de terugbetaalde meerkosten meesturen door middel van attesten van zijn werkgever. Wanneer in deze attesten de terugbetaling voor reiskosten niet is vermeld worden deze vergoedingen als bijkomende bezoldiging belast.¹⁹²

81. Daarnaast aanvaardt de circulaire de terugbetaling van kosten die worden gemaakt naar aanleiding van bijzondere omstandigheden, bijvoorbeeld het overlijden van een naast familielid van het kaderlid of van de echtgenote. De reiskosten voor kinderen die in het buitenland studeren zijn geplafonneerd op maximaal twee reizen per jaar en per kind.¹⁹³

82. In principe is het land waarvan het kaderlid de nationaliteit bezit het land van herkomst. Wanneer de echtgenoot een andere nationaliteit heeft kunnen beide landen als herkomstland worden beschouwd.¹⁹⁴

- Huurverliezen

83. In het licht van bepaalde omstandigheden is het plausibel dat de woning in het land van herkomst niet of slechts tegen een te lage prijs kan worden verhuurd. Het verschil tussen de reële ontvangsten en de normale huurwaarde kan dan als een kost eigen aan de werkgever worden beschouwd. Dezelfde regel geldt wanneer het kaderlid de woning verkoopt in plaats van verhuurd, ookal is dit slechts een eenmalig gebeuren. Door de beperkte termijn tussen de beslissing tot overplaatsing en effectieve verhuizing kan hij immers niet de prijs bekomen die overeenstemt met de marktwaarde. Principieel is deze kost een minderontvangst. Aangezien zij is een rechtstreeks gevolg is van de

¹⁹² I. BEHAEGE, “Belasting der niet-inwoners. De belastingvrije terugbetaling van kosten onder het regime van de ‘circulaire voor buitenlandse kaderleden’. De aftrek van onderhoudsgelden en de verdragsrechtelijke niet-discriminatieclausule”, *Fisc. Koer.* 1996, 470.

¹⁹³ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.4, b).

¹⁹⁴ A. DE REYMAEKER, “Buitenlandse kaderleden en fiscus”, in *Fiscale wenken*, Diegem, Ced.Samson 2001, 58.

overplaatsing en slechts als doel heeft om verarming in hoofde van de expat te vermijden komt de kwalificatie als eigen kost van de werkgever gerechtvaardigd over.

84. Indien het kaderlid niet overgaat tot het verkopen of verhuren van zijn woning in het herkomstland brengt dit voor hem kosten met zich mee. In de rechtspraak zien we dat de meeruitgaven verbonden aan het aanhouden van de woning als een “eigen kost van werkgever” aangemerkt kan worden. Het Brusselse hof van beroep aanvaardde in een eerste arrest de aftrek van kosten ter behoud van de oorspronkelijke woonst.¹⁹⁵ De feiten van het tweede arrest betroffen een expat waarvan het gezin in het herkomstland bleef en de werkgever de huur ten laste nam van het tweede verblijf in België. Hier merkte het hof de huurkost aan als een eigen kost van de werkgever gezien deze een gevolg is van de tijdelijke tewerkstelling in België.¹⁹⁶ Door de belasting die drukt op het voordeel van alle aard, was er een inkomstenverlies die uitsluitend te wijten is aan de detachering.¹⁹⁷ Ter rechtvaardiging van een dubbele huisvestingskost zal het geheel van feitelijke omstandigheden doorslaggevend zijn. Zo gaat het bijvoorbeeld over het vermijden van een tijdrovende pendel of een aanzienlijke afstand tussen de tewerkstellingsplaats en de werkelijke woonplaats van de betrokkene.

- Koersverschillen

85. De werkgever kan tevens het koopkrachtverlies vergoeden waarmee het kaderlid te maken heeft ten gevolge van een daling van de vreemde munt, waarin zijn salaris contractueel is vastgesteld, ten opzichte van de Belgische munt. Deze bepaling is niet van belang voor kaderleden uit de eurozone, maar wel voor werknemers uit andere landen.¹⁹⁸ Uit niet gepubliceerde richtlijnen bleek dat de administratie aan de schadeloosstelling voor koersverschillen evenwel drie voorwaarden verbond: 1) de werkgever dient de berekeningswijze te verduidelijken in een geschreven verbintenis, 2) door middel van financiële bewijsmiddelen dient de werkgever het verlies wegens koersverschil te staven en 3) de terugbetaling dient in de vorm van een specifieke vergoeding te worden betaald.

¹⁹⁵ Brussel 13 januari 2000, *AFT* 2000, 231, noot J. BAETEN; J. BAETEN, “Frais de double résidence et prise en compte des jours fériés et de week-end”, *Act. Fisc.* 2000, afl. 10, 3.

¹⁹⁶ Brussel 10 maart 2000, *AFT* 2001, 191-195, noot T. VERBIST; J. BAETEN, “Déduction de frais de double résidence à nouveau confirmée”, *Act. Fisc.* 2000, afl. 26, 3.

¹⁹⁷ I. DE VRIESE, “Buitenlandse kaderleden – huurverlies en bewijs van buitenlandse prestaties”, *Expat News* 2001, afl. 2, 18-20.

¹⁹⁸ *Com. IB.* 1992, nr. 235/10.

86. Enkel het deel van het salaris dat overeenstemt met de financiële verplichtingen in de buitenlandse munt is tegen wisselkoersverschillen beschermt. De beslissing om een deel van het salaris naar het herkomstland over te brengen is immers een volkomen vrijblijvende beslissing en in dat geval blijft het spaargedeelte onderhevig aan het wisselkoersrisico. De administratie meent dat in de vergoedingen voor levensduurte en huisvesting reeds de wisselkoersverschillen worden meegenomen. Het hof van beroep te Brussel bevestigde in haar arrest de kwalificatie van de vergoeding voor wisselkoersverschillen als eigen kost van de werkgever.¹⁹⁹ Maar de derde voorwaarde, de eis van afzonderlijke terugbetaling, heeft ze afgewezen. Bijgevolg kan de vergoeding ook in het brutosalaris zijn inbegrepen en deze eis komt het Brusselse hof als onredelijk over aangezien de administratie het totale bedrag voor kosten eigen aan de werkgever reeds heeft begrensd. Het bewijs voor de wisselkoersvergoeding moet dus enkel worden aangetoond ter rechtvaardiging van de aard van de aan de werkgever eigen kosten.

- Tax-equalisation

87. Aangezien de betrokken kaderleden bij een detachering hetzelfde of zelfs een hogere koopkracht willen verwerven als in het herkomstland, dient de werkgever bepaalde compensaties te voorzien. Daarenboven moeten de aan de expatriëring verbonden extra kosten worden gedekt. In eerste instantie gaat de aandacht dan ook naar het nettosalaris van het buitenlands kaderlid in België, na aftrek van zijn belastingen en bijdragen voor de sociale zekerheid. Om hierop een antwoord te bieden hebben Amerikaanse bedrijven bepaalde bezoldigingssystemen in het leven geroepen om een nettobezoldiging te garanderen. Doorgaans worden deze methoden aangeduid als de zogenaamde “*tax-equalisation*”-methoden maar er zijn verschillen van bedrijf tot bedrijf. In de praktijk wordt dit systeem minder toegepast aangezien Amerikaanse bedrijven het alleen aanwenden voor hun Amerikaanse kaderleden.²⁰⁰

88. De methode houdt in dat de werkgever aan het kaderlid belastingvrij een ‘*vergoeding voor belastingegalitatie*’ mag betalen om de hogere belastingdruk in België

¹⁹⁹ Brussel 13 januari 2000, *AFT* 2000, 231, noot J. BAETEN.

²⁰⁰ E., LAURENT en J-F., GOLENAUX, “Buitenlandse kaderleden en fiscus”, in *Fiscale wenken*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 15.

te compenseren.²⁰¹ De rechtspraak kwalificeert dit als een regelmatig terugkerende eigen kost van de werkgever.²⁰² Het positieve verschil tussen enerzijds de door hem werkelijk gedragen Belgische inkomstenbelastingen en anderzijds de inkomstenbelasting die normaal gezien door hem verschuldigd zou zijn in het land van herkomst kan zo voordelig worden uitbetaald. Het is de bedoeling van de berekening om de realiteit inzake het verschil in belastingdruk zo nauw mogelijk te benaderen.²⁰³

89. Voor het Brusselse hof kwam een zaak voor die betrekking heeft op twee essentiële punten, namelijk de definitie van het begrip belasting en de wijze van berekening van de buitenlandse hypothetische belasting.²⁰⁴ Het begrip ‘belasting’ houdt voor het Brusselse hof enkel de belastingen in die door het Wetboek der Inkomstenbelastingen zijn ingeschreven. Immers heeft de circulaire louter het compenseren van de hogere belasting die het gevolg is van de detachering tot doel. De werkgever mag dus enkel met die belastingen rekening houden bij de berekening en niet met elke wettelijke bijdrage die op het inkomen drukt en aan de bron wordt afgehouden. VANHEESWIJCK attendeert erop dat de ‘*tax-equalisation*’-definitie geen aanduiding bevat naar een verschil in parafiscale druk.²⁰⁵ Hij verklaart dit doordat de administratieve mening inhoudt dat een dergelijk verschil geen aanleiding geeft tot een eigen kost van de werkgever vermits in België sociale bijdragen reeds fiscaal aftrekbaar zijn. De tweede kwestie die aan bod komt is hoe de vaststelling van buitenlandse hypothetische belasting dient te gebeuren. In de technische nota worden hiervoor gedetailleerde regels voorzien indien het kaderlid een globale bruto bezoldiging verkrijgt. We brengen in herinnering dat, voor het Belgische deel, de belasting wordt toegepast op het bruto referentieloon dat we eerst verminderen met de sociale zekerheidsbijdragen van werknemers en na het toepassen van het vrijstellingspercentage voor buitenlandse reizen en forfaitaire beroepskosten.

90. Voor het buitenlandse luik moeten we het brutoreferentieloon verminderen met de aftrekbare individuele sociale bijdragen en rekening houden met de fiscale standaardabattementen die op alle belastingplichtigen van het oorsprongland van toepassing zijn. De rechtspraak definieert het fiscaal standaardabbattement als “een

²⁰¹ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.5; *Com. IB.* 1992, nr. 235/11, 3°.

²⁰² Brussel 3 september 1999, *FJF*, No. 99/259.

²⁰³ M. WAUMAN, “Tax-equalisation: wat met de parafiscale druk”, *Fisc. (I.)* 2000, afl. 195, 7; X, “Verdere preciseringen t.a.v. buitenlandse kaderleden”, *Fisc. (I.)* 1983, afl. 1, 2.

²⁰⁴ Brussel, 3 december 1999, *AFT* 2000, afl. 4, 191-193, noot J. BAETEN

²⁰⁵ L. VANHEESWIJCK, *Belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Brussel, Kluwer, 1986, 157.

af trek die op alle belastingplichtigen die zich in dezelfde situatie bevinden van toepassing is".²⁰⁶ Volgens datzelfde arrest kunnen onderhoudsgelden voor de berekening van de Oostenrijkse hypothetische belasting een standaardabbatement uitmaken. De aftrek van een bedrag aan reële beroepskosten werd in een Brussels arrest verworpen omdat Groot-Brittannië geen enkele forfaitaire aftrek toestaat en er dus geen sprake is van een standaardabbatement.²⁰⁷ In een arrest oordeelt het hof van beroep te Brussel dan weer dat de socialezekerheidsbedragen niet automatisch mee mogen worden genomen in de berekening van de 'tax equalization'. Sociale bijdragen zijn in het Verenigd Koninkrijk fiscaal niet aftrekbaar waardoor ze niet mogen worden gelijkgesteld met een inkomstenbelasting.²⁰⁸ Er anders over oordelen zou leiden tot een onterecht bijkomend belastingvoordeel voor het betrokken kaderlid.²⁰⁹ De tax equalisatie-vergoeding heeft immers tot doel de verhoogde belastingdruk te neutraliseren die een gevolg is van de tewerkstelling in België. Door bij de berekening van de buitenlandse hypothetische belasting de aftrek van de sociale lasten niet te aanvaarden, heeft de administratie volgens VANDENDRIESSCHE de circulaire correct opgevat.²¹⁰

91. Voor de berekening van de tax-equalisation is het verplicht de "gemiddelde" wisselkoers te hanteren. Wanneer de administratie in werkelijkheid een hogere wisselkoers gebruikt en de home country tax eveneens hoger ligt, zal de tax-equalisation bijgevolg lager uitvallen. In dat geval is er geen reden om de berekening ervan te herzien.²¹¹

- a. Vaststelling en begrenzing van het bedrag van de eigen kosten van de werkgever

92. De volgende alinea's gaan dieper in op de manier waarop de eigen kosten van de werkgever exact worden vastgesteld. Tevens komt de begrenzing aan het bedrag aan bod die de administratie heeft ingesteld. In het bijzonder gaan ze dieper in op de diverse wijzen van bezoldiging en de verschillen die hieruit voortvloeien. De bovenstaande

²⁰⁶ Gent, 24 oktober 1996, *F.J.F.* 1997, 46.

²⁰⁷ Brussel, 3 december 1999, *AFT* 2000, afl. 4, 191-193, noot J. BAETEN

²⁰⁸ Brussel, 5 september 2008, *Fisc. Act.* 2009, afl. 36, 13-16.

²⁰⁹ J. VAN DYCK, "Tax-equalization: berekening", *Fiscoloog* 1999, afl. 729, 10;

²¹⁰ K. VANDENDRIESSCHE, "Buitenlandse kaderregeling – tax equalisatie", *Expatriate News* 2000, afl. 5, 1-2.

²¹¹ Brussel, 19 december 2003; K. BILLEN, "Berekening tax-equalisation: parafiscale druk en wisselkoers", *Fisc. (I.)* 2004, afl. 243, 6.

uitgaven komen slechts in aanmerking voor zover ze redelijk zijn.²¹² Het gedeelte van het bedrag dat als onredelijk wordt beschouwd vormt in hoofdte van het kaderlid een belastbaar voordeel.²¹³ Daarnaast is het mogelijk dat een buitenlands kaderlid geen aanspraak kan maken op terugbetalingen van eigen kosten van de werkgever in bepaalde situaties. Dit is bevestigd door de Minister van Financiën.²¹⁴ Het gaat dan bijvoorbeeld over expats die in hun land van herkomst blijven wonen waardoor bepaalde kosten beperkter of quasi onbestaande zijn. Behalve in uitzonderlijke omstandigheden, ligt zijn dan geheel in de vrijstelling van bezoldiging voor prestaties in het buitenland.²¹⁵

93. Er is een expliciete grens ingesteld van 11 250 EUR voor kwalificerende werknemers van controle- en coördinatiekantoren en 29 750 EUR voor wetenschappelijke onderzoekscentra of –laboratoria.²¹⁶ Wanneer de som van de regelmatig weerkerende uitgaven, behalve de kosten van onderwijs, deze grens te boven gaat beschouwt de administratie de uitgaven niet langer als redelijk. In sommige gevallen heeft dit tot gevolg dat niet alle kosten volledig belastingvrij worden vergoed. Deze beperking geldt per expat waardoor twee echtgenoten met het genot van het statuut allebei aanspraak kunnen maken op de belastingvrije terugbetaling tot 11 250 EUR of 29 750 EUR, naargelang de feitelijkeheden.²¹⁷ Deze grenzen zijn nooit aangepast noch aan indexatie onderhevig zodat ondernemingen op dit punt van de circulaire al heel wat kritiek hebben geuit.²¹⁸ Verder is het van belang om nogmaals op de bijzondere beperkingen bij een aantal specifieke kosten te wijzen. Zo kan voor een vliegtuigreis slechts de kosten van *economy* belastingvrij worden terugbetaald en is het aantal reizen voor in het buitenland studerende kinderen beperkt tot twee per jaar, per kind.²¹⁹

94. Meeruitgaven dienen niet verplicht via specifieke vergoedingen worden terugbetaald. De werkgever en werknemer kunnen een brutosalaris, inclusief al deze kosten, overeenkomen. Onder de oude circulaire was dit de gewoonte, gezien de

²¹² *Com. IB.* 1992, nr. 235/12.

²¹³ K. VAN GUCHT, “Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden: status quaestionis”, *AFT* 2008, 4, 27.

²¹⁴ Vr. nr. 143 CEREXHE, 23 september 1992, *Bull. Bel.*, nr. 724, 345.

²¹⁵ *Com. IB.* 1992, nr. 235/26.

²¹⁶ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.7.

²¹⁷ *Com. IB.* 1992, 235/6.1.

²¹⁸ G. JOSEPH, “Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België of “The circular revisited””, *AFT* 1983, 180.

²¹⁹ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.4, b).

werkgever rechtstreeks via het brutosalaris rekening hield met de (toenmalige) 30% bijkomende aftrek voor bedrijfsuitgaven. Zo was voor eenzelfde nettosalaris een significant lager brutoloon nodig. Een tweede voordeel hieraan verbonden was de zekerheid omtrent het verschuldigde bedrag. Deze bedroeg dan de loonkost op het overeengekomen brutoloon. Op deze manier zagen werkgever zich niet geconfronteerd met bijkomende claims voor onverwachte meeruitgaven. Bij deze techniek vereist de administratie een gedetailleerde opsplitsing in een gedeelte bestemd voor de arbeidsprestaties en een deel die bestemd is om de meeruitgaven te dekken.²²⁰ Dit onderscheid heeft zijn consequenties in de manier waarop de vergoedingen worden vastgesteld. We komen hierop terug in de volgende alinea's. Het is dus geenszins zo dat een globale brutobezoldiging uitsluitend ten goede komt aan de werknemer. Bij de loonsonderhandelingen houden de betrokkenen immers rekening met de bijzondere aanslagregeling en op deze manier komen de voordelen onrechtstreeks toe aan de werkgever. De administratie is van oordeel dat ook op deze wijze de doelstelling van het stelsel wordt bereikt en weigert in dergelijke gevallen niet de toekenning van het statuut.²²¹ Maar de werkgever moet aantonen dat bij de berekening van de brutobezoldiging met de regeling is rekening gehouden en de voordelen aan hem toekomen.

95. Ingeval ze opteren voor een specifieke vergoeding gebruiken ondernemingen ofwel bezoldigingssystemen uitgewerkt door externe adviesbureaus of een eigen systeem. Deze eerste compensatiestructuur heet ook wel eens het systeem van de “*balance sheet*”.²²² Op basis van internationale vergelijkingen uitgewerkt door gespecialiseerde bureaus, bepalen ze forfaits die toelaten om de vergoedingen vast te leggen in het kader van internationale mobiliteit. Naargelang de gehanteerde methode kunnen dergelijke vergelijkingen tot significant andere resultaten leiden. Indien de administratie de einduitkomst binnen de redelijke grenzen acht, zal ze deze aanvaarden. Zo is een compensatiepakket die niet uitgesproken afwijkt van het gemiddelde van andere studies voor haar gerechtvaardigd. Een onderneming kan aldus niet de voor haar werknemers meest gunstige resultaten verzamelen en zij moet de gebruikte systemen consequent

²²⁰ *Com IB*. 1992, 235/12.

²²¹ E., LAURENT en J-F., GOLENTVAUX, “Buitenlandse kaderleden en fiscus”, in *Fiscale wenken*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 15-16.

²²² J. BAETEN, “Les frais de logement dans le contexte de la mobilité (internationale) des travailleurs”, *R.G.F.* 2001, 2, 57.

toepassen.²²³ Het kostenbedrag van deze methode mag echter de grenzen van 11 250 EUR of 29 750 EUR, afhankelijk van het soort kaderlid, niet overschrijden. Daarenboven mag het niet hoger zijn dan de reële kosten.²²⁴

96. In principe dienen de ondernemingen alle uitgaven te verantwoorden door middel van een geheel van in overeenstemming zijnde feiten en vermoedens. Voor sommige feiten is het evenwel niet mogelijk stavingsstukken te verzamelen of laten ze niet toe om zich te baseren op een vermoeden met betrekking tot het bedrag van de uitgaven. Het gaat dan bijvoorbeeld over vliegtuigreizen naar het land van herkomst.²²⁵ Wanneer de reis naar het land van herkomst met de wagen wordt gedaan kunnen de kosten evenwel forfaitair worden bepaald.²²⁶ In principe moeten ook het bedrag van de verhuiskosten en kosten voor inrichting via facturen worden bewezen. Tevens kan er geopteerd worden om via een forfait op het maandloon van de expat deze inrichtingskosten terug te betalen. Dit vereist wel een contractuele afspraak tussen de werkgever en de betrokken werknemer en moet vermeld worden in de aanvraag voor het statuut.²²⁷

97. Bij de vergoeding voor huurverlies en verkoop van de woning in het land van herkomst is er een bijzonderheid. De normale huurwaarde – en de normale verkoopwaarde van de woning – is namelijk een moeilijk vast te stellen element. Een schatting door een gespecialiseerd bureau terzake is dan ook aan te raden om discussies met de administratie te vermijden.

98. In het geval de onderneming werkt met een brutovergoeding vereist de administratie een uitsplitsing.²²⁸ Een deel ervan slaat dan op de bezoldiging voor arbeidsprestaties en het ander gedeelte vertegenwoordigt de terugbetaling van eigen kosten van de werkgever. Via de “technische nota”, die we in de volgende alinea bespreken, stelt de administratie richtlijnen ter beschikking in verband met de

²²³ G. JOSEPH, “New developments with respect to the tax concessions granted to expatriates by the “Circular”, *Commerce in Belgium*, februari 1985, 11.

²²⁴ L. VAN HEESWIJCK, *De belasting van buitenlandse kaderleden volgens de circulaire van 8 augustus 1983*, Mechelen, Kluwer, 1986, 175.

²²⁵ Gent, 23 januari 2007, *Fiscoloog* 2007, afl. 1079, 10.

²²⁶ Brussel 13 januari 2000, *AFT* 2000, 231, noot J. BAETEN; Gent 27 juni 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 470.

²²⁷ A. DE REYMAEKER, “Buitenlandse kaderleden en fiscus”, in *Fiscale wenken*, Diegem, Ced. Samsom, 2001, 53.

²²⁸ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/3.6.

uitsplitsing van drie soorten kosten.²²⁹ Via het basissalaris dat de expat had ontvangen indien hij in land van herkomst zou blijven werken zijn berekent de administratie deze weerkerende kosten. Door middel van een differentiatie van het “basissalaris”, bekomen via het verminderen van het brutocompensatiepakket met een uitwijkingvergoeding, stelt de administratie de verschillen in kosten tussen de verschillende landen vast. Deze “uitwijkingvergoeding” bedraagt 10% voor Europese landen en 15% voor niet-Europese.²³⁰ Daarna vermenigvuldigt de dienst de uitkomst met een coëfficiënt die afhankelijk is van het land van herkomst en bekomt zo het basissalaris.

99. De technische nota, uitgegeven door de administratie, geeft dus een meer gedetailleerde uitvoering aan de circulaire met betrekking tot de buitenlandse kaderleden. Ze is niet van toepassing op kaderleden die specifieke vergoedingen ontvangen. Met de bedoeling het bewijs te vergemakkelijken, heeft ze specifiek bepaalt welke kosten de werkgever als “kosten eigen aan de werkgever” mag beschouwen en dus een aftrekbare kost in zijne hoofde vormen. Het is echter niet meer dan een leidraad. Werkgevers hebben de vrijheid om een andere methode aan te wenden en zijn vervolgens verplicht om deze ter goedkeuring voor te leggen. Om een weigering van hun eigen methode te vermijden gebruiken meer en meer bedrijven de technische nota. Normalerweise stuurt de administratie de nota systematisch mee op met de beslissing van de directeur van de dienst “Buitenland” omtrent de toekenning van het statuut.

100. De inhoud van de technische nota is dus een berekeningswijze voor drie soorten weerkerende kosten eigen aan de werkgever.²³¹ Deze zijn het levensduurteverschil, het verschil in de kosten van huisvesting en het verschil in belastingdruk. Ze komen tot uitdrukking in de differentiatie van het basissalaris.²³² We berekenen het basissalaris door het brutocompensatiepakket te verminderen met 10% voor Europese of 15% voor niet-Europese landen ten titel van een uitwijkingvergoeding. Daarna vermenigvuldigen we het bekomen resultaat met een coëfficiënt die afhankelijk is van het herkomstland. De bekomen uitkomst is het basissalaris. Indien er voor bepaalde landen geen

²²⁹ L. VANHEESWIJCK en L. VANAUVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 203.

²³⁰ L. VANHEESWIJCK en L. VANAUVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 204.

²³¹ L. VANHEESWIJCK, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België volgens de circulaire van 8 augustus 1983*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 87-91.

²³² L. VANHEESWIJCK, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België volgens de circulaire van 8 augustus 1983*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 88, 194.

coëfficiënt is voorzien kan de werkgever zelf een redelijk cijfer voorstellen. De administratie beschikt evenwel over indexen die ze niet publiceert en telefonisch opgevraagd kunnen worden.²³³

101. De eerste kost uit de technische nota is de meerkost voor levensduurte. In de praktijk wordt deze vastgesteld op 5% van het basissalaris.²³⁴ Kaderleden uit relatief duurere landen ontvangen dus een hogere vergoeding dan deze uit zogenaamde armere landen. Hierop worden twee correcties doorgevoerd. Enerzijds is het maximumbedrag van de levensduurtevergoeding beperkt tot 2500 EUR en anderzijds ontvangen dergelijke kaderleden een lagere huisvestingsvergoeding en *tax equalisation*.²³⁵

102. Als tweede behandelt de technische nota de meeruitgave voor huisvesting. Dit is het verschil tussen de Belgische huisvestingskosten, zonder deze voor nutsvoorzieningen, en de normale huisvestingskosten in het herkomstland.²³⁶ Onder Belgische huisvestingskosten begrijpen we de werkelijke huur en huurlasten, exclusief nutsvoorzieningen in het geval van huur. Wanneer het kaderlid eigenaar is van de woning berekenen we een fictieve huur op basis van het kadastraal inkomen.²³⁷ Indien de werkgever de woning gratis of tegen een te lage prijs ter beschikking stelt zal het bedrag worden bepaald zoals het voordeel van alle aard zou worden vastgesteld. De huisvestingskost in het herkomstland bedraagt 12% van het basissalaris.²³⁸

103. De *tax equalisation* is de derde en laatste kost die de technische nota beschrijft. Deze vergoeding is het verschil tussen:²³⁹

- de Belgische belastingen op het basissalaris verhoogd met de uitwijkingsvergoeding en verminderd met de Belgische sociale bijdragen, het

²³³ L. VANHEESWIJCK en L. VANAUVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 204.

²³⁴ L. VANHEESWIJCK, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België volgens de circulaire van 8 augustus 1983*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 89, 196.

²³⁵ L. VANHEESWIJCK en L. VANAUVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 205.

²³⁶ L. VANHEESWIJCK, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België volgens de circulaire van 8 augustus 1983*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 90, 198.

²³⁷ L. VANHEESWIJCK en L. VANAUVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 207.

²³⁸ E. LAURENT, en J-F. GOLENVAUX, "Buitenlandse kaderleden en fiscus" in *fiscale wenken*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 91.

²³⁹ L. VANHEESWIJCK, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België volgens de circulaire van 8 augustus 1983*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 90-91, 199.

salaris voor arbeidsprestaties in het buitenland en de forfaitaire aftrek voor bedrijfsuitgaven

- de belasting van het herkomstland op het basissalaris, exclusief de uitwijkingvergoeding, verminderd met drie aftrekbare sociale zekerheidsbijdragen en de standaardafrekken voor alle inwoners van het herkomstland.

Voor de problematiek en de rechtspraak inzake de beperking van de aftrek tot standaardabattementen wordt naar hierboven verwezen.²⁴⁰

104. Gezien het bijzonder stelsel een gunstregime inhoudt, is de technische nota een uitvoering ervan en heeft ze aldus een wettelijke kracht.²⁴¹ Een belastingplichtige kan dan ook niet voorhouden dat het de technische nota hieraan ontbreekt.²⁴² Dat de kosten eigen aan de werkgever enkel aftrekbaar zijn wanneer de betrokkene kan aantonen dat de werkgever deze werkelijk heeft gedragen is een logisch gevolg hiervan. Zo wordt het uitbetaalde loon, in geval van een brutobezoldiging, teruggebracht tot het niveau alsof de werkgever deze kosten rechtstreeks had terugbetaald. Dit is geen afzwakking maar een loutere verduidelijking van de circulaire.

²⁴⁰ Supra 45, nr. 90.

²⁴¹ Gent, 23 januari 2007; X, “Buitenlandse kaderleden”, *Fisc. Act.* 2007, afl. 41, 13.

²⁴² S. VAN CROMBRUGGE, “Circulaire buitenlandse kaderleden – technische nota”, *Fiscoloog* 22 augustus 2007, afl. 1079, 10.

105. Het tweede voordelige aspect aan het bijzonder belastingstelsel is een vrijstelling voor de in het buitenland gepresteerde werkdagen. Dit houdt in dat enkel de bezoldigingen die overeenstemmen met in België geleverde prestaties en andere inkomsten van Belgische oorsprong belastbaar zijn.²⁴³ Bij het bepalen van de belastbare grondslag worden de bezoldigingen met betrekking tot de in het buitenland uitgeoefende werkzaamheden uitgesloten.²⁴⁴ Na aftrek van de eigen kosten van de werkgever brengt de administratie deze ‘*travel exclusion*’ in rekening. De ‘*travel exclusion*’ is een berekening om de belastbare bezoldiging vast te stellen. Voor de berekening moet de totale jaarbezoldiging worden vermenigvuldigd met een breuk waarvan de teller het aantal in België gepresteerde werkdagen is en de noemer het totaal aantal van de tijdens hetzelfde jaar, of tijdens de beschouwde periode ervan, de zowel in België als in het buitenland gepresteerde werkdagen.²⁴⁵ Eerst schakelt de administratie de vergoedingen die als terugbetaling van eigen kosten werkgever worden beschouwd uit. Vervolgens splitst ze de totale bezoldigingen uit in een deel dat betrekking heeft op de in België uitgeoefende activiteiten en een gedeelte dat verband houdt met de uitgeoefende beroepsactiviteiten in het buitenland.²⁴⁶

106. In eerste instantie gebeurt de uitsplitsing van het inkomen op basis van eventuele bijzondere gegevens die de bezoldiging zelf opsplitsen.²⁴⁷ Het gaat bijvoorbeeld over ‘*salary splits*’, waarbij een aparte overeenkomst wordt gesloten tussen het kaderlid en een buitenlandse onderneming van dezelfde internationale groep waarin de bezoldiging voor de in het buitenland uitgeoefende beroepswerkzaamheid apart wordt omschreven.²⁴⁸ Deze bezoldiging is in België dan niet belastbaar.²⁴⁹ In de praktijk aanvaardt de administratie deze uitsplitsingsmethode enkel indien de toegekende bezoldiging redelijk is in het licht van de uitgeoefende functie en de werkelijk

²⁴³ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/2.

²⁴⁴ Com. IB. 1992, nr. 235/14.

²⁴⁵ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/4.1.

²⁴⁶ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/4

²⁴⁷ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/4.1.

²⁴⁸ K. VAN GUCHT, “Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden: status quaestionis”, *AFT* 2008, 29.

²⁴⁹ Luik 26 september 2001, Fisc. (I.) 2002, afl. 221, 5; B. CEYSENS, “Foreign executives: professional foreign travel exemption”, *Expat News* 2002, afl. 6, 13-14. M. WAUMAN, “Onbelastbaarheid buitenlandse prestaties bij split-payroll”, *Fisc. (I)* 2002, afl. 221, 5-6.

gepresteerde arbeidstijd. Omwille van praktische redenen gaat de administratie bij gebrek aan andere gegevens uit van een evenredige bezoldiging voor buitenlandse en Belgische werkdagen. Door middel van een pro rata-verdeling op basis van een dagentelling kan ze dan de bezoldiging uitsplitsen.²⁵⁰

107. Het is dus mogelijk om het salaris te bepalen aan de hand van alternatieve methoden indien er voldoende gegevens voorhanden zijn, zoals een verdeling naargelang de effectief gepresteerde arbeidsuren of het bestaan van een ‘*split payroll*’.²⁵¹ De administratie kon volgens het Luikse hof niet uitgaan van eenzelfde remuneratie voor de werkzaamheden uitgeoefend in België als deze in het buitenland.²⁵² Wanneer een ‘*split payroll*’ gebaseerd is op objectieve criteria en de goede trouw moet de administratie eerst deze contractuele opsplitsing uitvoeren om het vrijgestelde buitenlandse inkomen vast te stellen.²⁵³ Na deze berekening past ze de berekening van de ‘*foreign travel exclusion*’ toe op het overige inkomen.

108. In een geschil had de administratie bijvoorbeeld het bewijs van de belastingplichtige voor zijn buitenlandse activiteit, uitgedrukt in aantal uren, afgewezen. Zo kon ze enkel de volledige werkdagen in rekening brengen, wat haar voordeliger uitkwam op basis van de concrete feiten. Volgens het hof van beroep te Brussel voegt de administratie hiermee evenwel een voorwaarde toe aan de wet en kreeg de belastingplichtige gelijk.²⁵⁴

109. De belastingadministratie stelt dus het belastbaar gedeelte van de bezoldiging vast door de totale jaarbezoldiging te vermenigvuldigen met een breuk waarvan de teller het aantal gepresteerde werkdagen in België bevat en de noemer het totale aantal gepresteerde werkdagen over dezelfde belastbare periode.²⁵⁵ Zo bekomen we het belastbaarheidspercentage. Zaterdagen, zondagen, Belgische feestdagen en ziektedagen gerechtvaardigd door een medisch attest worden niet meegenomen in de berekening.²⁵⁶ Wanneer de werkgever in het buitenland gepresteerde feestdagen compenseert met

²⁵⁰ *Com. IB.* 1992, nr. 235/15

²⁵¹ Luik 26 september 2001, *AFT* 2001, 478.

²⁵² CEYSENS, B., “Foreign executives: professionnels foreign travel exemption”, *Expat News* 2006, afl. 6, 13-15.

²⁵³ B. VAN DYCK, E. KEGELS, “Belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen) : de nieuwigheden”, *Fisc. Act.* 2002, afl. 36, 9-12.

²⁵⁴ Brussel 23 november 1995.

²⁵⁵ *Com. IB.* 1992, nr. 235/15.

²⁵⁶ *Com. IB.* 1992, nr. 235/15.

bijkomende vakantiedagen, mogen ook deze in rekening worden gebracht bij de vaststelling van het aantal in het buitenland gepresteerde werkdagen.²⁵⁷ De dag van vertrek naar het buitenland brengt de administratie niet in rekening als werkdag en deze van terugkeer wel, tenzij dit een weekend- of feestdag is.²⁵⁸ In de praktijk adviseren dienstverleners buitenlandse kaderleden dan ook om bij een meerdaagse trip te vertrekken op een zondag, om zodoende ook de eerste buitenlandse werkdag in hun travel percentage te kunnen opnemen.

110. Bepaalde inkomsten worden voor hun totaalbedrag geacht van Belgische oorsprong te zijn ongeacht of ze op binnenlandse of buitenlandse arbeidsprestaties betrekking hebben.²⁵⁹ De opsomming in de circulaire omvat het vervroegd uitgekeerd vakantiegeld, de afzonderlijk belastbare achterstallen, de al dan niet contractueel bepaalde opzeggingsvergoedingen en het deel van de bezoldigingen van beheerders die geen betrekking heeft op werkelijke en vaste functies.²⁶⁰ De “*foreign travel exclusion*” is voor deze inkomsten niet van toepassing.²⁶¹

111. De circulaire bevat niet de vereiste dat er slechts vrijstelling is voor de werkzaamheden in het buitenland in de mate de bezoldigingen effectief ten laste komen van een buitenlandse inrichting.²⁶² In het Wetboek van Inkomstenbelastingen staat deze voorwaarde sedert het aanslagjaar 1992 in het artikel 230, 3 ingeschreven. Volgens een administratief rondschrijven is dit artikel van strikte aard.²⁶³ Er waren dus argumenten voorhanden om de circulaire van buitenlandse kaderleden *contra legem* te achten, aangezien er geen vereiste bestaat van toerekening aan een buitenlandse inrichting. De toenmalige Minister van Financiën heeft om de rechtsonzekerheid weg te nemen de verdere toepassing van de vrijstelling voor de buitenlandse dagen verzekerd.²⁶⁴ Dit

²⁵⁷ Brussel 13 januari 2000, *AFT* 2000, 231.

²⁵⁸ *Com. IB.* 1992, nr. 235/15.

²⁵⁹ *Com. IB.* 1992, nr. 235/16.

²⁶⁰ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 142/4.2.

²⁶¹ Luik 9 september 2005, *Expatriate News* 2006, afl. 9, 16-17; C. DELMARCELLE, “Severance pay in lieu of notice and average rate in an international context”, *Expatriate News* 2006, afl. 9, 16-17.

²⁶² Artikel 230, 3^o WIB 1992; L. HINNEKENS, “Hoe wettelijk en essentieel is de hoedanigheid van niet-verblijfhouders in de Circulaire voor buitenlandse kaderleden”, *Liber Amoricum A. Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 219, 11.

²⁶³ Circ. nr. Ci. RH. 241/440/008, 5 augustus 1992.

²⁶⁴ *Vr. en Antw.* Senaat 1993-94, nr. 105, 5516; J. GOEMAN, “Minister bevestigt continuering van het bijzonder belastingregime voor buitenlandse kaderleden”, *Expatriate News* 1994, afl. 1, 13.

omwille van het economische belang van het bijzonder belastingstelsel.²⁶⁵ In een latere circulaire heeft de administratie finaal de toegelaten bewijsmiddelen met betrekking tot de vrijstelling gepreciseerd.²⁶⁶ Over deze problematiek zijn er tegenstrijdige arresten waardoor we het onderwerp verder uitgebreider behandelen.²⁶⁷ De essentie komt evenwel op het volgende neer. Indien de administratie enkel over interne documenten van de werkgever beschikt zal ze de dagen in het buitenland verwerpen en tevens alle dagen die de werkgever slechts met interne stukken kan bewijzen. Deze interne documenten kunnen samen met ‘*expense sheets*’ en de agenda echter wel het bewijs opleveren van de buitenlandse prestatie.²⁶⁸ Het is voor kaderleden die grensoverschrijdend actief zijn dus van belang om gedetailleerd de kalender en bewijsstukken bij te houden. Zo kan de heffingsbevoegde staat voor de toepassing van de dubbelbelastingverdragen en de opsplitsing van het salaris tussen de verschillende staten eenvoudiger worden vastgesteld.²⁶⁹

112. Door de 6^{de} staatshervorming wordt vanaf aanslagjaar 2015 de categorie ‘niet-inwoner met tehuis’ afgeschaft. In België woonachtige buitenlandse kaderleden en vorsers met het statuut behoorden tot deze categorie.²⁷⁰ Deze wijziging heeft aldus zijn impact voor dergelijke kaderleden die niet 75% van hun beroepsinkomsten in België behalen. Voortaan kunnen zij niet langer de persoons- en gezinsgerelateerde voordelen claimen, noch de gewestelijke belastingregels. Verderop gaan we dieper in op de 6^{de} staatshervorming en haar impact.²⁷¹

²⁶⁵ Vr. nr. 1450 CANON, 3 maart 1995, *Bull.*, nr. 752, 2472; Vr. nr. 675 DAERDEN, 15 maart 1994, *Bull.*, nr. 741, 2054; Vr. nr. 773 DAERDEN, 9 juni 1993, *Bull.*, nr. 733, 3502.

²⁶⁶ Circ. nr. Ci. RH. 624/460.080, 31 augustus 1995, *Bull.Bel.* afl. 753, 2636.

²⁶⁷ Zie Alinea X bij knelpunten

²⁶⁸ Brussel 29 juni 2000, *Expatriate News* 2001, afl. 2, 9; Brussel 12 januari 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 7, 2.

²⁶⁹ E. VERBEKE, “Fiscale dagentelling: geen universeel criterium”, *Expatriate News* 2014, afl. 9, 24.

²⁷⁰ Circ. nr. Ci.RH.624/450.416 dd. 11.09.1995, *Bull.* nr. 753, pag. 2638.

²⁷¹ *Infra* 70, nr. 139.

HOOFDSTUK 3 KNELPUNTEN

113. In dit derde hoofdstuk komen verschillende problemen aan bod die in de loop der jaren aan het licht kwamen in de rechtspraak en rechtsleer. Ze staat tevens stil bij het kritische verslag van het Rekenhof dat het onderwerp behandelde in 2003. Daarnaast staan ze kort stil bij de impact van de 6^{de} staatshervorming op het statuut van de buitenlandse kaderleden. Ten slotte bekijkt dit hoofdstuk het statuut vanuit het oogpunt van de staatssteun, waarvoor de Europese Commissie recent heel wat aandacht heeft.

Afdeling 1 TAX-ON-TAX

114. De tax-on-tax komt voor wanneer het kaderlid een netto-vergoeding overeenkomt met zijn werkgever voor de werkzaamheden in België en de werkgever de Belgische belasting ten laste neemt op een moment waarop het kaderlid het land alweer heeft verlaten.²⁷² Ter compensatie van de Belgische inkomstenbelasting op hun Belgische inkomsten krijgen ze immers een vergoeding. Deze problematiek stelt zich nooit bij contracten op een bruto-basis. De vraag stelt zich of deze tenlasteneming een belastbaar voordeel van alle aard uitmaakt voor de werknemer, wanneer deze betaling is gedaan nadat de betrokkene België heeft verlaten.

115. Volgens de administratie ontstaat er door de tenlasteneming een belastbaar voordeel in hoofde van de werknemer.²⁷³ Met deze redenering was de vroegere rechtspraak in eerste aanleg het niet eens.²⁷⁴ Noch artikel 228, §2, 7^o WIB 1992 noch artikel 15 DBV België-USA bieden volgens hen een heffingsbevoegdheid. Ze menen dat, conform de artikelen 359 en 360 WIB 1992, het relevante tijdperk het jaar is waarin het voordeel werd toegekend. Om de heffingsbevoegdheid vast te stellen kan louter rekening worden gehouden met de fiscale toestand van de plichtige tijdens die periode.²⁷⁵ Het hof van beroep te Luik volgt dan weer de redenering van de administratie.²⁷⁶ Zij stelt dat zowel artikel 228 WIB 1992 als artikel 15 van het DBV België-USA de administratie er

²⁷² L. VANHEESWIJCK en L. VANAUVERBEKE, *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 249.

²⁷³ L. DEBART, "Does tax paid by the employer after the executive has left Belgium constitute a taxable benefit in kind? – The question of "tax on tax"", *Expat News* 2004, afl. 3, 3-7.

²⁷⁴ Rb. Namen 24 mei 2006; Rb. Namen 16 februari 2005; Rb. Namen 24 juni 2004.

²⁷⁵ F. JACQUET, N. TANCREDI, "Rechtbank te Namen bevestigt 'tax-on-tax'-rechtspraak", *Fisc. (I.)* 2006, afl. 171, 3.

²⁷⁶ E. VANDORMAEL, "Tax on tax", *Expat News* 2006, afl. 9, 11-12.

niet van kan weerhouden deze tenlasteneming van Belgische inkomstenbelasting te belasten. De fiscus dient enkel aan te tonen dat het voordeel betrekking heeft op een werkzaamheid die werd uitgeoefend tijdens een belastbaar tijdperk waarin het kaderlid meer dan 183 dagen verbleef in België. Hiermee trad het Hof de tendens in de internationale fiscaliteit bij. Deze hield in dat in beginsel rekening wordt gehouden met het fiscaal statuut van de genierter op het moment waarop de vergoede activiteit wordt uitgeoefend voor de belastbaarheid van uitgestelde bezoldigingen.²⁷⁷ Ook in een later administratief rondschrijven zien we deze ontwikkeling doorschemeren.²⁷⁸ De voorziening in cassatie tegen dit Luikse arrest is verworpen.²⁷⁹ In de interpretatie van het Hof van Cassatie blijft het kaderlid voor alle inkomsten ‘opgebracht’ door de werkzaamheid belastbaar in de werkstaat. Het is dan van geen belang wanneer de inkomsten zijn toegekend of betaald en of hij in dat jaar 183 dagen in de werkstaat verbleef. Deze visie sluit aan bij deze van het Fiscaal Comité van de OESO en houdt in dat het moment waarop de vergoeding wordt uitbetaald niet van belang is voor de toewijzing van de heffingsbevoegdheid. Volgens PEETERS kunnen we deze zienswijze doortrekken wat betreft de 183 dagen-regeling.²⁸⁰

116. De discussie handelt over de vraag in welke periode de beoordeling van de 183-dagenregel dient te gebeuren. Volgens de administratie is dit de periode *gedurende dewelke de activiteit werd uitgeoefend*, voor haar tegenstanders moet de beoordeling evenwel gebeuren in de periode *gedurende dewelke de inkomsten werden ontvangen*. Ook de lagere rechtspraak blijkt nu het standpunt van de administratie te volgen.²⁸¹ Aangezien het kaderlid meer dan 183 dagen in België verbleef tijdens het belastbaar tijdperk van uitoefening van de beroepswerkzaamheid kan de tenlasteneming door de werkgever worden belast als een voordeel van alle aard op de tijdens datzelfde tijdperk genoten bezoldigingen.

117. Om opeenvolgende regularisaties te vermijden beschouwt de administratie de ten laste genomen belastingen als een verworpen uitgave bij de werkgever en niet als een

²⁷⁷ Luik 28 juni 2006 met noot F. MORTIER, *Fisc. Koer.* 2006, afl. 18, 799-803.

²⁷⁸ B. PEETERS, “Artikel 15 OESO-Modelverdrag : ‘inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid’. De nieuwe administratieve circulaire d.d. 25 mei 2005 en de niet-gedefinieerde begrippen”, *TRV* 2006, afl. 3, 203-204.

²⁷⁹ Cass. 5 februari 2009.

²⁸⁰ B. PEETERS, “Art. 15 OESO-modelverdrag: ‘inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid’. De nieuwe administratieve circulaire d.d. 25 mei 2005 en de niet-gedefinieerde begrippen”, *TRV* 2006, afl. 3, 218.

²⁸¹ Rb. Namen 1 september 2011, *Fisc. (I.)* 2012, afl. 340, 7.

bezoldiging bij het betrokken kaderlid.²⁸² Deze tolerantie geldt voor de buitenlandse kaderleden die België definitief hebben verlaten. Na een parlementaire vraag liet de Minister van Financiën weten dat de administratie zoekt naar een alternatieve praktische oplossing.²⁸³ Evenwel blijkt uit de praktijk dat dit standpunt tot op heden nog niet gewijzigd is. Merk op dat de specifieke tax-on-tax-regeling enkel mogelijk is voor belastingplichtigen die belastbaar zijn in de belasting van niet-inwoners. Kaderleden die het bijzonder statuut verliezen komen in de gewone belasting van inwoners terecht waardoor de tenlastenemingen voor hun tax-on-tax gewone voordelen van alle aard uitmaken. Voor hen is er dan ook geen uitdoofscenario via de verworpen uitgaven voorzien.

Afdeling 2 VERANDERING VAN WERKGEVER

118. Een tweede kwestie is of een buitenlands kaderlid ook na verandering van werkgever nog van het statuut kan genieten. De circulaire bepaalt expliciet dat kaderleden die voor hun tewerkstelling bij een Belgische werkgever al in België verbleven en vroeger het statuut genoten, *normalerwijze* als rijksinwoner worden beschouwd en niet opnieuw in aanmerking komen voor de bijzondere aanslagregeling.²⁸⁴ Er bestaat een opening waarbij het aan de belastingplichtige toekomt om te bewijzen dat hij niet de bedoeling had zich in België te vestigen op het moment dat hij zijn dienstbetrekking verloor. Zo kan de werkgever omwille van een controlewijziging veranderen en dient een aanvraag tot verlenging van het statuut gevraagd te worden. Uiteraard moet ook de nieuwe werkgever nog steeds behoren tot één van de eerder genoemde categorieën. De aanwerving bij een Belgische onderneming zonder internationale structuur doet het buitenlands kaderlid de bijzondere aanslagregeling verliezen. Indien de onderneming door middel van een commerciële transactie in handen komt van een andere internationale groep, blijven de voorwaarden gesteld aan de werkgever in principe vervuld. Het is wel aangeraden om in dergelijke situaties in contractuele verbintenissen te voorzien waardoor de kaderleden deel blijven uitmaken van de internationale staf of verplicht kunnen worden hun werkzaamheden in een ander land uit te oefenen. Geval per geval moet worden nagegaan of in hoofde van

²⁸² Vr. & Antw. Kamer 2011-2012, 19 december 2011 nr. 49, 73 (Vr. nr. 52 A. MATHOT)

²⁸³ Vr. & Antw. Kamer 2011-2012, 19 december 2011 nr. 49, 73 (Vr. nr. 52 A. MATHOT).

²⁸⁴ *Com. IB.* 1992 nr. 227/18.

het kaderlid aan de voorwaarden van niet-inwonerschap is voldaan.²⁸⁵ Op het vlak van de formaliteiten moet de nieuwe werkgever een aanvraag indienen alsof het kaderlid voor de eerste keer naar België komt.²⁸⁶ Dit dient te gebeuren binnen de zes maanden volgend op de aanwerving van de werknemer of op het begin van zijn werkzaamheden in België.

119. Over deze problematiek is er in de loop der jaren dan ook wat rechtspraak tot stand gekomen. Volgens de rechtbank van Leuven kon een belastingplichtige-kaderlid niet genoeg bewijzen voorleggen, ondanks het feit dat hij nog diverse banden had met zijn land van herkomst.²⁸⁷ Het gebrek aan intentie om zich hier te vestigen bleek uit het zoeken naar een betrekking buiten België, voorbereidingen om terug te keren naar het land van herkomst of een rechtstreekse aanwerving uit het buitenland. In casu had het kaderlid evenwel zelf aangedrongen op een verdere tewerkstelling in België. Hieruit meende de rechtbank te kunnen afleiden dat de belastingplichtige nooit de opzet had om het land daadwerkelijk te verlaten. Het kaderlid kon aldus niet het bewijs leveren dat hij op het tijdstip van de aanwerving bij de nieuwe werkgever nog als niet-inwoner kon worden beschouwd. Het hof van beroep te Bergen wees bijvoorbeeld in een andere zaak de toekenning van het statuut af omwille van de volgende elementen: het betrokken kaderlid had voordien al meer dan 10 jaar in België gewerkt; voor 4 werkgevers gewerkt in die tijdsperiode van 10 jaar; het land niet verlaten in een periode van verschillende maanden werkloosheid tussen twee beroepswerkzaamheden in en beschikte over een woning in eigendom en bankrekening in België.²⁸⁸

120. Uit de praktijk blijkt dat een verlenging van het statuut mogelijk is bij verandering van werkgever. Er dient op een ernstige manier te worden aangetoond dat de betrokkene niet louter passief op zoek is gegaan naar een buitenlandse dienstbetrekking en hij nog steeds verschillende banden met het land van herkomst bezit. Op het moment dat het kaderlid zijn dienstbetrekking verliest mag hij niet de bedoeling hebben om zich in België te vestigen. Dit kan blijken uit aankondigingen voor werkaanbiedingen in buitenlandse kranten, contacten met buitenlandse headhunters of persoonlijke

²⁸⁵ *Com. IB.* 1992, nr. 227/18, 2°; L. HINNEKENS, “Het (niet-)rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemers volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak”, *AFT* 1995, afl. 10, 270.

²⁸⁶ E. LAURENT, en J-F. GOLENVAUX, “Buitenlandse kaderleden en fiscus”, in *fiscale wenken*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 56-57.

²⁸⁷ Rb. Leuven, 13 januari 2006, *Fisc. Koer.* 2006, afl. 736.

²⁸⁸ Bergen, 15 november 1996; J. VAN DYCK, “Verandering van werkgever”, *Fiscoloog* 1996, afl. 595, 18.

contacten met potentiële werkgevers in het buitenland. Andere mogelijkheden zijn voorbereidingen getroffen om het land te verlaten zoals de opzegging van de huurovereenkomst, opzegging van de abonnementen op nutsvoorzieningen, formaliteiten, enz. Het kaderlid kan ook maatregelen nemen om terug te keren naar het buitenland zoals de zoektocht naar een verblijf, een verzoek om inschrijving in de lokale school en bij sportclubs of verenigingen.

121. Het is voor de hand liggend dat hoe meer tijd er verstrijkt tussen de vroegere en nieuwe betrekking het kaderlid meer elementen ter bewijs moet voorleggen. Omstandigheden eigen aan het einde van de dienstbetrekking, zoals een vrijwillig of gedwongen ontslag, kunnen in rekening worden gebracht. Een overplaatsing binnen eenzelfde groep van ondernemingen brengt verder het statuut niet noodzakelijk in gevaar.²⁸⁹ Het Brusselse hof van beroep heeft bijvoorbeeld het vonnis van de Leuvense rechter hervormt en de betwiste aanslagen vernietigd.²⁹⁰ De fiscus kon in de zaak in kwestie aan het kaderlid niet de verlenging van zijn statuut weigeren. Zijn privé-situatie was immers niet gewijzigd sinds zijn ontslag bij de eerste werkgever, aangezien hij nog steeds afdoende aanknopingspunten had met zijn land van oorsprong. Daarnaast had het kaderlid vanuit het buitenland naar een nieuwe betrekking gezocht en had de nieuwe werkgever pas na de aanvang van de tewerkstelling een Belgisch filiaal opgericht. Dat hij na zijn ontslag verder met zijn gezin in België verbleef, is niet van die aard om hem zonder meer als rijksinwoner te beschouwen.²⁹¹

Afdeling 3 BEPALING VRIJSTELLING BUITENLANDSE BEZOLDIGINGEN

122. Één van de twee grote voordelen aan het bijzonder aanslagstelsel is de vrijstelling voor bezoldigingen met betrekking tot de in het buitenland gepresteerde werkzaamheden die niet belastbaar zijn in hoofde van de buitenlandse kaderleden en vorsers die van het bijzonder aanslagstelsel genieten. Deze vrijstelling geldt ook wanneer de bezoldigingen niet aan de resultaten van een in het buitenland gelegen

²⁸⁹ A. DE REYMAEKER, “Buitenlandse kaderleden en fiscus” in *Fiscale wenken*, Diegem, Ced. Samsom, 2001, 97 en 103.

²⁹⁰ Brussel 10 oktober 2007, *Fisc. Koer.* 2007/17, 647-650; Rb. Leuven, 13 januari 2006, *Fisc. Koer.* 2006/736.

²⁹¹ C. DILLEY, en E. HERPIN, *The circular an in-depth analysis of Belgium’s special tax regime for foreign executives*, Brussel, Bruylant, 1979, 26; P. LEBRUN, “L’imposition de la rémunération des cadres étrangers résidant temporairement en Belgique”, *RGF* 1978, 119.

inrichting worden toegerekend.²⁹² De bewijslast rust op de belastingplichtige gezien de belastingadministratie moeilijk het bewijs kan aantonen van de in België gepresterde arbeidsdagen. Door middel van een vraag tot inlichtingen, alsook via een verzoek tot overlegging van de nodige stavingsstukken, komt de bewijslast dus op de schouders van de belastingplichtige terecht.²⁹³ Het is duidelijk dat, gezien het grote fiscaal voordeel, er op het vlak van de bewijsvoering een risico bestaat tot misbruik. Over de bewijsvoering van buitenlandse reisdagen is in de loop der jaren dan ook al heel wat discussie gerezen. Om het probleem (deels) te verhelpen heeft de administratie, in overleg met de Amerikaanse Kamer van Koophandel, een onderscheid gemaakt tussen meerdaagse en eendagsreizen.²⁹⁴ Bij een meerdaagse reis zal een bewijs louter op basis van interne stukken niet meer worden aanvaard. In het geval van een eendaagse reis kan dit bewijs wel voldoende zijn gezien er dan regelmatig geen buitenlandse extern gemaakte kosten zijn.

123. Met een circulaire uit 1995 kwam er verdere verduidelijking op het vlak van de bewijsvoering.²⁹⁵ De administratie was van oordeel dat het nuttig was om nauwkeurig te bepalen welke stukken afdoende zijn om het aantal in het buitenland gepresterde dagen vast te stellen. Deze circulaire legt een dubbele bewijsvoering op aan de belastingplichtige. Enerzijds zal hij de echtheid van de dagen in het buitenland moeten aantonen en anderzijds bewijzen dat hij deze dagen aan de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid heeft besteed. De circulaire maakt evenwel geen expliciet onderscheid maakt tussen interne en externe bewijsstukken. Er heerst dus enige onduidelijkheid of de administratie geneigd is om voor meerdaagse reizen een bewijs enkel op basis van externe stukken te aanvaarden.

124. De administratie verlangt concreet een geheel van betrouwbare en overtuigende elementen. Dienaangaande neemt ze volgende elementen in aanmerking: transportdocumenten met naam en datum; facturen in verband met verblijfskosten; betalingen van professionele kosten met kredietkaart, bewijs van aanwezigheid op vergaderingen en bewijs van bezoek in de buitenlandse vennootschap door het kaderlid.

²⁹² *Com. IB.* 1992, nr. 235/4.2°

²⁹³ P. HINNEKENS, "Belgische fiscale aspecten van grensoverschrijdende tewerkstelling" in *Werken zonder grenzen*, Kalmthout, Biblo, 1990, 110.

²⁹⁴ J. BAETEN, "Bewijs van beroepswerkzaamheid uitgeoefend in het buitenland", *Fisc. (I.)* 1995, afl. 139, 7.

²⁹⁵ *Circ. nr. Ci. RH.624/460.080*, 31 augustus 1995, *Bull. Bel.*, afl. 753, 2636.

Ook getuigschriften van derden kunnen door de betrokkenen worden aangewend.²⁹⁶ Afhankelijk van de concrete situatie kan het kaderlid andere documenten voorleggen, maar ten allen tijde moeten ze een voldoende bewijskrachtig geheel vormen. In de circulaire van 1995 bepaalt de administratie dat in dit verband een grotere nauwgezetheid zal worden vereist, evenwel dienen geschillen met geringe belangen niettemin te worden vermeden.²⁹⁷

125. Zowel interne als externe documenten kunnen dus helpen in de bewijsvoering. Omtrent de toepassing is er verdeeldheid in de rechtspraak. Het hof van beroep te Brussel vond het bewijs op basis van uurlistings van de werkgever en de bijgehouden agenda door de secretaresse voldoende.²⁹⁸ Zo aanvaardt ook het hof van beroep te Gent de agenda van het kaderlid en zijn ‘*expense reports*’ als bewijsvoering.²⁹⁹ Het Brusselse hof daarentegen beschouwt in een arrest de persoonlijke agenda en een attest van de werkgever niet als voldoende bewijs voor de buitenlandse prestaties.³⁰⁰ Merk wel op dat de administratie in het kader van de rechtszekerheid, als beginsel van behoorlijk bestuur, zich moet houden aan akkoorden die ze in het verleden heeft gesloten. Volgens het arrest kon de belastingplichtige er rechtmatig van uitgaan dat het bewijs voor de buitenlandse prestaties geleverd kan worden door de administratie zelf opgesomde bewijsmiddelen. De principes van behoorlijk bestuur zijn immers van toepassing in fiscale zaken.³⁰¹ Het Hof van Cassatie meent dat wanneer de administratie gerechtvaardigde verwachtingen opwekt bij een belastingplichtige en hem hierdoor op het verkeerde been zet, het recht op rechtszekerheid dan inhoudt dat deze verwachtingen moeten worden nagekomen. Zelfs in het geval hiervoor wettelijke bepalingen worden terzijde geschoven.³⁰² Maar onder bepaalde omstandigheden dienen deze beginselen te worden genuanceerd en te wijken voor het legaliteitsprincipe.³⁰³ De hoven van beroep aarzelen en hebben het moeilijk om zich van het strikte

²⁹⁶ Rb. Brussel 26 maart 2007.

²⁹⁷ Circ. nr. Ci. RH.624/460.080, 31 augustus 1995, *Bull. Bel.*, afl. 753, 2636., 4.

²⁹⁸ Brussel 23 november 1995, *AFT* 1996, afl. 4-5, 178, noot J. GOEMAN; J. BAETEN, “Eindelijk een arrest over de ‘foreign travel exclusion’”, *Fisc. (I.)* 1995, afl. 146, 1.

²⁹⁹ Gent, 14 november 1996, *FJF*, No. 97/45, *AFT* 1997, afl. 3, 140, noot J. GOEMAN en B. STROBBE.

³⁰⁰ Brussel 10 maart 2000, *AFT* 2001, afl. 4, 191.

³⁰¹ Cass. 27 maart 1992, *R.W.* 1991-92, 1466.

³⁰² Cass. 11 mei 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 369; Antwerpen, 15 juni 1992, *AFT* 1992, 333 met noot C. MATTELIN.

³⁰³ Cass. 3 november 2000, *Fisc. Act.* 2001, 5/2.

legaliteitsbeginsel los te maken.³⁰⁴ De toepassing is een afweging tussen het vertrouwensbeginsel en het klassieke legaliteitsbeginsel op basis van de concrete gegevens van de zaak.³⁰⁵ In haar laatste rechtspraak laat ook het Hof van Cassatie amper ruimte voor de toepassing van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in *contra-legem* situaties.³⁰⁶ VAN CROMBRUGGE betreurt deze evolutie in de Cassatie-rechtspraak en hij acht de beginselen van behoorlijk bestuur en het vertrouwensbeginsel in het bijzonder een waarborg voor de belastingplichtige inhoudende.³⁰⁷ Zelfs in *contra-legem* situaties zouden deze principes moeten spelen en moet het voor de rechter mogelijk zijn om het vertrouwensbeginsel af te wegen tegenover het legaliteitsbeginsel.

126. Een conclusie over de bewijsvoering inzake de buitenlandse reisdagen trekken is voorbarig en sterk afhankelijk van de concrete feiten, aangezien de eerste twee arresten betrekking hadden op eendagsreizen naar buurlanden. Er is dus geen algemeen principe waarbij een geheel van overeenstemmende interne stukken volstaat als bewijs voor in het buitenland gepresterde werkdagen.

127. In een later arrest van 12 januari 2001 was het hof van beroep te Brussel opnieuw onduidelijk over dit punt.³⁰⁸ Ze laat uitschijnen dat interne stukken volstaan op voorwaarde dat er een geheel van overeenstemmende interne stukken bestaat en deze voor sommige dagen overeenstemmen met externe stukken. Een onderscheid tussen eendags- en meerdaagse reizen lijkt hier niet meer te bestaan. Al blijft vereist dat voor sommige van die meerdagsreizen externe documenten voorhanden zijn. Een mogelijke verklaring ligt in het feit dat in casu de *'time sheets'* door de werkgever en commissaris-revisor streng werden gecontroleerd. Zij waren een basis voor de facturatie en werden bevestigd door onkostennota's, de agenda van het kaderlid en externe bewijsstukken voor een aantal dagen met betrekking tot buitenlandse kosten.³⁰⁹ Verder bevestigt het hof het onredelijke karakter van de eis om voor elke in het buitenland gepresterde

³⁰⁴ S. VAN CROMBRUGGE, "Het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht", *TFR* 1996, 1 e.v.

³⁰⁵ S. VAN CROMBRUGGE, "De recente ontwikkeling van het vertrouwensbeginsel in het Belgisch fiscaal recht", in *liber amicorum Yvette Merchiers*, Brugge, die Keure, 2001, 637 e.v.; S. VAN CROMBRUGGE, "Onwettig akkoord over rechtskwestie en vertrouwensbeginsel", *Fiscoloog* 2001, afl. 825, 6.

³⁰⁶ Cass. 18 december 2009, *Fiscoloog* 2010, afl. 1193, 1.; Cass. 30 mei 2008, *FJF* 2008, nr. 2009/91.

³⁰⁷ S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Schoten, Biblo, 2014, 44.

³⁰⁸ Brussel 12 januari 2001, *AFT* 2001, 252.

³⁰⁹ Brussel 12 januari 2001, *AFT* 2001, 252; K. BILLEN, "Bewijs van in het buitenland gepresterde dagen", *Fisc. (I.)* 2001, afl. 209, 8.

werkdag een extern bewijs voor te leggen.³¹⁰ Het is namelijk perfect mogelijk om bij een eendagsreis geen kosten te maken in het buitenland zoals in het geval waarbij het kaderlid zich met zijn wagen verplaatst. Voor deze ééndagsreizen is het dan ook niet abnormaal dat het kaderlid geen externe documenten ter bewijs kan voorleggen. Aangezien in de feiten de interne documenten onderling met elkaar overeenstemden werd het bewijs aanvaard voor deze buitenlandse dagen.³¹¹

128. VAN KEIRSBILCK meent uit dit arrest te kunnen afleiden dat er enkel voor eendagsreizen geen externe bewijsstukken vereist zijn, indien de interne bewijsstukken voor dergelijke dagen deel uitmaken van een systeem dat globaal gezien betrouwbaar overkomt.³¹² Voor de meerdaagse reizen dient de betrokkene dan externe bewijsstukken voor te leggen. Daarnaast komt hij met enkele richtlijnen terzake: het gebruik van één enkel type van interne bewijsstukken volstaat niet, zelfs niet voor eendagsreizen; meerdere types kunnen volstaan als bewijs voor eendagsreizen, op voorwaarde dat ze met elkaar overeenstemmen en minstens voor sommige overeenstemmen met externe documenten; voorzichtigheidshalve gebruikt men voor alle werkdagen bij meerdaagse reizen best externe documenten. Het louter voorleggen van vliegtuigtickets die corresponderen met de vertrek- en terugkeerdata is geen afdoende bewijs.³¹³ Er dient tevens een boarding pass te worden voorgelegd. Uit de rechtspraak blijkt dat de hoven de strenge benadering van de administratie inzake bewijsmiddelen voor buitenlandse dagen durven terug te fluiten. Het bewijs dient evenwel ten allen tijde omstandig te zijn.

Afdeling 4 VERSLAG REKENHOF

129. In de loop van 2001 heeft het Rekenhof een audit uitgevoerd met het bijzonder statuut als voorwerp waarbij ze zowel de regelgeving als de werking van de diensten onderzocht. ³¹⁴ Het is een voortzetting van vroegere onderzoeken in de personenbelasting en een gevolg van mogelijke misbruiken die in de pers en in

³¹⁰ X, "Foreign travel exclusion : bewijs", *Fiscoloog* 16 mei 2001, afl. 800, 10.

³¹¹ K. DE GREEF, "Buitenlandse kaderleden: bewijs dagen buitenland", *Expat News* 2001, afl. 7-8, 18-20.

³¹² M. VAN KEIRSBILCK, "Het bewijs van het aantal in het buitenland gepresteerde werkdagen in het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden", *Fisc. Koer.* 2001, 91-97.

³¹³ A. BRUYNINCK, "Bewijsstukken dagen buitenland moeten omstandig zijn", *Expat News* 2001, afl. 2, 9-11.

³¹⁴ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 5-59.

parlementair halfroond aan bod kwamen. Ze richt zich dan ook specifiek op het uitzonderingsregime voor de buitenlandse kaderleden. Haar resultaten splitst het Rekenhof op in 7 delen: de legaliteit van het bijzonder stelsel, werking van de diensten, internationale gegevensuitwisseling, een vergelijking met andere gunstregimes in Europa, belastingharmonisatie binnen de Europese Unie, doelbereiking van het expatstatuut en de kostprijs van het bijzonder aanslagstelsel in België.

130. Het eerste deel handelt over de legaliteit van het statuut.³¹⁵ Een punt van discussie sinds haar beginjaren en de reden waarom de oorspronkelijke circulaire niet langer kon worden aangewend. We behandelen dit onderwerp niet hier, gezien de circulaire reeds meer dan 30 jaar bestaat en het Rekenhof onomwonden pleit voor een nieuw wettelijk kader. De wettelijkheid van de circulaire komt aan bod onder de aanbevelingen in het laatste deel van dit werkstuk.³¹⁶ Daar worden de diverse problemen inzake de rechtszekerheid besproken waar de legaliteit een onderdeel van uitmaakt.

131. De werking van de diensten komt aan bod in het tweede gedeelte.³¹⁷ Het Rekenhof ziet voor de administratie enerzijds een onderzoekstaak en anderzijds een controleopdracht weggelegd. In eerste instantie zal een gespecialiseerde cel de erkenningsaanvraag van de expat behandelen. In het kader hiervan komt het Rekenhof tot verschillende bevindingen en pijnpunten. Zo is de werklust per ambtenaar bijzonder groot en neemt het aantal dossiers globaal gezien enkel maar toe.³¹⁸ Daarbij dienen ze elementen met een internationaal karakter te controleren, wat geen evidentie is. Zelfs wanneer het authentieke karakter ervan vaststaat betekent dit nog niet automatisch dat het de actuele toestand vertegenwoordigt. Daarnaast stellen er zich ook taalproblemen, in het bijzonder bij minder courante talen. Volgens het Rekenhof situeert het grootste probleem zich evenwel op het vlak van het eenmalige karakter van het onderzoek. Dit heeft dan nog eens plaats kort na de aankomst van de expat in België. Logischerwijs zijn de banden met het land van herkomst op dat moment nog sterk aanwezig. Deze spelen een doorslaggevende rol bij de toekenning van het statuut, maar werden naderhand zelden opnieuw gecontroleerd vanwege de stilzwijgende verlenging en het ontbreken

³¹⁵ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 23-27.

³¹⁶ *Infra* 101, nr. 202.

³¹⁷ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 27-32.

³¹⁸ H. SCHUERWEGEN, "Verslag van het Rekenhof over het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden", *Expat News* 2003, afl. 7, 5.

van een specifieke maximumtermijn. Zo is er in de audit sprake van kaderleden die 20 tot 25 jaar van het bijzonder aanslagstelsel genieten. Of het centrum van economische belangen zich na al die jaren niet ondertussen in België bevindt lijkt eerder bevestigend te moeten worden beantwoord. Hoe kan je immers van tijdelijkheid spreken wanneer het kaderlid in een gemiddelde beroeps carrière van 35-40 jaar gedurende de helft ervan in België tewerkgesteld is?

132. Met betrekking tot de controle-opdracht ziet het Rekenhof twee wijzen van controle. Ten eerste een summier controle, waarbij de administratie één deelaspect grondig nakijkt. Daarnaast is er een diepgaandere verificatie die alle aspecten van de aangifte onder de loep neemt. In het algemeen komt het haar evenwel voor dat zowel de infrastructuur als uitrusting de wensen overlaat. Een onderzoek naar de kwaliteit van de controle-opdracht is quasi onmogelijk vanwege het gebrek aan documentatie. Tevens maakt een kwantitatieve analyse duidelijk dat er een bijzonder lage graad van controle is. We dienen evenwel op te merken dat er de laatste jaren een systematische controle is voor de kaderleden die sedert 8 à 10 jaar het statuut genieten. Verder heeft de FOD Financiën bekend gemaakt dat particulieren met het bijzonder statuut zich dit jaar aan een extra controle kunnen verwachten.³¹⁹ Op deze manier tracht de fiscus de betrokkenen aan te zetten tot het correct aangeven van hun aangifte.

133. Het derde deel bekijkt de internationale gegevensuitwisseling.³²⁰ Het Rekenhof wijst erop dat er voldoende mogelijkheden aanwezig zijn om over te gaan tot uitwisseling van inlichtingen. Uit gesprekken met verantwoordelijken blijkt evenwel dat effectieve uitwisseling aangaande buitenlandse kaderleden quasi onbestaande is. Tevens vermoeden ze misbruik door een vorm van georganiseerde belastingontwijking waarbij de uitzending van de expat niet overeenstemt met de economische werkelijkheid. Door het ontbreken van (internationale) samenwerking kan een expat via het gebruik van de 'travel exclusion' België gebruiken als fiscaalvriendelijke tussenschakel. Ophefmakende zaken zoals 'luxleaks', 'swissleaks', 'offshoreleaks' en de 'Panama Papers' hebben er evenwel voor gezorgd dat fiscale en financiële transparantie een belangrijk agendapunt is geworden voor de verschillende beleidsmakers. Op alle niveaus wordt ingezet op actie en initiatieven inzake automatische gegevensuitwisseling. Onder meer de Amerikaanse

³¹⁹ financien.belgium.be/nl/Actueel/aankondiging-van-controleacties-met-het-oog-op-een-verhoogde-spontane-naleving-van-de, (geconsulteerd op 16 april 2016)

³²⁰ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 32-34.

‘Fatca’-regeling en de door de OESO ontwikkelde *Common Reporting Standard* (CRS) worden standaarden op het gebied van automatische gegevensuitwisseling.³²¹ Verder is er het Multilateraal bijstandsverdrag met het Protocol van 27 mei en de maatregelen binnen het zogenaamde “*Tax transparency package*”.³²²

134. Een vergelijking met gelijkaardige statuten in Europa komt aan bod in het vierde gedeelte.³²³ Op deze manier tracht het Rekenhof pijnpunten of grote verschilpunten bloot te leggen om tot mogelijke verbeteringen te komen voor het Belgische bijzonder aanslagstelsel. In Deel twee van deze verhandeling behandelen we uitgebreid 5 gelijkaardige gunstregimes zodat we hierover in dit onderdeel summier blijven. Het Rekenhof ziet in het buitenland de aanwending van twee diverse technieken, namelijk het verlenen van een éénvormig verlaagd belastingtarief en een deel van de bezoldiging te beschouwen als een kostenvergoeding. In België steunt het voordeel op het verwerven van de hoedanigheid van niet-inwoner en de bijbehorende vrijstelling van in het buitenland geleverde arbeidsprestaties. Het statuut is in die zin een uitzondering aangezien de vrijstelling deels afhankelijk is van de mate waarin men voor beroepsdoeleinden reist. Een tweede afwijking is het ontbreken van een expliciete maximumtermijn bij het Belgisch statuut, terwijl buitenlandse gunstregimes beperkt zijn in de tijd van 2 tot 10 jaar.

135. Een vijfde thema binnen de audit van het Rekenhof is de belastingharmonisatie binnen de Europese Unie.³²⁴ Sinds de Primarolo-werkgroep in 1997 voor het eerst de belastingconcurrentie tussen E.U.-Lidstaten heeft onderzocht, is de aandacht voor het thema enkel toegenomen. In eerste instantie situeerden al de geïmplementeerde belastingstelsels zich op het vlak van de vennootschapsbelasting. Maar gezien de doelstelling van het expatstatuut, namelijk de voordelen ervan laten toekomen aan de multinationals, valt een toegenomen belangstelling van de Europese Commissie voor

³²¹ G. COLLOT, “Intergouvernementeel FATCA-akkoord tussen België en VS ondertekend”, *Fisc. (I.)* 2014, afl. 366, 1; X, “Internationale ‘automatische’ gegevensuitwisseling binnenkort op kruissnelheid”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1406, 15; D. DE WOLF, “FATCA-akkoord tussen België en de VS”, *Int. Fisc. Act.* 2014, afl. 5, 1-4.

³²² F. SMET, “Internationale financiële en fiscale transparantie : steeds meer realiteit”, *Fisc. (I.)* 2015, afl. 380, 4-7.

³²³ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 34-35.

³²⁴ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 35-37.

het mogelijk schadelijke karakter ervan niet uit te sluiten. Verder komen we uitgebreid op deze problematiek terug in het licht van de vraag naar mogelijke staatssteun.³²⁵

136. Als voorlaatste zien we in het Verslag een onderzoek naar de effectiviteit en doelbereiking van het expatstatuut.³²⁶ De versie van de circulaire uit 1983 had twee duidelijke doelstellingen. Zij moest tegemoet komen aan het feit dat elke wettelijke grondslag ontbrak en van België op fiscaal vlak wederom een aantrekkelijke bruid maken. Of het expatstatuut een significante invloed heeft op het aantrekken van buitenlandse investeringen is moeilijk zwart op wit aan te tonen. Het bijzonder aanslagstelsel is slechts één van de manieren waardoor de Belgische Staat positief in het daglicht probeert te staan. De netto-effecten in kaart brengen is dan ook een onmogelijke opdracht. Maar de grote bekendheid en populariteit is ze van een niet te onderschatten belang voor het (internationaal) investeringsklimaat.

137. Het laatste onderdeel probeert de kostprijs van het expatstatuut in kaart te brengen.³²⁷ Opnieuw is het onmogelijk om de precieze netto-kost van het systeem in te schatten. Een afschaffing van het systeem zal daarnaast niet plots leiden tot een opbrengst van 1,14 miljard euro. Het Rekenhof merkt dit ook op in haar Verslag.

138. In deze alinea geven we de algemene besluiten van het Rekenhof omtrent het bijzonder stelsel mee.³²⁸ Vooreerst stelt ze ernstige vraagtekens bij de legaliteit van het stelsel. Verder meent het Rekenhof dat, wanneer de Europese Commissie een onderzoek zou starten, het stelsel in zijn huidige vorm niet houdbaar is. Het onderscheid tussen gewone kaderleden en kaderleden in coördinatiekantoren inzake de begrenzing van de eigen kosten aan de werkgever ontbreekt voor het Rekenhof elke objectieve grondslag en schendt dus het principe van de gelijkheid tussen belastingplichtigen. Alsook komt het erkenningsonderzoek, in het bijzonder de controle van de authenticiteit en actualiteit van de bewijsstukken, haar als niet evident voor vanwege het internationale karakter van de feitelijkheden. Met betrekking tot het erkenningsonderzoek maakt het Rekenhof nog een tweede opmerking. Zo valt de eenmaligheid van het onderzoek volgens haar niet

³²⁵ Infra 73, nr. 145.

³²⁶ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 37-40.

³²⁷ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 40-42.

³²⁸ Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 43-44.

te rijmen met de in principe onbeperkte geldigheid van het statuut. De bevoegde diensten hebben immers niet de nodige middelen en tijd om na te gaan of de erkenningsvoorwaarden na verloop van tijd nog steeds vervuld zijn. Bijgevolg is de controlegraad dan ook bijzonder laag. Het Rekenhof is ten slotte van oordeel dat, in vergelijking met buitenlandse gunstregimes, het Belgische stelsel naar voor komt als een buitenbeentje. Dit komt doordat het verleende voordeel tot een quasi totale belastingvrijstelling kan leiden en België het enige land is waar er geen expliciete beperking is in de tijd.

Afdeling 5 IMPACT 6^{DE} STAATSHERVORMING

139. De Belasting der Niet-Inwoners (“BNI”) is, anders dan de Personenbelasting (“PB”), een exclusieve federale bevoegdheid gebleven.³²⁹ Zij is een toepassing van het territorialiteitsbeginsel als liggings- of bronbeginsel. De gewestelijke bevoegdheden werken op het vlak van de PB wel door in de BNI, onder meer op het vlak van de belastingberekening. De regels van de PB houden immers diverse gunstmaatregelen in die rekening houden met de persoonlijke gezinssituatie van de belastingplichtige. Zoals onder meer de belastingvrije som en de verhoging ervan voor gezinslasten. Er is een internationale evolutie en eensgezindheid waarbij deze gunstregels niet meer in elke situatie toegepast moeten worden. Deze persoonlijke en gezinstegemoetkomingen moeten alleen door de woonstaat worden verleend en niet door de bronstaat. In beginsel blijven een aantal gunstregelingen bestaan voor niet-inwoners die 75% van hun wereldberoepsinkomen in België hebben behaald.³³⁰ Dit is de zogenaamde depersonalisering van de BNI. Indien een werknemer in zijn woonstaat nauwelijks inkomen verwerft zal hij aldaar amper of niet kunnen genieten van de normaal geldende persoonlijke tegemoetkomingen. Op deze manier kan de weigering van de fiscale tegemoetkomingen aan niet-inwoners zonder tehuis in België strijdig zijn met de principes van het vrij verkeer van personen in de Europese Unie.³³¹ Een bespreking van de Europese rechtspraak terzake en de Belgische internrechtelijke regels in artikel 243-244 WIB92 zou ons te ver leiden. De volgende alinea’s concentreren zich dan ook op de

³²⁹ B. PEETERS en N. PLETS, “Fiscale aspecten van de zesde staatshervorming”, *AFT* 2014, 15-16.

³³⁰ J. COUTURIER, B. PEETERS, N. PLETS, *Belgisch belastingrecht (in hoofdlijnen)*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 577.

³³¹ K. JANSSENS, “Belasting niet-inwoners blijft exclusief federaal”, *Int. Fisc. Act.* 2014, afl. 1, 8.

impact van de zesde staatshervorming op de bijzonder belastingstelsel van de buitenlandse kaderleden.

140. Door de 6^{de} staatshervorming en de verdere regionalisering die de wetgever nastreeft, is de indeling van de categorieën van niet-inwoners gewijzigd.³³² Zo probeert ze door rekening te houden met de gewestelijke belastingregels tegemoet te komen aan de discriminatie die voorheen bestond.³³³ Vooreerst is de categorie niet-inwoners met tehuis geschrapt en is die van niet-inwoners met minstens 75% beroepsinkomen in België opgesplitst in twee categorieën. Op deze manier kunnen niet-inwoners die minstens 75% van hun beroepsinkomen in België verwerven en inwoner zijn van een andere lidstaat van de EER aanspraak maken op de federale aftrekken en de gewestelijke belastingverminderingen. Niet-inwoners waarvan hun oorsprongland buiten de EER ligt en hier op zijn minst 75% van hun beroepsinkomen verdienen genieten enkel de federale persoonlijke aftrekken. Deze wijzigingen hebben echter een significante invloed op buitenlandse kaderleden waarvan het travelpercentage hoger is dan 25%.³³⁴ Zie evenwel in dat bevoorrechte niet-inwoners via de non-discriminatiebepalingen in dubbelbelastingverdragen pro rata persoonlijke aftrekken en gewestelijke belastingverminderingen kunnen claimen, bijvoorbeeld voor onderhoudsuitkeringen.³³⁵

141. Buitenlandse kaderleden worden geacht niet-inwoner te zijn waardoor slechts het deel van hun inkomen gekoppeld aan de Belgische prestaties in de belasting van de niet-inwoners belast wordt.³³⁶ Ze zijn niet belastbaar op het gedeelte van hun bezoldigingen die overeenstemt met de in het buitenland geleverde prestaties en niet belastbaar over terugbetalingen van hun werkgever voor eenmalige of weerkerende kosten die inherent zijn aan de tewerkstelling in België.³³⁷ Daarnaast genieten zij min of meer dezelfde

³³² B. VAN DYCK, “De Zesde staatshervorming en de belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen)”, *Expat News* 2014, afl. 6, 11-15.

³³³ J. GOOSSENS en S. VAN BELLE, “Zesde staatshervorming: Welke fiscale bevoegdheden voor de Gewesten?” *Fiscoloog* 2014, afl. 1373, 1-5.

³³⁴ J-L, DAVAIN, “The 75% rule can increase the tax burden for non-residents”, *Expat News* 2015, afl. 3, 1-3.

³³⁵ T. JANSEN, “Onderhoudsuitkeringen in een internationale context. Wegwijs doorheen het fiscale kluwen (deel II)”, *AFT* 2003, afl. 10, 359.

³³⁶ R. ABUSIO, R. ACKERMANS et al., *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht 2013-2014*, Mechelen, Kluwer, 581-582.

³³⁷ J. COUTURIER, B. PEETERS, N. PLETS, *Belgisch belastingrecht (in hoofdlijnen)*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 578.

persoonlijke aftrekken als rijksinwoners gezien de kaderleden, ongeacht hun travelpercentage, als niet-inwoners met tehuis werden beschouwd.³³⁸ Aangezien deze laatste categorie omwille van de 6^{de} staatshervorming wordt geschrapt zullen buitenlandse kaderleden afhankelijk van hun travelpercentage tot een andere categorie behoren.³³⁹

142. Wanneer zij 25% of meer reizen naar het buitenland worden de kaderleden gelijkgesteld met “gewone” niet-inwoners waardoor zij het recht op federale persoonlijke aftrekken en gewestelijke belastingverminderingen niet ten gelde kunnen maken. In vergelijking met voorheen verliezen ze dus het huwelijksquotiënt en de belastingvrije som. Kaderleden met een travelpercentage van minder dan 25% hebben kunnen wel de federale aftrekken en/of de gewestelijke belastingverminderingen claimen. Voor deze categorie is er een onderscheid naargelang het oorsprongland. Bij een inwoner van een EER-land kan de betrokkene beide, dus zowel de persoonlijke aftrekposten als de gewestelijke belastingverminderingen, genieten. Indien het kaderlid inwoner is van een land buiten de EER kan men enkel de federale persoonlijke aftrekken claimen.

143. Om de bepalen welke gewestelijke belastingverminderingen van toepassing zijn worden niet-inwoners gelokaliseerd in het ene of het andere gewest. Dit is evenwel enkel zo voor degenen die inwoner zijn van een andere lidstaat van de EER en ten minste 75% van hun beroepsinkomen van het belastbare tijdperk in België behalen of verwerven. Bij deze lokalisatie met het oog op de toepassing van de gewestelijke belastingregels spelen de volgende principes:³⁴⁰

- Er is slechts lokalisatie mogelijk in één enkel gewest. Bij een gemeenschappelijke aanslag worden beide echtgenoten in hetzelfde gewest gelokaliseerd;
- alleen de in België belastbare beroepsinkomsten waarvan regularisatie blijkt uit de aangifte worden in aanmerking genomen;

³³⁸ S. GEBRUEERS en B. VAN DYCK, “Belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen): “Tehuis” of geen “tehuis” in België”, *Expat News* afl. 4, 10-13.

³³⁹ K. JANSSENS, “Belasting niet-inwoners blijft exclusief federaal”, *Intern. Fisc. Act.* 2014, afl. 1, 8.

³⁴⁰ B. VAN DYCK, “De Zesde staatshervorming en de belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen)”, *Expat News* 2014, afl. 6, 13.

- bij verwerving van belastbare beroepsinkomsten in meerdere gewesten wordt de niet-inwoner geacht gelokaliseerd te worden in het gewest waar hij het hoogste netto beroepsinkomsten heeft behaald. Indien het netto beroepsinkomen gelijk is, wordt hij geacht gelokaliseerd te zijn in het gewest met het hoogste aantal effectief gewerkte dagen. Wanneer ook het aantal effectief gewerkte dagen gelijk is wordt de niet-inwoner gelokaliseerd in het gewest waarin hij het vorige belastbaar tijdperk was gelokaliseerd.

144. De zesde staatshervorming kan dus voor buitenlandse kaderleden met het bijzonder statuut een verlies inhouden van bepaalde voorrechten. Enkel voor het jaar van aankomst en van vertrek verliest het kaderlid enkele voordelen voor elk belastbaar tijdperk, waarvan het in België belastbare beroepsinkomen niet ten minste 75% bedraagt van het totale beroepsinkomen, ondanks het feit dat ze met hun gezin gedurende het gehele belastbare tijdperk in België wonen. Daarenboven verliezen buitenlandse kaderleden die geen inwoner zijn van een lidstaat van de Europese Economische Ruimte, zelfs wanneer ze voldoen aan de 75%-regel, ook de gewestelijke belastingverminderingen. Is het daarom aanbevolen om de buitenlandse beroepsreizen te beperken tot 25%? Allerminst is dit een gulden regel aangezien de uit het hoog buitenlands beroepsreispercentage voortvloeiende voordeel hoger kan zijn dan het bedrag van de verloren fiscale voordelen vanwege het niet-behalen van de 75%-beroepsinkomengrens.³⁴¹

Afdeling 6 STAATSSTEUNPROBLEMATIEK

145. Het fiscale beleid van multinationals is een heet hangijzer waarover velen een mening hebben.³⁴² Nochtans worden er heel wat onjuistheden de wereld in geblazen en regelmatig met weinig kennis ter zake. Zowel voor de wereldhandel als wereldeconomie zijn multinationale ondernemingen echter een bittere noodzaak. Fiscale elementen vormen een facet van investeringsbeslissingen waardoor de fiscale concurrentie tussen de staten is toegenomen. Dit heeft geleid tot de introductie van verschillende schadelijke stelsels die resulteren in een verlies van belastbare basis en de zogenaamde *race to the bottom*. Zowel de Organisatie voor Economische Ontwikkeling en Samenwerking

³⁴¹ B. VAN DYCK, “De Zesde staatshervorming en de belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen)”, *Expat News* 2014, afl. 6, 15.

³⁴² S. VAN CROMBRUGGE, *Cursus Internationaal fiscaal recht 2014-2015*.

(“OESO”) als de Europese Commissie hebben specifieke verweermaatregelen ontwikkelt om eerlijke fiscaliteit te promoten.³⁴³

146. Sinds kort zien we een toegenomen aandacht voor internationale fiscale belastingheffing waarbij de Commissie het instrument van staatssteun hanteert om bepaalde mechanismen in vraag te stellen. Specifiek is de Europese Commissie sedert 2013 een algemeen onderzoek gestart naar de fiscale voordelen die multinationale ondernemingen verkrijgen door middel van individuele beslissingen van de belastingadministraties.³⁴⁴ Zowel Nederland met de Starbucks-zaak als Luxemburg met de zaak ‘*Fiat*’ zijn veroordeeld voor verboden staatssteun.³⁴⁵ Ook de zogenaamde Belgische *excess profit rulings* zijn nu afgewezen door een formeel besluit van de Commissie.³⁴⁶ Merk op dat alle landen tegen de beslissing van de Commissie in beroep zijn gegaan. Het lijkt dan ook, in het licht van de Europese en internationale veranderde visies, aangewezen om de regels omtrent staatssteun in de volgende alinea’s te behandelen. De procedurele aspecten komen niet aan bod vanwege het gebrek aan relevantie en complexiteit.

147. Het staatssteunrecht zit ergens tussen het mededingingsrecht en het publiek recht in. De toepasselijke bepalingen vinden we terug in twee artikelen, namelijk artikel 107 met een materiaalrechtelijk kader en artikel 108 VWEU die een formeel kader bevat. Diverse verordeningen vullen de beperkte verdragsartikelen aan.³⁴⁷ Door de aanwending van verordeningen is het staatssteunverbod rechtstreeks toepasselijk in de Europese Unie en Lidstaten moeten bij de uitoefening van hun bevoegdheden dit verbod respecteren. Ook in fiscale zaken speelt het verbod inzake staatssteun en knoopt aan bij de Gedragscode ter bestrijding van schadelijke belastingconcurrentie tussen Lidstaten. Aangezien de Gedragscode als dusdanig geen bindende kracht heeft is er binnen de Commissie dan ook een voorkeur om schadelijke belastingconcurrentie aan te pakken via de dwingende bepalingen inzake staatssteun. De Europese Commissie is immers exclusief bevoegd om staatssteun goed te keuren en te controleren.³⁴⁸ Het is haar taak

³⁴³ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-4610_nl.htm (geconsulteerd op 10 april 2016)

³⁴⁴ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-2742_en.htm (geconsulteerd op 10 april 2016)

³⁴⁵ http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_nl.htm (geconsulteerd op 10 april 2016)

³⁴⁶ Dossiernr. SA.37667.

³⁴⁷ Verordening 2015/1589 van 13 juli 2015; Verordening nr. 794/2004 van 21 april 2004, *Pb.L.* 30 april 2004, afl. 140.

³⁴⁸ M. PEETERS, *Staatssteun in de Europese Unie*, Die Keure, 2012, 236, 432.

om specifieke distorsies die het handelsverkeer tussen de lidstaten negatief beïnvloeden te bestrijden.³⁴⁹ Daarom heeft zij in 1998 richtlijnen gepubliceerd om de toepassing van de bepalingen aangaande staatssteun op maatregelen inzake directe belastingen en bedrijven te verduidelijken.³⁵⁰ Om een regeling als fiscale staatssteun te bestempelen moeten er vier voorwaarden vervuld zijn.³⁵¹ Het is vaste rechtspraak dat alle voorwaarden cumulatief vervuld moeten zijn.³⁵² Dit is een objectieve vaststelling en de Europese Commissie heeft geen discretionaire beoordelingsmacht. Ze volgt daarentegen permanent alle maatregelen van de Lidstaten op. In de volgende alinea's gaan we afzonderlijk dieper in op elk van de vier voorwaarden met een oordeel over het mogelijke staatssteun-karakter als afsluiter. We kunnen nu al meegeven dat de belangrijkste voorwaarde inzake fiscaliteit de selectiviteitsvereiste is.

148. Vooreerst moet er een toekenning van een voordeel zijn.³⁵³ Hiervoor zijn verschillende mogelijkheden zoals een vermindering van het belastingbedrag of de belastbare grondslag en een uitzonderlijke spreiding van de verschuldigde belasting.³⁵⁴ De rechtspraak ter zake interpreteert het begrip 'voordeel' ruim met de bedoeling om de werking van het verbod ook effectief te verwezenlijken.³⁵⁵ De Europese Commissie bekijkt dit vanuit een economische bril waarin geheel en de lasten van de begunstigde aldus worden verlicht en deze in gewone marktomstandigheden niet hadden kunnen genieten.³⁵⁶ Dat een fiscale maatregel in het algemeen een positief effect heeft op de staatsontvangsten volstaat niet om de overdracht van staatsmiddelen uit te sluiten. Er wordt in hoofde van de begunstigde gekeken of er al dan niet een overdracht is.

³⁴⁹ A. COOLS, *Internationaal belastingrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2012, 287.

³⁵⁰ Mededeling van de Commissie over de toepassing van de regels betreffende steunmaatregelen van de staten op maatregelen op het gebied van de directe belastingen op ondernemingen (98/C 384/03), *Pb.C* 10 december 1998, afl. 384, 3-9.

³⁵¹ B. PEETERS, "Veroordeling excess profit rulings: effectief verboden staatssteun?", *Fisc. (I.)* 2016, afl. 387, 3-7.

³⁵² HvJ 2 september 2010, nr. C-399/08 P, *Commissie v. Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, r.o. 38; HvJ 17 juli 2008, nr. C-206/06, *Essent Netwerk Noord e.a.*, ECLI:EU:C:2008:413, r.o. 63; HvJ 21 maart 1990, nr. C-142/87, *België v. Commissie*, ECLI:EU:C:1990:125, r.o. 25.

³⁵³ M. VERVOORT EN T. BRUYNINCKX, *Staatssteun en fiscaliteit 1999-2009*, Fiscale rechtspraakoverzichten, Brussel, Larcier, 2001, 5-13, 6-22.

³⁵⁴ HvJ 15 juni 2006, nr. C-393/04 en nr. 41/05, *Air Liquide Industries Belgium SA/Ville de Seraing et Province de Liège*, ECLI:EU:C:2006:403.

³⁵⁵ HvJ 10 januari 2006, nr. C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, ECLI:EU:C:2006:8, r.o. 114.

³⁵⁶ HvJ 30 november 2009, nr. T-17/05, *Franse Republiek en France Télécom SA/Commissie*, ECLI:EU:T:2009:474, r.o. 199.

149. Daarnaast moet er sprake zijn van een voordeel die is toegekend *vanwege de staat* of met *staatsmiddelen* bekostigd.³⁵⁷ Deze bepaling zorgt ervoor dat ook de voordelen toegekend door een van overheidswege ingestelde of aangeduide publiek- of privaatrechtelijk lichaam onder het staatssteunbegrip vallen.³⁵⁸ Het begrip ‘Staat’ dient dus ruim te worden uitgelegd. Merk op dat fiscale gunstmaatregelen zich ook binnen het toepassingsgebied van bepalingen inzake staatssteun ressorteren. Strikt genomen maken ze geen voordeel in de eigenlijke zin uit, maar er is een positief en negatief aspect verbonden aan het begrip waardoor ook inkomstenderving als een staatsmiddel wordt aanzien.³⁵⁹

150. Ten derde moet het verleende voordeel de *mededinging* en *handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden*.³⁶⁰ Aan deze vereiste is bijzonder snel voldaan gezien het grotendeels volstaat dat de overige voorwaarden vervuld zijn. Wanneer de onderneming een economische activiteit uitoefent in verschillende Lidstaten acht men de geboden steun ongunstig te zijn want dit versterkt de positie van de onderneming tegenover concurrenten.³⁶¹ In de praktijk is een mogelijke belemmering van de handel en de mededinging voldoende. Er wordt zelfs niet vereist dat de begunstigde internationale handel drijft aangezien de omstandigheid van een moeilijkere toetreding tot de desbetreffende markt reeds volstaat.³⁶² De Europese Commissie is in haar bewijsvoering niet verplicht om de reële invloed van de reeds verleende steun aan te tonen noch een economische analyse te maken van de markt, het marktaandeel van de begunstigten of de positie van concurrerende ondernemingen.³⁶³ Immers is de Commissie niet verplicht het werkelijke effect op de mededinging te bewijzen indien Lidstaten de (potentiële) steun niet hebben aangemeld.

³⁵⁷ M. VERVOORT EN T. BRUYNINCKX, *Staatssteun en fiscaliteit 1999-2009*, Brussel, Larcier, 2001, 14-20, 23-34

³⁵⁸ HvJ 13 maart 2001, nr. C-379/98, *PreussenElektra AG/Schleswig AG*, ECLI:EU:C:2001:160, r.o. 58.

³⁵⁹ Ger.EG 18 januari 2005, nr. T-93/02, *Confédération nationale du Crédit mutuel/Commissie*, ECLI:EU:T:2005:11, r.o. 95; HvJ 15 juli 2004, nr. C-345/02, *Pearle BV, Hans Prijs Optiek Franchise BV en Rinck Opticiëns BV/Hoofdbedrijfschap Ambachten*, ECLI:EU:C:2004:448, r.o. 35.

³⁶⁰ M. VERVOORT EN T. BRUYNINCKX, *Staatssteun en fiscaliteit 1999-2009*, Brussel, Larcier, 2001, 52-57, 92-101.

³⁶¹ B. PEETERS, “Veroordeling excess profit rulings: effectief verboden staatssteun?”, *Fisc. (I.)* 2016, afl. 387, 5.

³⁶² HvJ 15 december 2005, nr. C-66/02, *Italië/Commissie*, ECLI:EU:C:2005:768, r.o. 113-118; Ger.EG 10 september 2009, T-75/03, *Banco Comercial dos Açores/Commissie*, ECLI:EU:T:2009:322, r.o. 87.

³⁶³ Ger.EG 4 maart 2009, T-445/05, *Associazione Italiana del risparmio gestito en Fineco Asset Management SpA/Commissie*, ECLI:EU:T:2009:50, r.o. 102 en 109.

151. Als laatste en belangrijkste voorwaarde moet de toegekende steun een zekere *selectiviteit* bevatten die op het vlak van de fiscaliteit lastig te evalueren is.³⁶⁴ Er is sprake van selectiviteit wanneer een maatregel in een andere behandeling voorziet dan de algemene standaard. Lidstaten blijven evenwel vrij om maatregelen van algemeen economisch beleid te nemen vermits deze niet tot het toepassingsgebied van artikel 107 VWEU behoren. Een selectieve maatregel onderscheidt zich van een algemene maatregel wanneer het aantal genietters in rechte of in feite beperkt is.³⁶⁵ Door het discretionair optreden van een belastingadministratie kan een algemene maatregel eventueel toch een staatssteunmaatregel uitmaken.³⁶⁶ Maar een selectieve maatregel kan men rechtvaardigen door de aard of opzet van het stelsel, waarbij er een onderscheid is tussen materiële en geografische selectiviteit.³⁶⁷ Zij is selectief indien ze op onredelijke wijze een onderscheid maakt tussen omstandigheden die wettelijk en feitelijk gelijkaardig zijn in het licht van de doelstelling van het stelsel. Het louter gegeven dat bepaalde ondernemingen of sectoren meer genieten van de algemene maatregel maakt nog niet automatisch verboden staatssteun uit.

152. Indien de Commissie aanziet de regeling als staatssteun indien ze de mening is toegedaan dat de vier voorwaarden vervuld zijn. In artikel 107, lid 2 en 3 VWEU vinden we de rechtvaardigingsgronden terug. Door de ruime beoordelingsmarge van de Europese Commissie kunnen de Staten in de praktijk op basis van deze bepalingen voor fiscale aangelegenheden zelden een rechtvaardiging verkrijgen. We wijzen bijvoorbeeld onder meer op de rechtvaardiging voorhanden bij progressiviteit van het belastingstelsel of fiscale gunstregelingen voor louter juridische omvormingen van ondernemingen. Voor het bijzonder aanslagstelsel voor de buitenlandse kaderleden lijken geen van deze rechtvaardigingsgronden inroepbaar.

153. Om de bepalingen in de praktijk te doen werken is een economische en ruimere benadering van het voordeel-begrip vereist. Ondanks deze brede invulling valt niet elk fiscaal voordeel onder het begrip en komen enkel de voordelen ten aanzien van

³⁶⁴ M. VERVOORT EN T. BRUYNINCKX, *Staatssteun en fiscaliteit 1999-2009*, Brussel, Larcier, 2001, 21-51, 35-91.

³⁶⁵ Ger. EG 1 juli 2004, nr. T-308/00, *Salzgitter AG/Commissie*, ECLI:EU:T:2004:199, r.o. 38.

³⁶⁶ M. VERVOORT EN T. BRUYNINCKX, *Staatssteun en fiscaliteit 1999-2009*, Fiscale rechtspraakoverzichten, Brussel, Larcier, 2001, 24-27, 41-47.

³⁶⁷ HvJ 17 juni 1999, nr. C-75/97, *België/Commissie*, ECLI:EU:C:1999:311, r.o. 34; Ger. EG 6 maart 2002, nr. T-92/00, ECLI:EU:T:2002:61. en Ger. EG 6 maart 2002, nr. T-103/00, *Territorio Histórico de Alava – Diputación Foral de Alava, Ramondín, SA en Ramondín Càpsulas, SA/Commissie* ECLI:EU:T:2002:61, r.o. 59.

ondernemingen in aanmerking. Onder het ondernemingsbegrip begrijpen we “*elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, en dit ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd.*”³⁶⁸ Op het eerste zicht lijken voordelen aangaande particulieren niet onder de kwalificatie te vallen. Dit moet evenwel verfijnd worden aangezien zij indirect een geïmplementeerde staatssteunmaatregel kunnen inhouden die één of meer ondernemingen begunstigt.³⁶⁹ Vanwege de expliciete verwijzing in de circulaire naar het toekomen van de voordelen aan de ondernemingen kan het expatregime aan de eerste voorwaarde voldoen. Teneinde aan de tweede voorwaarde te voldoen dient het voordeel met staatsmiddelen bekostigd te worden. Door de negatieve dimensie aan het begrip volstaat ook afstand van staatsmiddelen aangezien zij een verlies van belastingopbrengsten uitmaken. De voordelen die het bijzonder aanslagstelsel toekent aan de betrokkenen is dan ook een onrechtstreeks voordeel. Daarnaast gaat het niet enkel om wettelijke maatregelen, maar kan ook een discretionair optreden van de administratie staatssteun uitmaken, in het bijzonder bij een gebrek aan transparantie. De Mededeling Fiscale Staatssteun verwoordt de problematiek op een treffende wijze: “*In principe geeft elke administratieve beslissing die van de algemeen toepasselijke belastingregels afwijkt om individuele ondernemingen te begunstigen, aanleiding tot het vermoeden dat het om een steunmaatregel gaat, en moet zij in detail worden geanalyseerd.*”³⁷⁰ Door een belastingvrijstelling te verlenen via een bestuurlijk optreden kan er onrechtstreeks sprake zijn van het gebruik van staatsmiddelen. Er is bijgevolg een argumentatie voorhanden om de tweede voorwaarde te bewerkstelligen. Het luik omtrent de selectiviteit is het moeilijkst in te vullen. Wanneer het aantal begunstigden in feite of in rechte beperkt is, is er geen algemene maatregel. Het is dan ook delicaat om zomaar een uitspraak te doen over het al dan niet selectieve karakter van het bijzonder aanslagstelsel voor de buitenlandse kaderleden. Enerzijds is het duidelijk dat vooral multinationale ondernemingen van het belastingstelsel gebruik maken, anderzijds is er de nuance dat bepaalde ondernemingen meer voordeel halen uit bepaalde maatregelen vanwege hun diverse aard. Bovendien kan men betogen dat het bijzonder aanslagstelsel gericht is op een doelstelling van algemeen economisch beleid door een verlichting van de kosten op onderzoek en ontwikkeling.³⁷¹ Het toepassingsgebied van artikel 107, lid 1

³⁶⁸ HvJ 23 april 1991, nr. C-41/90, *Hofner en Elser*, ECLI:EU:C:1991:161, r.o. 21.

³⁶⁹ Concl. Adv.Gen. JACOBS 30 april 2002, nr. C-126/01, *Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie/GEMO SA*, ECLI:EU:C:2002:273, r.o. 62.

³⁷⁰ Mededeling Fiscale Staatssteun, par. 22.

³⁷¹ Mededeling Fiscale Staatssteun, par. 13.

VWEU vereist ten slotte een belemmering van de mededinging en een negatieve beïnvloeding van het handelsverkeer. We hebben reeds gezien dat aan deze voorwaarde snel voldaan is. Op het eerste zicht lijkt dit ook het geval te zijn voor het bijzonder aanslagstelsel van de buitenlandse kaderleden aangezien zelfs een potentiële belemmering volstaat. De drempel lijkt vooral voor de andere voorwaarden hoog te liggen om te kunnen spreken van fiscale staatssteun. Strikt genomen kan er evenwel sprake zijn van verboden staatssteun, maar op dit moment zijn regimes gericht op individuen *out of scope*. Voorlopig komt het stelsel dus niet in gevaar en dringen snelle hervormingen zich niet op. Maar vanwege de internationale evolutie op het vlak van *fairness* is het toch een niet onbelangrijk gegeven om na te denken over mogelijke alternatieven. Het afvoeren van gelijkaardige regimes zal zonder twijfel een werk van lange adem zijn. In verschillende andere landen bestaan er gelijkaardige regimes en de Lidstaten zullen ongetwijfeld in beroep gaan tegen een (mogelijke) negatieve beslissing van de Europese Commissie.

Afdeling 7 BEHOUD BUITENLANDSE WOONPLAATS

154. Dit onderdeel bespreekt het geval van een kaderlid die in zijn oorsprongland blijft wonen en toch het statuut geniet. Geen enkele bepaling uit de circulaire verbiedt immers de toekenning van het statuut in dergelijke gevallen. Ze stelt zelf expliciet dat een buitenlands kaderlid die in het buitenland woont onder omstandigheden aanspraak kan maken op het bijzonder aanslagstelsel.³⁷² Specifiek richt dit onderdeel zich op de situatie van een uit Nederland afkomstig kaderlid. Om het Belgisch aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden te genieten, is het dus niet vereist om daadwerkelijk fysiek in het land te verblijven. Het merendeel van de kaderleden verhuist in de praktijk naar de plaats van tewerkstelling. Sommige kaderleden uit onze buurlanden verkiezen evenwel om hun woonplaats te behouden, in combinatie met de uitoefening van activiteiten ten gunste van de Belgische vennootschap. Het kaderlid kan er aldus voor opteren om in zijn oorsprongland te blijven wonen en toch van het statuut gebruikmaken.

³⁷² Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, nr. 142/5.10.

155. In een dergelijke constellatie kan het betrokken kaderlid niet alle voordelen claimen.³⁷³ Er is namelijk geen levensduurteverschil of een extra huisvestingskost. Dus noch de belastingvrije terugbetaling van de vergoedingen voor levensduurte, noch deze voor het verschil in huisvesting vallen het kaderlid ten deel. De terugbetaling voor het geval er een verschil in belasting is komt hem wel ten goede. Daarnaast loopt het kaderlid door het behoud van de woonplaats het gevaar om de voordelen van de tweede pijler, vrijstelling voor de buitenlandse activiteiten, te mislopen. Neem het geval van een Nederlands kaderlid die, met behoud van woonplaats, activiteiten uitoefent in Nederland voor de Belgische vennootschap waarmee hij een arbeidsovereenkomst heeft. Indien de betrokken werknemer voor de activiteit in Nederland inkomsten ontvangt zal de heffingsbevoegdheid over deze inkomsten bij Nederland liggen. Voor inkomsten uit dienstbetrekkingen is de woonstaat namelijk bevoegd op grond van artikel 15 van het Dubbelbelastingverdrag tussen België en Nederland.³⁷⁴

156. Kaderleden die hun woonplaats in het buitenland behouden vormen slechts een kleine groep. Toch is het niet onbelangrijk om deze mogelijkheid weer te geven. Zie evenwel in dat de voordelen in een dergelijke situatie beperkter zijn.

³⁷³ E. VAN DORMAEL, “De toepassing van het buitenlands kaderlidstatuut in België in combinatie met het behoud van de woonplaats in Nederland”, *Expatriate News* 2005, afl. 2, 19.

³⁷⁴ X, “Het nieuwe verdrag”, *Expatriate News* 2001, afl. 12, 7-11.

DEEL 2 VERGELIJKBARE STELSELS

157. Het is niet verwonderlijk dat ook andere landen gelijkaardige regimes opzetten om hooggekwalificeerde werknemers aan te trekken. Zeker in de West-Europese landen is er een shift van de industrie naar een diensten-economie waardoor deze werknemers van cruciaal belang zijn om concurrentieel te blijven. Voor de relevantie van dit werkstuk is een beperkte vergelijking een meerwaarde voor het geheel. Geenszins is het de opzet om de buitenlandse stelsels tot in detail te bespreken en beperkt dit deel zich dan ook tot de essentie. Eerder is het de bedoeling om kennis te maken met andere mogelijkheden, nuances of kenmerken. Tevens wordt bij elk stelsel de verschilpunten met het Belgische regime in de verf gezet.

HOOFDSTUK 1 NEDERLAND

158. Analoog aan het Belgische systeem genieten expats ook in Nederland onder bepaalde voorwaarden een gunstiger taxatieregime. Een dergelijk systeem bestaat al sinds 1959 op individuele basis en is publiek gekend geraakt in 1986, maar was toen gekend als de 35%-ruling.³⁷⁵ Sindsdien is het belastingstelsel een aantal keer gewijzigd en nu is de zogenaamde 30%-regeling opgenomen in de wet op de loonbelasting 1964. Extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het herkomstland mogen door de werkgever belastingvrij worden vergoed aan de ingekomen werknemer. Normalerweise moet volgens de gewone bewijsregels de werkelijkheid van deze kosten aangetoond worden, maar door de gunstregeling hoeft de werknemer noch de aard noch de omvang te bewijzen.³⁷⁶ Onder bepaalde voorwaarden kunnen deze extraterritoriale kosten in de vorm van een forfaitaire vergoeding van ten hoogste 30% van het loon toegekend worden. Omwille van het vaste karakter van het forfait dient er vervolgens geen verder bewijs te worden geleverd van de werkelijke kosten. Enkel indien de gemaakte extraterritoriale kosten de 30%-grens overschrijden en de ingekomen werknemer voor de werkelijke kosten een belastingvrijstelling wil claimen, zal de administratie de nodige bewijsstukken vereisen. Een tweede voordeel houdt in dat een deel van het vermogen buiten belastingheffing kan blijven in Nederland. Er zijn wel een aantal beperkingen aan

³⁷⁵ K. LEEFLANG, "Expatriate Taxation in the Netherlands: The 35 per cent-Ruling Revised", *Intertax* 1993, afl. 12, 609-612.

³⁷⁶ D. LARUELLE, "De 30%-vergoedingsregeling in Nederland", *Fisc. (I.)* 2002, afl. 219, 5-8.

het regime verbonden. Zo kan de betrokkene er maximum 8 jaar van genieten en is er een minimum vereist salaris. Hierop gaan we in de volgende alinea's uitgebreider in.

159. De redenering achter het stelsel is dat buitenlandse werknemers globaal gezien met extra kosten worden geconfronteerd bij een tewerkstelling in Nederland in vergelijking met werknemers die sedert een lange tijd in Nederland wonen.³⁷⁷ Voorbeelden van deze kosten zijn dubbele huisvesting, levensonderhoud, taalcursussen, omzetting van juridische documenten, enz. Hiervoor is dan een forfaitaire regeling ingesteld om discussies over de hoogte van de kosten te vermijden.

160. De grens van 30% wordt vastgesteld op basis van de som van het "loon uit *tegenwoordige* dienstbetrekking", of loon in een directe relatie tot de geleverde arbeidsprestatie, en de vergoeding voor extraterritoriale kosten. Over de ontslagvergoeding was er betwisting. De Nederlandse Hoge Raad heeft in een arrest van januari 2008 evenwel duidelijk beslist dat de ontslagvergoeding "loon uit een *vroegere* dienstbetrekking" vormt.³⁷⁸ Het was bij de redactie van de wetgeving namelijk altijd al de bedoeling van de wetgever om loon uit een vroegere dienstbetrekking buiten de grondslag te houden. Ook een pensioenuitkering valt hieronder. In de praktijk is het aldus van belang om de vergoeding bij het beëindigen van een dienstbetrekking zorgvuldig uit te splitsen. Afrekeningen van bijvoorbeeld vakantiedagen, vakantiegeld, een jubileumuitkering vormen wel loon uit tegenwoordige dienstbetrekking waarop de 30%-regeling kan worden toegepast.

161. Recent zijn een aantal wijzigingen aangebracht aan het systeem. Zo is het looncriterium gewijzigd en de looptijd van het stelsel ingeperkt van 10 jaar tot 8 jaar. De wijziging die evenwel het meest stof doet opwaaien is het invoeren van een 150 kilometer-regeling.³⁷⁹ Dit houdt in dat alle werknemers worden uitgesloten die, voorafgaand aan de aanvang van tewerkstelling, op een afstand van minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen.³⁸⁰ Om misbruik te voorkomen berekent de administratie deze voorwaarde aan de hand van een referentieperiode van 24 maanden.

³⁷⁷ J. DECROIX, "Arrest Sopora: houdt de 150-kilometergrens van de Nederlandse 30%-regeling stand?", *Expat News* 2015, afl. 4, 9.

³⁷⁸ Hoge Raad (NL) 25 januari 2008, nr. 43.396.

³⁷⁹ S. DEFREYNE, "De nieuwe 30%-regeling: de eerste vonnissen zijn gekend", *Fisc. (I.) 2003*, afl. 351, 3; W. VERSTRAATEN en L. STOOKER, "30%-regeling: wat is de stand van zaken?", *Fisc. (I.) 2003*, afl. 360, 5.

³⁸⁰ Artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, 2^o Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

Werknemers zijn uitgesloten wanneer ze meer dan twee derden van deze referentieperiode (16 maanden) op een afstand van minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woonachtig zijn. Belgische inwoners kunnen dus niet langer van de 30%-regeling genieten vanaf 1 januari 2012. Deze uitgesloten werknemers kunnen enkel nog voor de door hen bewezen *werkelijke* kosten een belastingvrije vergoeding krijgen. Hiermee heeft de Nederlandse wetgever willen optreden tegen de concurrentieverstoring in de grensstreken.³⁸¹ Een werknemer uit de grensstreek die de 30%-regeling kon genieten was immers voordeliger dan een Nederlandse werknemer waarvoor deze loonkostenfaciliteit niet bestond. In Nederland wonende werknemers werden dus benadeeld.

162. Het feit dat enkel nog voor de te bewijzen werkelijke kosten een belastingvrije vergoeding kan worden verkregen is een groot nadeel tegenover de forfaitaire vergoeding. Tegen deze aanpassing werden dan ook diverse gerechtelijke procedures ingesteld omwille van de (mogelijke) belemmering van het Europees recht, in het bijzonder met het vrij verkeer van werknemers. Zo verklaarde de rechtbank te Breda een beroep tegen een verzoek aan de Nederlandse belastingdienst ongegrond en verwees hierbij uitvoerig naar de parlementaire voorbereiding.³⁸² Overtuigd van zijn gelijk stelde de belastingplichtige tegen het vonnis sprongcassatie in, waardoor het rechtstreeks voor de Hoge Raad der Nederlanden kwam. Deze verzocht met betrekking tot de volgende vragen het Europees Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing³⁸³:

„1) Is sprake van een – rechtvaardiging behoevend – indirect onderscheid naar nationaliteit dan wel een belemmering van het vrije verkeer van werknemers, indien de wettelijke regeling van een lidstaat een onbelaste kostenvergoeding wegens extraterritoriale kosten mogelijk maakt voor ingekomen werknemers, en aan de werknemer die in de periode voorafgaande aan zijn werkzaamheden in die lidstaat in het buitenland woonde op een afstand van meer dan 150 kilometer van de grens van die lidstaat zonder nader bewijs een forfaitair bepaalde onbelaste kostenvergoeding kan worden toegekend, ook indien het bedrag daarvan hoger is dan de werkelijke extraterritoriale kosten, terwijl voor

³⁸¹ J. DECROIX, “Arrest Sopora: houdt de 150-kilometergrens van de Nederlandse 30%-regeling stand?”, *Expat News* 2015, afl. 4, 9.

³⁸² Vonnis van 8 november 2012, nr. 12/2829; S. DEFREYNE, “De nieuwe 30%-regeling: de eerste vonnissen zijn gekend”, *Fisc. (I.) 2003*, afl. 351, 3;

³⁸³ Hoge Raad (NL) 9 augustus 2013, nr. 1205577, *V-N* 2013/37.13.

de werknemer die in deze periode op een geringere afstand van die lidstaat woonde de hoogte van die onbelaste vergoeding is beperkt tot het aantoonbare werkelijke bedrag van de extraterritoriale kosten?

2) Indien vraag 1 bevestigend moet worden beantwoord, berust de desbetreffende Nederlandse regeling in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 dan op dwingende redenen van algemeen belang?

3 Indien ook vraag 2 bevestigend moet worden beantwoord, gaat het 150-kilometercriterium in deze regeling dan verder dan noodzakelijk is om het daarmee beoogde doel te bereiken?”

163. In de vraagstelling komt de horizontale discriminatie aan bod, of het beginsel van meestbegunstiging.³⁸⁴ Er is namelijk een indirect onderscheid tussen niet-inwoners onderling. Verticale discriminatie – een niet-inwoner versus inwoner – is niet aan de orde aangezien Nederlandse inwoners gewoonweg niet van de 30%-regeling kunnen genieten.³⁸⁵ De beoordelingscriteria inzake verticale discriminatie zijn in deze zaak dus niet aan de orde, noch inroepbaar. In het arrest Sopora heeft het Hof uiteindelijk ook het leerstuk van de horizontale discriminatie erkent.³⁸⁶ Een onderscheid tussen niet-ingezetenen uit verschillende lidstaten is in het licht van de interne markt verboden.

164. Het Europese Hof van Justitie heeft in een arrest van 24 februari 2015 een uitspraak gevelde.³⁸⁷ Zij oordeelt dat in beginsel het 150 kilometer-criterium niet in strijd is met het vrije verkeer van werknemers. Het Hof meent dat een onderscheid tussen niet-inwoners onderling ook onder artikel 45 VWEU valt en er dus discriminatie is wanneer “*onderdanen van bepaalde lidstaten op ongerechtvaardigde wijze worden bevoordeeld ten opzichte van anderen*”.³⁸⁸ Maar in het stelsel kunnen alle buitenlandse werknemers genieten van de belastingvrijstelling, enkel de verlichting van de administratieve rompslomp is voorbehouden aan degenen die voldoen aan het 150

³⁸⁴ H. NIESTEN, “150-kilometergrens in 30%-regeling niet strijdig met Unierecht”, *Fisc. (I.)* 2015, afl. 375, 1-4.

³⁸⁵ P. DERTHOOT, N. VANTHUYNE, M. ISENBAERT, “Nederlandse 30%-regeling: België van de kaart geveegd?”, *Fisc. (I.)* 2011, afl. 335, 1.

³⁸⁶ J. DECROIX, “Arrest Sopora: houdt de 150-kilometergrens van de Nederlandse 30%-regeling stand?”, *Expat News* 2015, afl. 4, 10.

³⁸⁷ HvJ C-512/13, *Sopora v. Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2015:108.

³⁸⁸ (r.o. 25)

kilometer-criterium.³⁸⁹ De opzet hiervan is om zo de extra kosten eenvoudig en forfaitair vast te kunnen stellen. Verder merkt het Hof van Justitie op dat lidstaten niet van de mogelijkheid kunnen gehouden worden om legitieme doelstellingen na te streven door middel van algemene regels en gemakkelijk door de bevoegde diensten aan controle onderworpen kunnen worden.³⁹⁰ Het feit dat limieten zijn vastgesteld voor de afstand van de woonplaats en de hoogte van de vrijstelling is voor het Europees Hof van Justitie geen principieel bezwaar, zelfs niet wanneer deze vaststelling “noodzakelijkerwijze een zekere grofheid kent”.³⁹¹ Indien de toepassing van het stelsel zou leiden tot een “systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte kosten” is er wel strijdigheid met het Unierecht.³⁹² Het is volgens haar aan de Hoge Raad om over deze (mogelijke) overcompensatie een oordeel te vellen.³⁹³

165. Om bij ongelijke gevallen te komen tot een schending van het gelijkheidsbeginsel legt de Hoge Raad in haar rechtspraak de strenge norm op van een overduidelijke onevenredigheid.³⁹⁴ In een arrest van 4 maart 2016 oordeelt ze nu dat ondanks het feit dat bepaalde groepen van kaderleden overgecompenseerd worden, er toch geen sprake is van een algemene overcompensatie.³⁹⁵ Voor haar is de 30%-regeling dan ook in overeenstemming met het vrij verkeer van werknemers binnen de Europese Unie.

166. NIESTEN is het met de conclusie van het Hof van Justitie niet eens.³⁹⁶ Volgens haar leidt de 150 kilometergrens tot arbitraire uitkomsten met onevenwichtigheid en willekeurigheid tot gevolg. Ze meent dat de 30%-regeling in het merendeel van de gevallen een gewone tariefmaatregel is en zeker bij de hogere inkomens de forfaitaire vergoeding geen correlatie meer heeft met de werkelijke territoriale kosten. De forfaitaire belastingvrije vergoeding voor al dan niet gemaakte extraterritoriale kosten tracht te maskeren dat er in werkelijkheid sprake is van een tariefmaatregel. Gezien het Hof van Justitie de 150 km-grens niet discriminerend acht komt ze ook niet meer toe aan de vraag of er rechtvaardigingsgronden bestaan. Naar de mening van NIESTEN zijn

³⁸⁹ (r.o. 30)

³⁹⁰ (r.o. 33)

³⁹¹ (r.o. 34)

³⁹² (r.o. 35)

³⁹³ (r.o. 35)

³⁹⁴ Hoge Raad (NL) 21 oktober 1992, nr. 28 548; Hoge Raad (NL) 16 februari 2007, nr. 41 249.

³⁹⁵ Hoge Raad (NL), 4 maart 2016, 12/05577.

³⁹⁶ H. NIESTEN, “150-kilometergrens in 30%-regeling niet strijdig met Unierecht”, *Fisc. (I.)* 2015, afl. 375, 1-4

er geen dergelijke gronden aanwezig. Als eerste haalt ze aan dat de kilometergrens op zich niets zegt over de feitelijke woon-werkafstand. De administratie berekent deze namelijk op basis van de afstand tussen buitenlandse woonplaats en de Nederlandse grens, dus niet tot aan de werkplaats van de expat. Ten tweede stelt ze zich de vraag of de kilometergrens wel degelijk concurrentieverstorend werkt. In een grenssituatie zou een Nederlandse werkgever een buitenlandse werknemer kunnen preferen boven een Nederlandse inwoner wanneer die de 30%-regeling geniet. Maar de regeling beperkt zich volgens haar niet tot de grensstreek en werkt op zich concurrentieverstorend ten aanzien van gewone inwoners. Ten slotte zou ook de doelstelling in het gedrang kunnen komen. Om specifieke deskundigen aan te trekken en het vestigingsklimaat te verbeteren zou er geen onderscheid mogen worden gemaakt op grond van het herkomstland. Voorlopig blijft het *Sopora*-arrest evenwel standhouden en zijn grensarbeiders nog steeds gehouden tot een verzwaarde bewijsplicht.

167. Een tweede aanpassing is de invoering van een looncriterium om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling.³⁹⁷ Indien de werknemer zijn loon meer bedraagt dan 36 889 EUR bezit hij volgens de bepaling een specifieke deskundigheid. Deze grens wordt berekent op basis van het daadwerkelijk genoten loon per kalenderjaar, inclusief de aanspraak op later betaalde vaste bestanddelen zoals vakantiegeld of een dertiende maand.³⁹⁸ Wanneer een werknemer slechts een deel van het jaar in Nederland werkt mag voor de berekening deze maanden omrekenen naar een jaarloon. Iemand die parttime in dienstverband werkt mag zijn loon daarentegen niet omrekenen naar een jaarloon op fulltime basis. De administratie maakt deze berekening niet enkel bij de start van de tewerkstelling in Nederland maar elk jaar opnieuw. Zo kan de werkgever tot de leeftijd van 30 jaar een lager loon betalen onder bepaalde voorwaarden.³⁹⁹ De derde wijziging is de inperking van de looptijd tot 8 jaar, te starten van de eerste dag van tewerkstelling in Nederland en einde op laatste dag van het loontijdvak na vak waarin de tewerkstelling tot een einde is gekomen.⁴⁰⁰ Voor bonussen betaald na de looptijd van

³⁹⁷ Artikel 10eb, eerste lid Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

³⁹⁸ Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M.

³⁹⁹ Artikel 10eb, tweede lid Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

⁴⁰⁰ Artikel 10ec, eerste lid Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965.

deze regeling kan de werkgever de 30%-regeling niet toepassen.⁴⁰¹ In tegenstelling tot het oude Besluit, waar deze nabetaalde bonussen er wel onder sorteerden.⁴⁰²

168. Na bespreking van de recente drie aanpassingen spitsen we ons nu toe op de voorwaarden om deze fiscale faciliteit te genieten in Nederland. Niet iedereen komt evenwel in aanmerking, de administratie maakt de opsplitsing tussen ingekomen werknemers en uitgezonden werknemers⁴⁰³:

- Werknemers die vanuit het buitenland naar Nederland worden aangetrokken of uitgezonden en die een schaarse specifieke deskundigheid bezitten die niet of nauwelijks op de Nederlandse arbeidsmarkt aanwezig is (ingekomen werknemers).
- Werknemers die naar bepaalde aangewezen regio's in de wereld worden uitgezonden om daar tijdelijk werkzaamheden te verrichten (uitgezonden werknemers).

169. Voor de ingekomen werknemer gelden de volgende voorwaarden:⁴⁰⁴

- Werknemer in de zin van artikel 2 van de Wet op de loonbelasting 1964;
- vanuit een ander land aangeworven door een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige;
- of vanuit een ander land naar een Nederlandse inhoudingsplichtige uitgezonden;
- in meer dan twee derde van 24 maanden voorafgaand aan de aanvang van de tewerkstelling in Nederland woonachtig geweest op een afstand van meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens;
- in het bezit van een specifieke deskundigheid, die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is en voldoet aan het loon criterium.

170. Op basis van het eerste punt zien we dat er een dienstbetrekking moet zijn. Volgens de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën kan ook een bestuurder van een Nederlandse vennootschap de 30%-regeling genieten indien hij aan de andere voorwaarden voldoet.⁴⁰⁵ Dus ook een commissaris van een in Nederland gevestigde

⁴⁰¹ Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M.

⁴⁰² Besluit van 21 oktober 2005, nr. CPP 2005/2378M.

⁴⁰³ Artikel 10 Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

⁴⁰⁴ Artikel 10^e, tweede lid, b Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

⁴⁰⁵ Besluit van 26 november 2001.

naamloze vennootschap komt in aanmerking.⁴⁰⁶ Volgens het Hof voldoet de belastingplichtige dan immers aan de vereiste van “werknemer in de zin van artikel 2 van de wet”. Er valt namelijk niet af te leiden dat de wet- of besluitgever de bedoeling had om personen werkzaam in een zogenoemde fictieve dienstbetrekking uit te sluiten van de regeling voor ingekomen werknemers. Aangezien de 30%-regeling ook aan bestuurders kan worden toegekend die niet in Nederland woonachtig of werkzaam zijn zou deze regeling tevens voor commissarissen kunnen gelden, op voorwaarde van een schaarse specifieke deskundigheid. In beide gevallen functioneert ze dan als een loonkostensubsidie voor schaarse deskundigen.

171. Ten tweede moet de werknemer aangeworven zijn vanuit het buitenland. Iemand die reeds in Nederland woont komt niet in aanmerking voor de 30%-regeling.⁴⁰⁷ Een bijzondere situatie is deze in het geval de werknemer gedurende de looptijd verandert van werkgever. In principe is deze niet vanuit het buitenland aangeworven en dus uitgesloten. Daarom bepaalt het Uitvoeringsbesluit dat de ingekomen werknemer toch verder kan genieten van de regeling wanneer tussen het einde van de oude arbeidsovereenkomst en het aangaan van de nieuwe geen langere periode zit dan drie maanden.⁴⁰⁸ De overige voorwaarden blijven gelden en hiertoe moet door de nieuwe werkgever en werknemer gezamenlijk een nieuw verzoek worden ingediend.⁴⁰⁹

172. De derde voorwaarde houdt in dat de werknemer is uitgezonden door een Nederlandse inhoudingsplichtige in de zin van artikel 6 Wet Loonbelasting 1964. Wanneer de werkgever hieraan niet voldoet kan hij zich als inhoudingsplichtige melden bij de Belastingdienst van Particulieren/Ondernemingen te Haarlem.

173. Om het gunstregime te claimen dienen de werkgever en werknemer gezamenlijk een verzoek in te dienen bij de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Buitenland te Heerlen of het is onontvankelijk. Gezamenlijke ondertekening is wel voldoende om het verzoek geldig te maken, zelfs wanneer nog niet alle punten volledig of nauwkeurig zijn. Het standaardformulier moet uitgebreid worden ingevuld met een schriftelijk bewijs dat zowel de werkgever als werknemer hun toestemming geven om de regeling aan te vragen. Tevens zenden de aanvragers best de arbeidsovereenkomst mee

⁴⁰⁶ Hoge Raad (NL), 12 oktober 2007, LJN: BA2622.

⁴⁰⁷ Hoge Raad (NL), 9 januari 2009, LJN: BG9099.

⁴⁰⁸ Artikel 10ed, eerste lid Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

⁴⁰⁹ Artikel 10ed, tweede lid Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

op. Uiteindelijk beslist de inspecteur via een beschikking die voor bezwaar vatbaar is en die de ingangsdatum meedeelt.⁴¹⁰ Indien het verzoek binnen de vier maanden na aanvang van de tewerkstelling is gedaan werkt de beschikking terug tot de start van de tewerkstelling.⁴¹¹ Latere aanvragen doen de regeling intreden vanaf de eerste dag van de maand volgend op de maand waarin de aanvraag is gedaan.

174. Het tweede voordeel aan de bijzondere regeling is de mogelijkheid om een deel van het vermogen buiten de Nederlandse belastingheffing te houden. Door middel van het statuut van de ‘partieel buitenlandse belastingplichtige’ kan men hiervoor opteren. Inkomsten uit werk en woning (“box” 1) worden dan belast zoals bij een binnenlandse plichtige en deze uit “box” 2 en 3 zoals een buitenlandse belastingplichtige. De inkomsten uit “box” 2 en 3 omvatten deze uit aanmerkelijke belangen plus deze uit sparen en beleggen. Bij gebrek aan dit statuut zou men belast worden op hun wereldinkomen met eventueel een belastingvermindering voor de dubbele belasting in het geval men in Nederland woont. Wanneer men in het buitenland blijft wonen zou er belasting zijn op het inkomen van Nederlandse oorsprong. Indien de Belgische sociale zekerheid van toepassing is, bijvoorbeeld bij detachering, is er op de 30%-vergoeding sociale zekerheidsbijdragen verschuldigd. Op de vergoedingen die de werkgever betaald op grond van het Belgische bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden zijn er geen sociale zekerheidsbijdragen verschuldigd.

HOOFDSTUK 2 FRANKRIJK

175. Het hoeft niet te verwonderen dat ook Frankrijk een speciale incentive specifiek gericht op het aantrekken van expats. Met haar ‘*Loi de modernisation de l’économie*’ uit 2008 doet ons buurland een poging om haar ondernemingsonvriendelijke reputatie van zich af te gooien en breidt ze de voordelen van het Franse expatregime (“*Inbound assignee regime*”) uit.⁴¹² De wetgever inspireerde ze zich op het Britse regime van de “*non doms*” om het fiscaal regime voor kaders nieuw leven in te blazen. Onder dit regime kunnen individuen die voor hun werkgever een assignment in Frankrijk doen genieten van een vrijstelling van de Franse inkomstenbelasting voor supplementen op

⁴¹⁰ Artikel 10ei, eerste lid Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

⁴¹¹ Artikel 10ei, tweede lid Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

⁴¹² Loi n° 2008-776 van 4 augustus 2008, artikel 121 I.

het salaris die in verband staan met de assignment.⁴¹³ Sinds 2004 was er reeds een belastingregeling voor buitenlandse kaderleden die tijdelijk in Frankrijk werken.⁴¹⁴ Maar door haar te strikte toepassingsvoorwaarden verloor ze een groot deel van haar aantrekkingskracht. Het expatregime bood onder meer een impatpremie. Dit houdt een belastingvrijstelling in voor het bijkomende loon en voor extra voordelen verbonden aan de activiteiten in Frankrijk. Er is wel een belangrijke voorwaarde aan deze vrijstelling verbonden, namelijk de zogenaamde *vergelijkingstest*. Hierdoor moet het deel van de compensatie dat belastbaar is in de Franse inkomstenbelasting op zijn minst gelijk zijn aan het loon van een collega in gelijkaardige functies, of in een gelijkaardige vennootschap in Frankrijk. Supplementair dienen de betrokkenen de vrijgestelde impatpremie duidelijk te vermelden in de arbeidsovereenkomst, of in de bijlagen, vooraleer de tewerkstelling aanvat. Met een circulaire heeft de administratie deze voorwaarde enigszins afgezwakt.⁴¹⁵ Het volstaat nu om de berekeningsmethode af te leiden uit het contract, zonder noodzakelijk het absolute bedrag te moeten vermelden.

176. Daarnaast is er een belastingaftrek voorzien voor de betaalde premies aan verzorgingsfondsen en/of aanvullende verzekeringsregelingen waarbij de expat was aangesloten voor zijn tewerkstelling in Frankrijk en waaraan hij bijdragen bleef betalen. Bijkomend is de vrijstelling voor buitenlandse dienstreizen niet langer beperkt tot 20%. Evenwel mag de som van de vrijgestelde impatpremie en het vrijgestelde inkomen gekoppeld aan buitenlandse dienstreizen niet hoger zijn dan 50% van het totale netto belastbaar loon. Als alternatief kan de expat ervoor kiezen om aanspraak te maken op een volledig vrijgestelde impatpremie. Bij deze keuze dient de uitsluiting voor buitenlandse dienstreizen beperkt blijft tot 20% van het belastbaar salaris.⁴¹⁶

177. Door de uitbreiding van het toepassingsgebied in het nieuwe regime hebben ook buitenlandse kaderleden die rechtstreeks vanuit het buitenland worden aangeworven de mogelijkheid om onder het regime te vallen.⁴¹⁷ Daarvoor was de begunstiging beperkt tot expats die binnen een internationale groep of in het kader van internationale

⁴¹³ A. R. RIBES, "Expatriate Taxation in Spain: Some Reflections for Debate", *Intertax* 2015, afl. 6-7, 468.

⁴¹⁴ Artikel 81B *CGI*.

⁴¹⁵ X. PATTYN, "New circular on the French special regime for impatriated staff", *Expat News* 2008, afl. 3, 9.

⁴¹⁶ X. PATTYN, "Frankrijk: Uitbreiding van de voordelen van de Franse expatregeling", *Expat News* 2008, afl. 9, 10-12.

⁴¹⁷ Artikel 155 *CGI*.

mobilititeit in Frankrijk kwamen werken. Voor rechtstreeks aangeworvenen biedt het nieuwe regime een keuze. Ten eerste kunnen ze opteren voor een vrijstelling voor de werkelijk ontvangen supplementen op hun salaris. Wanneer er evenwel zo geen supplementen voorzien zijn hebben ze de keuze om een forfaitaire vrijstelling van 30% van de totale remuneratie te ontvangen. Ook het nieuwe regime blijft voorzien in een minimum belastbaar salaris. Het salaris mag immers niet lager zijn dan het belastbaar salaris betaald voor een vergelijkbare functie in dezelfde of in een vergelijkbare onderneming in Frankrijk.

178. Ter verduidelijking van de vorige alinea's geven we een eenvoudig voorbeeld uitgaande van een expat met een remuneratie van één miljoen euro:

- 750 000 euro remuneratie in verband met de Franse werkzaamheden waarvan 300 000 euro impatpremie;
- 250 000 euro remuneratie in verband met de buitenlandse activiteit.

De impatpremie is hoger dan 30% van de remuneratie ($300\ 000 / 750\ 000 \times 100 = 40\%$), dus de optie voor het forfait is niet interessant.

De impatrié heeft de keuze tussen de volgende twee beperkingen:

- Een maximum van 50% op de totale remuneratie:
Theoretische vrijgestelde remuneratie: $300\ 000 + 250\ 000 = 550\ 000$.
Plafond van 50% op de totale ontvangen remuneratie: 500 000
Remuneratie die bijgevolg in de eerste beperking niet mag worden vrijgesteld: 50 000
- of een maximum van 20% van de remuneratie in verband met de buitenlandse werkzaamheden:
Remuneratie van de expat voor zijn buitenlandse activiteit: 250 000
20% van de belastbare remuneratie in verband met de Franse activiteit (zonder de impatpremie) : 90 000
Remuneratie die niet mag worden vrijgesteld volgens de tweede beperking: $250\ 000 - 90\ 000 = 160\ 000$

In dit voorbeeld heeft de expat bijgevolg een groot belang om te opteren voor de eerste beperking.

179. Een ander voordeel verbonden aan de expatregeling is de vrijstelling van Franse vermogensbelasting (*l'impôt de solidarité sur la fortune*) op hun buitenlandse vermogen voor een maximumperiode van 6 jaar. Deze vermogensbelasting, te onderscheiden van de afgevoerde rijkentaks, is een belasting waaraan Franse inwoners zijn onderworpen zodra hun vermogen hoger is dan 770 000 euro. Ten slotte wordt door de uitbreiding een belastingvrijstelling tot 50% toegekend op bepaalde passieve inkomsten en meerwaarden verworven in het buitenland zoals⁴¹⁸:

- het product van de intellectuele of industriële eigendom vermeld in 2° en 3° van het tweede lid van artikel 92 waarvan de betaling is gedaan door een persoon gevestigd buiten Frankrijk;
- de inkomsten van mobiele kapitalen waarvan de betaling is gegarandeerd door een buiten Frankrijk gevestigde persoon;
- de meerwaarden gerealiseerd uit de overdracht van roerende goederen of uit sociale rechten gesitueerd buiten Frankrijk.

180. Gezien de diverse voordelen verbonden aan de expatregeling zijn er ook beperkingen ingebouwd. De belangrijkste restrictie is degene die voortvloeit uit de zogenaamde vergelijkingstest, waarbij het netto belastbaar salaris niet lager mag zijn dan het salaris betaald voor een gelijkaardige functie in Frankrijk. Net zoals in de meeste gelijkaardige stelsels is er een expliciete tijdslimiet ingeschreven. De vrijstelling is beperkt tot de eerste 5 jaar vanaf het jaar van aankomst. De werknemer mag ook geen Frans rijksinwoner zijn geweest in de voorafgaande 5 jaar en dient de werkgever te behoren tot een internationale groep. Tevens moet de werknemer fiscaal gedomicilieerd zijn in Frankrijk op grond van artikel 4 B, 1, a en b van het Franse Wetboek van Inkomstenbelasting.⁴¹⁹ Er is geen cumulatie mogelijk tussen het Franse *“inbound regime”* en het Franse *“outbound regime”*.⁴²⁰

⁴¹⁸ Artikel 81 C, II *CGI*.

⁴¹⁹ Artikel 81 C, I, 1, al. 6 *CGI*.

⁴²⁰ Artikel 81 C, I, 4 *CGI*.

HOOFDSTUK 3 LUXEMBURG

181. Sedert 2011 kent Luxemburg een gunstig belastingstelsel voor hooggekwalificeerde werknemers die is ingevoerd met de circulaire van 31 december 2010.⁴²¹ In hoofdzaak komt het erop neer dat de Luxemburgse werkgever binnen bepaalde grenzen in hoofde van de werknemer kosten ten laste mag nemen, zonder dat deze kosten als een belastbare bezoldiging worden aanzien.⁴²² Om een aantal wijzigingen aan te brengen is de oorspronkelijke circulaire vervangen door de circulaire van 21 mei 2013 met een retroactieve werking vanaf 1 januari 2013.⁴²³ Vooreerst bespreken we de voorwaarden waaraan de werknemer en werkgever is onderworpen. Vervolgens geven we een overzicht van de wijzigingen door de nieuwe circulaire. Uiteindelijk bekijken we dan de concrete verschilpunten en gelijkenissen met het Belgische regime voor buitenlandse kaderleden.

182. Met de expatregeling tracht Luxemburg de ondernemingen middelen te geven om gekwalificeerde en gespecialiseerde werknemers op de internationale arbeidsmarkt aan te werven en aan te moedigen er zich te vestigen. Het komt erop neer dat bepaalde repetitieve en niet-repetitieve uitgaven voor vestiging van de expats in Luxemburg worden gedefiscaliseerd en daarnaast worden bepaalde kostenvergoedingen als kosten eigen aan de werkgever vrijgesteld.⁴²⁴ De Luxemburgse regeling is dus erg vergelijkbaar met de Belgische regeling voor buitenlandse kaderleden.

183. Het stelsel kan zowel in een situatie van detachering als bij rechtstreekse aanwerving in het buitenland door een Luxemburgse onderneming worden genoten. Er is evenwel een begrenzing inzake het aantal werknemers die werkgevers met toepassing van het bijzonder stelsel kunnen tewerkstellen. Het personeelsbestand, uitgedrukt in voltijdse tewerkstelling, van de vennootschap mag slechts 30% 'hooggekwalificeerde werknemers' bevatten.⁴²⁵ Dit is een verdrievoudiging ten opzichte van de oude circulaire waar de grens was vastgesteld op maximum 10% van het totale personeelsbestand. Voor

⁴²¹ Circulaire nr. 95/2 van 31 december 2010.

⁴²² A. DE MUNCK, L. LAMY, "Luxemburgs fiscaal stelsel voor hooggekwalificeerde werknemers", *Fisc. (I.)* 2001, afl. 327, 1.

⁴²³ Circulaire nr 95/2 van 21 mei 2013.

⁴²⁴ B. SPRINGAEL, "Nieuwe Luxemburgse fiscale wetgeving in teken van transparantie", *Fisc. (I.)* 2014, afl. 372, 6.

⁴²⁵ A. DE MUNCK en L. LAMY, "Luxemburgs stelsel voor buitenlandse werknemers: soepeler maar ook strenger", *Fisc. (I.)* 2013, afl. 357, 1.

ondernemingen die in Luxemburg nog geen vestiging hebben sedert tien jaar is er geen dergelijke beperking. Ook lokale ondernemingen kunnen het belastingstelsel aanvragen op voorwaarde dat minstens 20 werknemers voltijds zijn tewerkgesteld of zich daartoe verbinden op middellange termijn. Hier duikt eenzelfde doelstelling op als in België, namelijk een evenwicht vinden tussen lokale tewerkstelling en concurrentievermogen.

184. Zo moest de werknemer in de toepassing van de oude circulaire ‘gewoonlijk’ in het buitenland werkzaam zijn en:

- Ofwel door een internationale groep die buiten Luxemburg is gevestigd tijdelijk gedetacheerd worden naar een Luxemburgse onderneming van de groep om een bezoldigde activiteit uit te oefenen;
- of door een Luxemburgse onderneming rechtstreeks zijn aangeworven in het buitenland om voor hen tijdelijk een bezoldigde activiteit uit te oefenen.

185. Daarnaast zijn er nog een 4-tal vereisten waaraan de werknemer onder de oude circulaire moest voldoen. Ten eerste moet de potentiële genietter een ‘*betekenisvolle economische bijdrage*’ leveren en verder moet hij voldoen aan de voorwaarden inzake het inwonerschap in Luxemburg. Als derde mag men voorafgaand aan de indiensttreding bij de Luxemburgse onderneming de voorbije vijf belastingjaren geen fiscaal domicilie in Luxemburg hebben gehad noch met zijn beroepsinkomsten onderworpen zijn geweest aan de personenbelasting. Ten slotte zal de werknemer over een beroepservaring van minimum vijf jaar moeten beschikken, of houder van een diploma in een gespecialiseerde opleiding in de betrokken sector. Wanneer aan één van de voorwaarden niet langer is voldaan zal het stelsel sowieso beëindigd worden.

186. Het toepassingsgebied van de oude circulaire was dus eerder van strikte aard, wat bijgevolg leidde tot een beperktere aanwending van het bijzonder stelsel. De circulaire van 21 mei 2013 tracht hier een mouw aan te passen. Deze introduceert ter vervanging van het begrip ‘hooggekwalificeerde werknemer’ het begrip ‘*impatrié*’, wat elke buitenlandse werknemer in Luxemburg omvat.⁴²⁶ Zo viseert de circulaire tevens de situatie waarbij de werkgever, om te voldoen aan een vraag naar competenties en arbeidskrachten, buitenlandse werknemers laat overkomen. De buitenlandse werknemer moet evenwel nog steeds een minimale forfaitaire jaarbezoldiging genieten

⁴²⁶ Randnummer 1 circulaire 21 mei 2013.

van 50 000 EUR. Sinds 1 januari 2014 hoeft deze minimale jaarbezoldiging niet langer volledig uit Luxemburgse bron te zijn.⁴²⁷ Hieruit volgt logischerwijze de schrapping van verschillende andere voorwaarden.⁴²⁸ De vereisten van kwalificerend diploma of beroepservaring gelden niet meer, behalve in het geval van detachering. Tevens is niet langer specifiek gevraagd dat de werknemer nieuwe economische activiteiten met een hoge toegevoegde waarde ontwikkelt. Om de lokale tewerkstelling te beschermen mag de *'impatrié'* evenwel geen werknemers vervangen die niet onder het gunstig regime ressorteren.

187. In navolging van de Nederlandse wetgever is er ook in het Luxemburgse stelsel een 150-km ingevoerd. Enkel werknemers die gedurende vijf jaar voorafgaand aan de indiensttreding meer dan 150 kilometer van de grens wonen komen in aanmerking voor de bijzondere regeling. Maar terwijl de wetgever het Nederlandse regime in de wet zelf heeft geregeld is het Luxemburgse stelsel het voorwerp van een circulaire. Zowel het Europees Hof van Justitie als de Nederlandse Hoge Raad acht het Nederlandse stelsel compatibel met het vrij verkeer van werknemers. In de Luxemburgse circulaire ontbreekt evenwel een verantwoording voor de beperking zodat de vraag zich stelt of er geen strijdigheid is met het Europees recht.

188. De nieuwe circulaire heeft geen wijzigingen aangebracht aan de fiscale voordelen. Bepaalde kosten van de *'impatrié'* die de werkgever ten laste neemt zullen nog steeds niet worden aangemerkt als belastbare bezoldiging. Er zijn twee categorieën van kostenvergoedingen, namelijk een vergoeding voor eenmalige kosten en een vergoeding voor regelmatig weerkerende kosten. De categorie van de regelmatige kosten splitst men nogmaals op in drie subcategorieën: 1) huisvestingskosten verbonden aan Luxemburg, 2) kosten voor onderwijs en 3) verschil in kosten van levensduurte.

189. Net zoals in België is er geen beperking met betrekking tot de eenmalige kostenvergoedingen wanneer deze redelijk zijn. Voor de eerste subcategorie van de regelmatige kostenvergoedingen is er een dubbele grens waarbij de kosten niet meer mogen bedragen dan 50 000 EUR noch hoger zijn dan 30% van de vaste jaarbezoldiging van de werknemer. De grens wordt verhoogd van 50 000 EUR naar 80 000 EUR indien de werknemer door zijn echtgenoot of partner wordt vergezeld. Maar enkel wanneer de

⁴²⁷ B. SPRINGAEL, "Nieuwe Luxemburgse fiscale wetgeving in teken van transparantie", *Fisc. (I.)* 2014, afl. 372, 6.

⁴²⁸ <http://www.pwc.lu/en/tax-consulting/docs/pwc-tax-220513.pdf> (geconsulteerd op 1 mei 2016).

werknemer zijn vorige gewone verblijfplaats in zijn herkomstland behoudt kunnen de kosten verbonden aan huisvesting belastingvrij worden terugbetaald. De tweede subcategorie betreft onderwijskosten, concreter deze van het lager en middelbaar onderwijs. Het verschil in kosten van levensduurte omvat de derde en laatste subcategorie binnen de regelmatig weerkerende kosten. Via een forfaitaire vergoeding van 8% van de vaste maandbezoldiging, met een absolute grens van 1500 EUR, acht de wetgever de kosten van levensduurte gedekt te zijn. In het geval de partner of echtgenoot mee verhuisd en geen eigen beroepswerkzaamheid heeft worden deze cijfers verdubbeld.

190. In het kader van een detachering hebben zowel de Luxemburgse als Belgische wetgever maatregelen ingevoerd. Een detachering van een ‘impatrié’ moet in Luxemburg altijd het voorwerp uitmaken van een overeenkomst tussen de betrokken groepsondernemingen.⁴²⁹ In België is er dan weer een verplichting om bij detachering de rol van respectievelijk de ontvangende en detacherende entiteit te preciseren in een overeenkomst.⁴³⁰

191. Het Luxemburgse expatstelsel ontzegt op zich niet de toepassing aan werknemers met een Luxemburgse nationaliteit. Ze mogen enkel in de loop van de vijf belastingjaren voorafgaand aan hun indiensttreding niet hun fiscaal domicilie in Luxemburg hebben gehad. Een kaderlid moet voor de toepassing van het Belgische bijzonder stelsel de buitenlandse nationaliteit bezitten.⁴³¹ Een ander verschilpunt met België ligt in de controleprocedure.⁴³² De Luxemburgse werkgever dient, ter controle van het maximum aantal, periodiek de werknemers die het regime genieten aan te geven. Het controlekantoor gaat dan na of de betrokkenen nog steeds aan de vereisten voldoen. Er is in de nieuwe circulaire niet langer een verplichting om voorafgaand een aanvraag in te dienen bij het bevoegde belastingkantoor terwijl er in België wel een dergelijke formaliteit bestaat.

⁴²⁹ A. DE MUNCK en L. LAMY, “Luxemburgs stelsel voor buitenlandse werknemers: soepeler maar ook strenger”, *Fisc. (I.)* 2013, afl. 357, 1.

⁴³⁰ Wet van 24 juli 1987 betreffende (o.m.) het ter beschikking stellen van werknemers ten behoeve van gebruikers, zoals gewijzigd door de Programmawet van 27 december 2012

⁴³¹ *Com. IB 1992*, nr. 227/6.

⁴³² A. DE MUNCK en L. LAMY, “Luxemburgs stelsel voor buitenlandse werknemers: soepeler maar ook strenger”, *Fisc. (I.)* 2013, afl. 357, 1.

192. Daarnaast is in België de toepassingsduur beperkt door het stellen van de voorwaarde van niet-inwoner waarbij de woonplaats of zetel van fortuin zich in het buitenland moet situeren. Er is dus geen expliciete tijdslimiet. Het Luxemburgse stelsel kent een uitdrukkelijke termijn van vijf jaar om van het bijzonder stelsel gebruik te maken, specifiek tot het einde van het vijfde belastingjaar volgend op het jaar van de indiensttreding in Luxemburg. Een laatste verschilpunt ligt op het vlak van de zogenaamde ‘*foreign travel exclusion*’.⁴³³ In België worden de buitenlandse kaderleden aanzien als niet-inwoner waardoor het deel van hun bezoldiging in verband met buitenlandse werkzaamheden niet belastbaar is. Het Luxemburgse stelsel beschouwt de expats daarentegen net als inwoner waardoor de ‘*foreign travel exclusion*’ in het kader van de Luxemburgse regeling niet aan de orde is.

HOOFDSTUK 4 SPANJE

193. In 2004 heeft Spanje een belastingregime geïntroduceerd met het oog op het aantrekken van buitenlandse expats.⁴³⁴ Deze regeling wordt ook wel eens de “Beckham Law” genoemd, gezien er geruchten waren dat wetgever het belastingregime speciaal had opgezet om de transfer van David Beckham naar Real Madrid te faciliteren.⁴³⁵ Wat er ook van aan is, het toepassingsgebied is in ieder geval veel breder. Het systeem laat toe om expats die door hun detachering fiscaal gezien Spaanse rijksinwoners worden toch te belasten als Spaanse niet-rijksinwoners.⁴³⁶ Na verschillende wijzigingen bevinden de regels van het regime zich nu in artikel 93 van de “*Personal Income Tax Act 40/1998*”.

194. Door de regeling heeft de betrokkene de keuze om als Spaanse rijksinwoner of als Spaanse niet-rijksinwoner te worden belast.⁴³⁷ Spaanse rijksinwoners worden belast op hun wereldwijde inkomen aan progressieve tarieven die oplopen tot een maximum van 43%. Niet-rijksinwoners worden alleen op inkomsten uit Spaanse bron belast en meerwaarden met verschillende tarieven. Het bruto-inkomen wordt belast aan een vlak

⁴³³ A. DE MUNCK en L. LAMY, “Luxemburgs fiscaal stelsel voor hooggekwalificeerde werknemers”, *Fisc. (I.)* 2001, afl. 327, 1.

⁴³⁴ B. PÉREZ-BERNABEU, “The New Tax Regime for Expatriates in Spain”, *Intertax* 2006, afl. 5, 263-271.

⁴³⁵ www.strongabogados.com/beckham-law.php (geconsulteerd op 1 mei 2016)

⁴³⁶ A. R. RIBES, “Expatriate Taxation in Spain: Some Reflections for Debate”, *Intertax* 2015, afl. 6-7, 460-473.

⁴³⁷ B. PÉREZ-BERNABEU, “The New Tax Regime for Expatriates in Spain”, *Intertax* 2006, afl. 5, 263

tarief van 24%, interesten en dividenden aan 19% en andere kapitaalmeerwaarden ook aan een vlak tarief van 19%. Het 24%-tarief voor lonen speelt evenwel slechts tot de eerste 600 000 euro en erboven is er belasting aan de marginale tarieven van 45%.⁴³⁸ Dit systeem kan vooral voor personen met een hoog inkomen voordelig zijn. Met een laag inkomen is het eventueel voordeliger om als rijksinwoner te worden belast met de mogelijkheid om gebruik te maken van verschillende aftrekposten. De keuze voor niet-rijksinwonerschap is effectief voor de periode waarin de verhuis plaatsvindt en de daaropvolgende vijf jaar. Daarnaast zijn er nog verschillende voorwaarden waaraan men moet voldoen in de tijdspanne waarin het regime van toepassing is.⁴³⁹ Deze zijn aangepast op 1 januari 2015.⁴⁴⁰ Zo mag de expat geen Spaans rijksinwoner geweest zijn in de 10 jaar voorafgaand aan de tewerkstelling. De tewerkstelling moet een gevolg zijn van een arbeidsovereenkomst of een bestuurderspositie in een entiteit waarbij het kaderlid niet in het kapitaal participeert. De persoon mag eveneens geen inkomen verkrijgen via een vaste inrichting in Spanje. De voorwaarde dat de tewerkstelling in Spanje moet worden verricht en voor een Spaanse werkgever of vaste inrichting in Spanje is geschrapt. Ook wordt het arbeidsinkomen gerelateerd aan buitenlandse werkzaamheden nu belast in Spanje. Daarnaast is het nu ook mogelijk om met een positie van directeur in een Spaanse entiteit te genieten van het expatregime. Hij mag evenwel niet een deel van de eigendom verworven, noch gerelateerde partijen zijn onder de geldende transfer pricing-regels. Het Spaanse regime voor expats is dus erg voordelig en de overheid heeft met de laatste wijzigingen de regels zelf nog flexibel en aantrekkelijker gemaakt.

195. Er zijn ook nog een aantal formele vereisten waaraan voldaan moet worden. Door de Spaanse werkgever moet een applicatie verzonden worden naar de belastingadministratie om van het belastingsysteem te verkrijgen. Het bestaat uit de volgende elementen:⁴⁴¹

- een bevestiging van het bestaan van een werkrelatie met de Spaanse vennootschap;

⁴³⁸ www.kpmg.com/US/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/flash-international-executive-alert/Documents/flash-international-executive-alert-2014-089-sept.pdf (geconsulteerd op 1 mei 2016)

⁴³⁹ home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/07/spain-thinking-beyond-borders.html (geconsulteerd op 1 mei 2016)

⁴⁴⁰ www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Human-Capital/HC-Alert--Spain-reduces-personal-income-tax-rates-as-of-2015-and-modifies-tax-regime-for-inbound-assignees (geconsulteerd op 1 mei 2016)

⁴⁴¹ N. ROSSEEL, "The special non-resident income tax regime in Spain", *Expatriate News* 2007, afl. 10, 6-7.

- een kopie van de arbeidsovereenkomst;
- startdatum van de tewerkstelling, dit is de datum waarop de expat is geregistreerd bij de Spaanse sociale zekerheid of de datum op het E-101 document;
- adres van de werkplaats;
- duur van de arbeidsovereenkomst;
- bevestiging dat het werk fysiek gepresteerd wordt in Spanje.

196. Binnen de 6 maanden na de start van de activiteit moet de applicatie verzonden worden.⁴⁴² Deze wordt berekend vanaf de officiële datum op het E-101 document of de dag van registratie in het sociale zekerheidssysteem. De belastingautoriteiten zijn verplicht om binnen de 10 dagen een antwoord te voorzien.

⁴⁴² www.pwc.com/us/en/hr-international-assignment-services/assets/spain-folio.pdf (geconsulteerd op 1 mei 2016)

DEEL 3 AANBEVELINGEN

197. In het derde en laatste deel komen twee aanbevelingen aan bod. Na een bespreking van de voorwaarden, een onderzoek naar de problemen en een vergelijking is duidelijk gebleken dat er een aantal zaken voor verbetering vatbaar zijn. Het is allerm minst de bedoeling om hierbij aanbevelingen op te dringen. Ze zijn eerder opgevat als een aanzet tot dialoog omtrent het bijzonder aanslagstelsel.

HOOFDSTUK 1 RECHTSZEKERHEID

198. Op vier vlakken komt de rechtszekerheid van de circulaire in gedrang. Ten eerste is er de sinds lange tijd bestaande legaliteitsvraag van het stelsel. De tweede vraag is of er sprake is van staatssteun, waar de Europese Commissie de laatste tijd bijzondere aandacht voor heeft. Ten slotte zijn er twee kleinere vraagtekens, namelijk over het vrij verkeer van werknemers en een discriminatievraagstuk.

199. Vooraleer in te gaan op de specifieke vragen van rechtszekerheid aangaande het bijzonder aanslagstelsel is het van belang om te verduidelijken wat rechtszekerheid precies inhoudt. In haar letterlijke betekenis veronderstelt het begrip dat het rechtssubject zekerheid moet (kunnen) hebben omtrent het recht dat op hem van toepassing is en vooraf moet kunnen voorspellen of de voorgenomen rechtshandeling geen aanleiding zal geven tot een betwisting in rechte.⁴⁴³ De gewone burger heeft immers eerder de bedoeling om processen te vermijden dan om zijn gelijk te halen voor een rechtbank.⁴⁴⁴ Zij heeft dus een preventieve functie. Indien er dan gebruik wordt gemaakt van vage en onbepaalde normen, kan de rechtszekerheid in het gedrang komen aangezien het de invulling overlaat aan de belastingadministratie zelf. In bepaalde gevallen zorgt deze invulling evenwel voor verduidelijkingen en in andere gevallen voor conflicten. Bij onenigheid heeft de belastingplichtige wel de mogelijkheid om naar de rechtbank te stappen.

⁴⁴³ B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, “De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel”, *AFT* 1999, 100.

⁴⁴⁴ N. GEELHAND, “Over zekerheid, rechtszekerheid en vertrouwensleer in het huwelijksvermogensrecht” *TPR* 1989, 949.

200.Traditioneel omvat de rechtszekerheid drie bestanddelen:⁴⁴⁵

- zowel de bronnen als de inhoud moeten kenbaar zijn;
- het recht moet een stabiel karakter vertonen;
- door de werking van de rechterlijke macht moet het afdwingbaar zijn.

Voor een extensieve bespreking verwijst het werkstuk naar de bijdrage van PEETERS en WUSTENBERGHS, aangezien dit te ver van het centrale onderwerp af staat.

201. De administratie beschikt over de mogelijkheid om voorafgaande schriftelijke akkoorden anoniem te publiceren in het *Bulletin der Belastingen*.⁴⁴⁶ Op deze manier worden vage normen tot op een zekere hoogte rechtszekerder gemaakt.⁴⁴⁷ Uit de praktijk blijkt dat deze publicaties niet systematisch gebeuren en vooral positieve beslissingen worden gepubliceerd. Merk op dat gepubliceerde rulings als dusdanig voor de administratie geen precedentswaarde hebben ten opzichte van derden, ze kunnen echter als zwaarwegende aanwijzing dienen voor de berekening van fiscale gevolgen van gelijkaardige verrichtingen van derden.⁴⁴⁸

202. Het eerste punt binnen het vraagstuk van de rechtszekerheid betreft de wettelijkheid van het bijzonder aanslagstelsel. Dit punt wordt hier slechts summier besproken aangezien er heden ten dagen geen vragen meer over worden opgeworpen. Vanwege de belangrijkheid voor de evolutie van het stelsel geeft deze alinea toch de essentie weer. De vragen situeren zich hoofdzakelijk rond de bepaling van de kosten eigen aan de werkgever en, in mindere mate, de vaststelling van de hoedanigheid van niet-inwoner. In een arrest heeft een hof van beroep de bepalingen inzake de eigen kosten werkgever expliciet bevestigd en impliciet deze inzake de hoedanigheid van niet-inwoner.⁴⁴⁹ De circulaire beperkt zich volgens het de rechter tot een uitwerking van de manier waarop objectief de kosten eigen aan werkgever kunnen bepaald worden. In het algemeen zijn de belastingadministratie en belastingplichtigen evenwel niet geneigd om de legaliteitsvraag letterlijk op te werpen voor de rechter vanwege de eraan verbonden

⁴⁴⁵ B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, 94-112.

⁴⁴⁶ *Com. IB*. 1992 nr. 345/30.

⁴⁴⁷ B. Peeters, "Rechts(on)zekerheid in het belastingrecht", *TFR* 1994, 179, 184-185.

⁴⁴⁸ B. PEETERS en P. CAUWENBERGH, "Het voorafgaand schriftelijk akkoord: fiscale (schijn)rechtszekerheid", *TFR* 1993, 148, 15.

⁴⁴⁹ T. VERBIST, "Circulaire inzake bijzonder belastingregime voor buitenlandse kaderleden : wettelijkheidsgehalte versterkt?", *Expat News* 2000, afl. 9, 1-4.

risico's. In één zaak had de administratie het aangedurfd om tijdens de hoorzitting voor het hof van beroep het onwettige karakter op te werpen, ze is hier nadien evenwel teruggekomen en het Brusselse hof achtte het niet nodig om er verder op in te gaan.⁴⁵⁰ Uit de praktijk blijkt dat ook de rechters zelf de legaliteitsvraag zo veel mogelijk trachten te ontwijken.⁴⁵¹

203. Gezien de circulaire, ondanks de kritiek, nog steeds bestaat lijkt het voor te komen dat de betrokkenen zich hebben neergelegd bij het legaliteitsvraagstuk met betrekking tot het Belgisch recht. De creatie van een expliciete wettelijke basis is evenwel aanbevolen om potentiële problemen op het vlak van de legaliteit te voorkomen. Mogelijks komt het stelsel evenwel in aanvaring met de bepalingen inzake staatssteun, discriminatie of vrij verkeer. Deze vraagstukken komen in de volgende alinea's aan bod.

204. Op de bepalingen inzake staatssteun zijn we dieper ingegaan bij de bespreking van de staatssteunproblematiek in het 6^{de} onderdeel van hoofdstuk c. Ter herinnering worden grote lijnen nogmaals onder de aandacht gebracht. Het is duidelijk dat overheidssteun aan enkele ondernemingen de mededingingspositie van concurrenten vervalst. Deze steunmaatregelen, of alle financiële en economische voordelen die zonder evenredige tegenprestatie gegeven worden, zijn dan ook in beginsel onverenigbaar met de interne markt indien ze het handelsverkeer tussen de Lidstaten ongunstig beïnvloeden. Het beleid inzake staatssteun ligt bij de Europese Commissie, onder controle van het Gerecht van eerste aanleg en het Hof van Justitie. Er wordt dan ook eerder gesproken van een verbod behoudens goedkeuring dan van een vlak verbod van staatssteun. Op het principiële verbod bestaan er weliswaar uitzonderingen, maar met betrekking tot het bijzonder statuut zijn deze niet van toepassing.

205. Er dienen vier voorwaarden vervuld te zijn vooraleer de Europese Commissie een regime strijdig kan verklaren met de staatssteunregels. Deze zijn de toekenning van een voordeel, met staatsmiddelen bekostigd, selectiviteit en de mededinging of handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden. Om fiscale faciliteiten te kenmerken als verboden moet een onderscheid worden gemaakt tussen algemene

⁴⁵⁰ Brussel 14 april 2000, *Fisc. Koer.* 2000, afl. 9, 290-292, noot VAN KEIRSBILCK; L. DE BROE en J. WERBROUCK, "Kroniek: Internationaal belastingrecht 1999-2000", *T.R.V.* 2000, 422.

⁴⁵¹ L. HINNEKENS, "Hoe wettelijk en essentieel is de hoedanigheid van niet-verblijfhouder?", *Liber Amoricum A. Tiberghien*, Kluwer, Antwerpen, 219; M. WAUMAN, "Rechtspraak erkent wettelijkheid circulaire", *Fisc. (I.)* 2000, afl. 202, 2.

maatregelen en individuele, sectoriële of regionale steunmaatregelen. Maatregelen van de eerste categorie die het investeringsklimaat verbeteren voor alle investeerders van het land vallen strikt genomen niet onder het verbod. De tweede categorie is in principe verboden, maar een melding bij de Europese Commissie is mogelijk waarbij de vraag naar de selectiviteit de kern van de problematiek uitmaakt.

206. Of de voorwaarden daadwerkelijk vervuld zijn, is moeilijk te voorspellen. Strikt genomen kan er sprake zijn van illegale staatssteun, maar in de huidige context worden regimes gericht op individuen aan onderzoeken onderworpen. Gezien de evolutie, onder druk van de OESO en maatschappelijke opinie, lijkt het dat in de toekomst ook dergelijke regimes onder druk zullen komen te staan. Sommige van deze stelsels zijn immers enkel voorbehouden voor multinationale ondernemingen en voor hun buitenlandse kaderleden, waarbij geen enkele uitzondering op het verbod inroepbaar lijkt te zijn.

207. Een derde vraagstuk is of de nationaliteitsvoorwaarde van het aanslagstelsel te verenigen is met het vrij verkeer van werknemers. Aangezien een uitgebreide bespreking hiervan het werkstuk te ver zou leiden, wordt hiervoor verwezen naar andere werkstukken.⁴⁵² Deze alinea beperkt zich tot de essentie. Vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal vormt een essentiële en noodzakelijk element van de gemeenschappelijke markt die steunt op het model van een vrije markteconomie. Volgens het Verdrag van Rome mogen werknemers niet geremd worden door nationale maatregelen of wetten wanneer zij in een andere lidstaat willen werken of zich vestigen.⁴⁵³ Het verbod van discriminatie op grond van de nationaliteit tussen werknemers van de lidstaten betekent dat een lidstaat een werknemer uit een andere Lidstaat als een eigen onderdaan moet behandelen.⁴⁵⁴ Er is sprake van discriminatie indien vergelijkbare gevallen op verschillende wijze worden behandeld en niet-vergelijkbare op gelijke wijze.⁴⁵⁵ Volgens het Hof van Justitie is iedere directe of indirecte discriminatie tussen onderdanen van een lidstaat en deze van een andere

⁴⁵² K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *Europees recht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2003, 901 p.; H. VERSCHUEREN, *Grensoverschrijdende arbeid: tewerkstelling van buitenlandse werknemers en vrij verkeer van werknemers in de Europese Unie*, Brugge, Die Keure, 2000, 180 p.

⁴⁵³ C.DENEVE, *Het vrij verkeer van werknemers binnen de Europese Gemeenschap*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 2.

⁴⁵⁴ Artikel 39, tweede lid E.G.-Verdrag.

⁴⁵⁵ HvJ, 14 februari 1995, nr. C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31.

lidstaat verboden.⁴⁵⁶ Maar een gebruik van een nationaliteitscriterium houdt niet steeds een verboden discriminatie in.⁴⁵⁷ Het is bijzonder moeilijk om een oordeel te vellen over het bijzonder aanslagstelsel en de mogelijke strijdigheid met het vrij verkeer van personen door haar nationaliteitsvereiste. Een nationale maatregel die de uitoefening belemmert kan verenigbaar zijn wanneer hij voldoet aan de voorwaarden van de *rule of reason*.⁴⁵⁸ De rechtvaardigingsgronden lijken evenwel niet inroepbaar te zijn.

208. Het laatste vraagstuk handelt over de vraag of het bijzonder aanslagstelsel niet discriminerend werkt ten aanzien van Belgische kaderleden met een vergelijkbare internationale loopbaan. Voor het hof van beroep te Antwerpen is een dergelijke vraag aan bod gekomen, met een doorverwijzing naar het Grondwettelijk Hof.⁴⁵⁹ Een Belgisch kaderlid voelde zich gediscrimineerd omdat hij als rijksinwoner de terugbetaalde schoolkosten niet als eigen kost van de werkgever kon beschouwen. De prejudiciële vraag klonk als volgt: “*Schendt .. het Wetboek Inkomstenbelastingen .. de Grondwet, in de mate dat het geïnterpreteerd wordt als een belastingvrijstelling die aan buitenlandse kaderleden die in België verblijven, wordt toegestaan, en geweigerd aan Belgische kaderleden, terwijl zowel het Belgisch als het buitenlands kaderlid een internationale loopbaan hebben die ertoe leidt dat zij zich met hun echtgenote en hun kinderen in verscheidene landen moesten vestigen om er hun professionele activiteit uit te oefenen?*”⁴⁶⁰ Het Grondwettelijk Hof heeft zich evenwel nooit moeten uitspreken vanwege de intrekking van het beroep.⁴⁶¹

⁴⁵⁶ HvJ 12 februari 1974, nr. C-152/73, *Sotgiu*, ECLI:EU:C:1974:13, 153, r.o. 10-13; HvJ 20 november 1997, nr. C-90/96, *Petrie e.a.*, ECLI:EU:C:1997:553, r.o. 53-56

⁴⁵⁷ HvJ 12 mei 1998, nr. C-336/96, *Gilly*, ECLI:EU:C:1998:221, r.o. 30-34.

⁴⁵⁸ K. LENAERTS en P. VAN NUFFEL, *Europees recht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2003, 210-217.

⁴⁵⁹ Antwerpen 18 september 2001, BS 29 januari 2002; X, “Bijzonder aanslagstelsel discriminerend?”, *Fiscoloog* 2011, afl. 819, 6.

⁴⁶⁰ I. VERHULST, “Circulaire voor buitenlandse kaderleden”, *Expat News* 2001, afl. 12, 16.

⁴⁶¹ Beschikking Arbitragehof 21 januari 2003, nr. Ord./03 rolnr. 2250, in J. BAETEN, “Le régime spécial ne sera pas examiné par le Cour d’Arbitrage”, *Act. fisc.* 2003, afl. 19, 5.

HOOFDSTUK 2 BEPERKING IN DE TIJD

209. België is het enige land waarbij het gunstregime voor kaderleden momenteel geen expliciete tijdsbeperking kent. Dit doet geen afbreuk aan het feit dat de buitenlandse kaderleden slechts een tijdelijke tewerkstelling in België uitvoeren.⁴⁶² Werkgevers konden bij het oude stelsel dit tijdelijke karakter aantonen via een certificaat die het zelf opstelde en ondertekende. Om misbruiken tegen gaan is voor het nieuwe stelsel bepaald dat getuigschriften van de werkgever niet langer volstaan om de tijdelijke aard van tewerkstelling in België vast te stellen.⁴⁶³ Daarnaast had het oude regime sinds 1975 een maximale tijdsduur van vijf of acht jaar.⁴⁶⁴ In een latere circulaire werden aan deze termijn gesleuteld.⁴⁶⁵ Voor kaderleden van productievenootschappen werd de termijn van vijf jaar tot acht jaar gebracht. Verder konden personeelsleden met lagere of ondergeschikte functies in de toekomst niet langer het gunstregime genieten bij nieuwe aanvragen. Deze tijdslimieten zijn in het nieuwe stelsel opgeheven.

210. In vergelijkbare buitenlandse stelsels zien we steeds een beperking in de tijd terugkomen van 2 tot 10 jaar.⁴⁶⁶ Aangezien er tot voor kort expats waren die het regime reeds 15 à 20 jaar genoten is het nog maar zeer de vraag bij het concept “tijdelijkheid” in het huidige stelsel. Het komt ons voor dat deze kaderleden niet langer aan de gestelde voorwaarden voldoen aangezien het centrum van hun belangen zich in dergelijke situaties meestal in België zal bevinden. De bevoegde dienst is evenwel sinds kort gestart met het systematisch opvragen van de huidige gegevens en toestand de buitenlandse kaderleden.⁴⁶⁷ In het licht van de doelstelling en achtergrond is deze evolutie toe te juichen omdat ze zo de correctheid ervan ten goede komt. Voor de werkgevers kan het evenwel nadelig werken, te meer omdat er onzekerheid ontstaat over de al dan niet blijvende doorwerking van het regime in hoofde van de betrokken werknemers. Ofwel brengt dit een significante stijging van de loonkost met zich mee of het wegtrekken van de leidinggevende figuren binnen de Belgische tak van de internationale onderneming.

⁴⁶² G. JOSEPH, “Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België of “The circular revisited””, *AFT* 1983, 189.

⁴⁶³ Circ. nr. Ci. RH.624/325.294, 8 augustus 1983, 139/9.5;

⁴⁶⁴ Circ. nr. Ci. RH.624/264.889, 13 mei 1975, *Bull.* nr. 530, 960.

⁴⁶⁵ Circ. nr. Ci. RH.624/302.443, 7 mei 1979.

⁴⁶⁶ Rekenhof, Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003, 35.

⁴⁶⁷ <http://www.hralert.be/nl/nieuws/fiscus-controleert-buitenlandse-kaderleden>, (geconsulteerd op 22 april 2016).

Een daadwerkelijke beperking in de tijd is dan ook aanbevolen. Zo komt het Belgische stelsel meer in lijn met vergelijkbare buitenlandse regimes en is er daadwerkelijk sprake van een tijdelijk verblijf. Het lijkt ons aangeraden om deze tijdspanne in vergelijking met andere regimes aan de hogere kant vast te stellen. Op deze manier blijft het stelsel aantrekkelijk en mist het haar doel niet, zonder daarvoor in grote mate af te wijken van vergelijkbare stelsels.

BESLUIT

211. Deze masterproef ging uitgebreid in op het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden in België. Om de lezer kennis te laten maken met het onderwerp, gingen we vooreerst in op de voorwaarden. Deze zijn opgesplitst in de werkgever-, werknemers- en formele voorwaarden. Na de bespreking van de voorwaarden overliep dit werkstuk de fiscale voordelen verbonden aan het aanslagstelsel. Zo worden ten eerste meeruitgaven voor de werkgever vrijgesteld ten belope van bepaalde maximumbedragen en ten tweede wordt de bezoldiging met betrekking tot in het buitenland uitgeoefende beroepswerkzaamheden uitgesloten.⁴⁶⁸ Bij deze eerste twee hoofdstukken kwamen verschillende knelpunten naar boven die we in het derde hoofdstuk aan bod kwamen. Het leek ons verder nuttig om in deel twee een vergelijking weer te geven met diverse vergelijkbare stelsels in de buurlanden. Met deze systematiek indachtig wordt getracht te komen tot de realisatie van de uiteindelijke doelstelling, namelijk het creeëren van een aantal aanbevelingen om het stelsel in zijn huidige vorm te verbeteren.

212. Omdat een bespreking van alle knelpunten ons te ver zou brengen beperken we ons in de conclusie tot enkele essentiële problemen. Een circulaire die meer dan 30 jaar standhoudt is eerder uitzonderlijk. Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden is in ieder geval een succes gezien de steeds hogere toepassing ervan. Zij is echter nooit geheel vrij geweest van kritiek. Vooral in haar beginjaren werd de wettelijkheid aan de kaak gesteld, daarna vooral de bijzondere berekeningswijze en bewijsvoering van de buitenlandse reisdagen. Ondanks deze problemen, en een uiterst kritisch rapport van het Rekenhof in 2003, zijn er nooit fundamentele wijzigingen doorgevoerd aan het aanslagstelsel. De wetgever beseft immers het grote belang van de regeling voor de aantrekkingskracht van buitenlandse kaderleden en dus voor haar kenniseconomie.

213. In dit besluit pikken we er een aantal elementen uit die in de praktijk voor een significante impact kunnen zorgen. Vooreerst is er de zesde staatshervorming die heel wat ophef veroorzaakte. Door de wijziging aan de indeling van de verschillende

⁴⁶⁸ G. JOSEPH, "Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België of 'The circular' revisited", *AFT* 1983, 184-187.

categorieën niet-inwoners dienen kaderleden hun travelpercentage te beperken om bepaalde andere voordelen niet te verliezen. Wanneer zij meer dan 25% van hun werkzaamheden in het buitenland uitoefenen, verliezen ze het recht op de federale persoonlijke aftrekken en op de gewestelijke belastingverminderingen. Concreet hebben ze dus geen aanspraak meer op de huwelijksquotiënt, noch op de belastingvrije som. Voor een optimale fiscale adviesverlening is het bijgevolg van belang om te kijken naar het verlies aan de belastingvoordelen bij een te hoog travelpercentage in vergelijking met de extra vrijgestelde buitenlandse werkdagen. Een tweede element is de problematiek inzake staatssteun die sinds een aantal jaren in de schijnwerpers staat. De Europese Commissie deinst er niet voor terug om bepaalde fiscale gunsten in strijd te verklaren met de bepalingen inzake staatssteun. Bij de evaluatie van de voorwaarden in het werkstuk was het het oordeel dat het bijzonder stelsel voor buitenlandse kaderleden mogelijks als staatssteun gekwalificeerd kan worden. Vele andere Europese landen kennen een gelijkaardig stelsel met een aantal nuanceverschillen. Het wordt voor de Europese Commissie dan ook een moeilijke beslissing om al deze regimes, gericht op het verbeteren van de kenniseconomie met een duidelijke toegevoegde waarde, te veroordelen. Maar aangezien de stelsels gericht op individuen voorlopig niet geïnterpreteerd worden, is deze vraag voorlopig nog niet aan de orde.

214. Door een uitgebreide bespreking van de voorwaarden en een vergelijking met gelijkaardige regimes is de conclusie dat een aantal elementen voor verbetering vatbaar zijn. We zijn dan ook zo vrij geweest om twee aanbevelingen te formuleren in het laatste hoofdstuk. De eerste aanbeveling spitst zich toe op de diverse legaliteitsproblemen en is uiteindelijk een aandrang tot het verbeteren van de rechtszekerheid. Op het Belgisch vlak lijken er geen noemenswaardige wettelijkheidsvraagstukken meer te zijn. Door Europese ontwikkelingen loopt het bijzonder belastingstelsel evenwel enkele risico's. Om op beide oren te kunnen slapen lijkt het aanbevolen om de regeling in een duidelijk wettelijk kader te gieten. Daarnaast kan het toepassingsgebied best opengetrokken worden tot alle ondernemingen en zich niet *de facto* beperken tot multinationale ondernemingen. Uiteindelijk komt het voor dat een algemene noemenswaardige loonlastenverlaging op lange termijn zonder twijfel de beste keuze is. In het Belgische kader met haar begroting- en veiligheidsproblemen is dit evenwel een moeilijk moment. Door de internationale en Europese evoluties terzake heeft de Belgische wetgever echter geen andere keuze dan op lange termijn het fiscale stelsel aan een grondige wijziging te

onderwerpen. Hierbij moeten principes als vereenvoudiging en rechtvaardigheid een leidraad vormen, waarbij de algemene tarieven moeten dalen en gunstregimes geschrapt worden. Op het vlak van het bijzonder statuut voor buitenlandse kaderleden hoopt deze masterproef hiertoe een eerste aanzet te zijn.

BIBLIOGRAFIE

- WETGEVING

Parl. Vr. nr. 326 van 6 juli 1981, Volksvertegenwoordiger SOMERS, *Vr. en Antw.* Kamer 1980-1981, 4294.

Parl. Vr. nr. 256 van 27 augustus 1982, Volksvertegenwoordiger VERVAET, *Bull. Vr. en Antw.*, Kamer, 1981-1982, 2584.

Parl. Vr. nr. 143 van, 23 september 1992, Volksvertegenwoordiger CEREXHE, *Bull. Bel.*, nr. 724, 345.

Vr. en Antw. Senaat 1993-94, nr. 105, 5516.

Vr. & Antw. Kamer 2011-2012, nr. 53-49, 73.

Circ. nr. Ci. R9. USA/202.118, 29 september 1960.

Circ. nr. R9. USA/217.882, 21 februari 1963.

Circ. nr. Ci. RH.624/264.889 van 13 mei 1975, *Bull. Bel.* 1975, afl. 530, 960

Circ. nr. Ci. RH. 624/302.443 van 7 mei 1979.

Circ. nr. Ci. RH. 624/325.294 van 8 augustus 1983, *Bull.Bel.* 1983, afl. 620, 2061.

Circ. nr. Ci. RH. 241/440/008, 5 augustus 1992.

Circ. Nr. Ci. RH. 624/454 301, 1 april 1994, *Bull. Bel.*, afl. 738, 1044.

Circ. nr. Ci. RH. 624/460.080, 31 augustus 1995, *Bull. Bel.*, afl. 753, 2636

Circ. nr. Ci. RH. 31/467.439 van 3 januari 1996.

Circ. nr. Ci. RH. 624/499.006, 18 juni 1999, *Bull. Bel.*, afl. 795, 2217.

Rekenhof, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden*, Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, februari 2003.

Rekenhof, *Belasting van niet-inwoners natuurlijke personen*, Verslag van Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, 2014.

Vooraf. Besl. nr. 500.098, 15 september 2005.

Beslissing nr. E.T. 102730 van 13 december 2002.

- RECHTSPRAAK

HvJ. 12 februari 1974, nr. C-152/73, *Sotgiu*, ECLI:EU:C:1974:13, 153, r.o. 10-13.

HvJ 21 maart 1990, nr. C-142/87, *België v. Commissie*, ECLI:EU:C:1990:125, r.o. 25.

HvJ 23 april 1991, nr. C-41/90, *Hofner en Elser*, ECLI:EU:C:1991:161, r.o. 21.

HvJ, 14 februari 1995, nr. C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31.

HvJ 20 november 1997, nr. C-90/96, *Petrie e.a.*, ECLI:EU:C:1997:553, r.o. 53-56.

HvJ 12 mei 1998, nr. C-336/96, *Gilly*, ECLI:EU:C:1998:221, r.o. 30-34.

HvJ 17 juni 1999, nr. C-75/97, *België/Commissie*, ECLI:EU:C:1999:311, r.o. 34.

HvJ 13 maart 2001, nr. C-379/98, *PreussenElektra AG/Schleswig AG*, ECLI:EU:C:2001:160, r.o. 58.

HvJ 15 juli 2004, nr. C-345/02, *Pearle BV, Hans Prijs Optiek Franchise BV en Rinck Opticiëns BV/Hoofdbedrijfschap Ambachten*, ECLI:EU:C:2004:448, r.o. 35.

HvJ 15 december 2005, nr. C-66/02, *Italië/Commissie*, ECLI:EU:C:2005:768, r.o. 113-118.

HvJ 10 januari 2006, nr. C-222/04, *Ministero dell'Economia e delle Finanze/Cassa di Risparmio di Firenze SpA, Fondazione Cassa di Risparmio di San Miniato e Cassa di Risparmio di San Miniato SpA*, ECLI:EU:C:2006:8, r.o. 114.

HvJ 15 juni 2006, nr. C-393/04 en nr. 41/05, *Air Liquide Industries Belgium SA/Ville de Seraing et Province de Liège*, ECLI:EU:C:2006:403

HvJ 17 juli 2008, nr. C-206/06, *Essent Netwerk Noord e.a.*, ECLI:EU:C:2008:413, r.o. 63.

HvJ 30 november 2009, nr. T-17/05, *Fransse Republiek en France Télécom SA/Commissie*, ECLI:EU:T:2009:474, r.o. 199.

HvJ 2 september 2010, nr. C-399/08 P, *Commissie v. Deutsche Post*, ECLI:EU:C:2010:481, r.o. 38.

HvJ 24 februari 2015, nr. C-512/13, *Sopora v. Staatssecretaris van Financiën*, ECLI:EU:C:2015:108.

Ger. EG 6 maart 2002, nr. T-92/00, ECLI:EU:T:2002:61.

Ger. EG 6 maart 2002, nr. T-103/00, *Territorio Histórico de Alava – Diputación Foral de Alava, Ramondin, SA en Ramondin Cápulas, SA/Commissie* ECLI:EU:T:2002:61, r.o. 59.

Ger.EG 1 juli 2004, nr. T-308/00, *Salzgitter AG/Commissie*, ECLI:EU:T:2004:199, r.o. 38.

Ger.EG 18 januari 2005, nr. T-93/02, *Confédération nationale du Crédit mutuel/Commissie*, ECLI:EU:T:2005:11, r.o. 95.

Ger.EG 4 maart 2009, T-445/05, *Associazione Italiana del risparmio gestito en Fineco Asset Management SpA/Commissie*, ECLI:EU:T:2009:50, r.o. 102 en 109.

Ger.EG 10 september 2009, T-75/03, *Banco Comercial dos Açores/Commissie*, ECLI:EU:T:2009:322, r.o. 87.

Concl. Adv.Gen. JACOBS 30 april 2002, C-126/01, *Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie/GEMO SA*, ECLI:EU:C:2002:273, r.o. 62.

Cass. 2 januari 1962, *Bull. Bel.*, nr. 389, 1422.

Cass. 7 september 1965.

Cass. 7 februari 1979

Cass. 21 mei 1981.

Cass. 19 november 1981, *F.J.F.*, 1982, 22.

Cass. 30 juni 1983, *F.J.F.* 83/183.

Cass. 30 oktober 1986, *Bull. Bel.*, nr. 668, 136;

Cass. 27 maart 1992, *R.W.* 1991-92, 1466.

Cass. 3 november 2000, *Fisc. Act.* 2001, 5/2.

Cass. 30 mei 2008, *FJF* 2008, nr. 2009/91.

Cass. 5 februari 2009.

Cass. 18 december 2009, *Fiscoloog* 2010, afl. 1193, 1.

R. v. St. 27 april 1988, nr. 29.909, *F.J.F.*, 89/11.

R.v. St. 7 maart 1994, *F.J.F.*, 94/225.

Luik, 23 november 1975, *Rev. Fisc.* 1974, 103.

Brussel 21 oktober 1976, *Journal de Droit Fiscal* 1977, 260

Brussel 17 februari 1981, *J.D.F.* 1982, 168.

Brussel 16 juni 1981, *R.W.*, 1981-1982, 687.

Antwerpen 18 februari 1982, *Fiscale Jurisprudentie* 82/71.

Antwerpen 16 februari 1988, *F.J.F.* 89/12

Antwerpen 6 september 1988, *Bull.Bel.*, nr. 684, 1259.

Gent 11 oktober 1988, *Bull. Bel.*, nr. 686, 1848.

Brussel 9 maart 1993.

Brussel 29 april 1994, *AFT* 1994, 326.

Brussel 23 november 1995, *FJF* 1996, afl. 41.

Brussel 23 november 1995, *AFT* 1996, nr. 4-5, 178, noot J. GOEMAN

Gent 27 juni 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 470.

Gent 24 oktober 1996, *F.J.F.* 1997, 46.

Gent 14 november 1996, *FJF*, No. 97/45.

Bergen 15 november 1996.

Brussel 3 september 1999, *FJF*, No. 99/259.

Brussel 3 december 1999, *AFT* 2000, afl. 4, 191-193, noot J. BAETEN.

Antwerpen 11 januari 2000, *FJF*, 2000/153.

Brussel 13 januari 2000, *AFT* 2000, 231, noot J. BAETEN.

Brussel, 29 juni 2000, *AFT* 2001, 252.

Brussel 10 maart 2000, *AFT* 2001, afl. 4, 191-195, noot T. VERBIST.

Brussel 14 april 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 290.

Brussel 29 juni 2000, *Expat News* 2001, afl. 2, 9.

Brussel 12 januari 2001, *AFT* 2001, 252.

Brussel 12 januari 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 7, 2.

Brussel 12 januari 2001, *R.G.F.* 2001, 286-290.

Gent 1 februari 2001.

Antwerpen 8 mei 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 285.

Antwerpen 18 september 2001, BS 29 januari 2002

Luik 26 september 2001, *AFT* 2001, 478.

Brussel, 19 december 2003.

Luik 28 juni 2006, noot F. MORTIER, *Fisc. Koer.* 2006, afl. 18, 799-803.

Gent 23 januari 2007, *Fiscoloog* 2007, afl. 1079, 10.

Brussel, 5 september 2008, *Fisc. Act.* 2009, afl. 36, 13-16.

Rb. Brugge 24 juni 2003, *T.F.R.* 2004, 263

Rb. Namen 25 juni 2004.

Rb. Brussel 29 september 2004, *Fiscoloog* 2005, afl. 965, 9.

Rb. Namen 16 februari 2005.

Rb. Leuven, 13 januari 2006, *Fisc. Koer.* 2006, afl. 736.

Rb. Namen 24 mei 2006.

Rb. Brussel 26 maart 2007.

Rb. Namen 1 september 2011, *Fisc. (I.)* 2012, afl. 340, 7.

Hoge Raad (NL) 21 oktober 1992, nr. 28 548.

Hoge Raad (NL) 25 januari 2008, nr. 43 396.

Hoge Raad (NL) 16 februari 2007, nr. 41 249.

Hoge Raad (NL), 9 januari 2009, LJN: BG9099.

Hoge Raad (NL) 9 augustus 2013, nr. 1205577, *V-N* 2013/37.13.

Hoge Raad (NL), 4 maart 2016, 12/05577.

- RECHTSLEER

ABUSIO, R., ACKERMANS, R., et al., *Tiberghien. Handboek voor fiscaal recht 2013-2014*, Mechelen, Kluwer, 2013, 581-582.

AFSCHRIJFT, T., en IGALSON, M., “La procédure fiscale après les lois des 15 et 23 mars 1999”, *J.T.* 1999, afl. 77, 502.

BAETEN, J., “Bewijs van beroepswerkzaamheid uitgeoefend in het buitenland”, *Fisc. (I.)* 1995, afl. 139, 7.

BAETEN, J., “Frais de double résidence et prise en compte des jours fériés et de week-end”, *Act. Fisc.* 2000, afl. 10, 3.

BAETEN, J., “Déduction de frais de double résidence à nouveau confirmée”, *Act. Fisc.* 2000, afl. 26, 3.

BAETEN, J., “Les frais de logement dans la contexte de la mobilité (internationale) des travailleurs”, *R.G.F.* 2001, 47-62.

BAETEN, J., “La régime spécial ne sera pas examiné par la Cour d’arbitrage”, *Act. Fisc.* 2003, 19, 5.

BAETEN, J., “Eindelijk een arrest over de ‘foreign travel exclusion’”, *Fisc. (I.)* 1995, afl. 146, 1.

BEHAEGE, I., “Belasting der niet-inwoners. De belastingvrije terugbetaling van kosten onder het regime van de ‘circulaire voor buitenlandse kaderleden’. De aftrek van onderhoudsgelden en de verdragsrechtelijke niet-discriminatieclausule”, *Fisc. Koer.* 1996, 470

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

BILLEN, K., “Bewijs van in het buitenland gepresteerde dagen”, *Fisc. (I.)* 2001, afl. 209, 8.

BILLEN, K., “Berekening tax-equalisation: parafiscale druk en wisselkoers”, *Fisc. (I.)* 2004, afl. 243, 6.

BRUYNINCK, A., “Bewijsstukken dagen buitenland moeten omstandig zijn”, *Expat News* 2001, afl. 2, 9-11.

BUYSSE, C., “Terugbetaling schoolkosten”, *Fiscoloog* 2001, afl. 808, 9.

BUYSSE, C., “30%-regeling, ook voor nabetaalde bonussen?”, *Fisc. (I.)* 2011, afl. 332, 6.

CEYSENS, B., “Cadres étrangers: l’exclusion pour voyageurs professionnels à l’étranger”, *Expat News*, 2002, afl. 6, 15-17.

CEYSENS, B., “Foreign executives: professionnels foreign travel exemption”, *Expat News* 2006, afl. 6, 13-15.

CLAEYS BOÛAERT, I., en VAN HOUTTE, J., *De aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, 384 p.

COLLIGNON, S., VERBIST, T., “Les droits de succession Belges applicables aux expatriés?”, *Expat News* 2003, afl. 5.

COLOT, G., HERMAND, O. en DELACROIX, P., “Intergouvernementeel FATCA-akkoord tussen België en VS ondertekend”, *Fisc. (I.)* 2014, afl. 366, 1.

COOLS, A., *Internationaal belastingrecht*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2012, 325 p.

COUTURIER, J., PEETERS, B., PLETS, N., *Belgisch belastingrecht (in hoofdlijnen)*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2011, 1260 p.

CREVITS, C., “Wanneer start termijn voor aanvraag buitenlands kaderlid?”, *Expat News* 2006, afl. 2, 3-4.

DAVAIN, J-L., *Le régime spécial d'imposition des cadres et dirigeants étrangers*, Brussel, Kluwer, 2003, 400 p.

DAVAIN, J-L., “The 75% rule can increase the tax burden for non-residents”, *Expat News* 2015, afl. 3, 1-3.

DEBART, L., “Tax-on-tax: une première décision but en brèche la position administrative”, *Expat News* 2004, afl. 8, 20-22.

DEBART, L., “De problematiek van de ‘taks-on-taks’ waarmee werkgevers (en werknemers) geconfronteerd worden”, *Fisc. Koer.* 2004, afl. 17, 690-691.

DEBART, L., “Does tax paid by the employer after the executive has left Belgium constitute a taxable benefit in kind? – The question of “tax on tax””, *Expat News* 2004, afl. 3, 3-7.

DEBART, L., “Tax on tax: three new decisions”, *Expat News* 2005, afl. 4.

DE BROE, L., en WERBROUCK, J., “Kroniek: Internationaal belastingrecht 1999-2000”, *T.R.V.* 2000, 422.

DE CONINCK, L., noot bij Rb. Leuven 13 januari 2006, *Fisc. Koer.* 2006, afl. 16, 736-738.

DE CONINCK, L., “De toepassing van de bijzondere aanslagregeling voor buitenlandse kaderleden in geval van verandering van werkgever”, *Fisc. Koer.* 2006, afl. 16, 737-738.

DECROIX, J., “Arrest Sopora: houdt de 150-kilometergrens van de Nederlandse 30%-regeling stand?”, *Expat News* 2015, afl. 4, 10

DE GREEF, K., “Buitenlandse kaderleden: bewijs dagen buitenland”, *Expat News* 2001, afl. 7-8, 18-20.

DEFREYNE, S., “De nieuwe 30%-regeling: de eerste vonnissen zijn gekend”, *Fisc. (I.) 2003*, afl. 351, 3.

DE LE VINGNE, J.B., “Le nouveau régime d’imposition des cadres étrangers en Belgique”, *R.G.F.* 1983, 191.

DE MUNCK, A. en LAMY, L., “Luxemburgs stelsel voor hooggekwalificeerde werknemers”, *Fisc. (I.) 2011*, afl. 327, 1.

DE MUNCK, A. en LAMY, L., “Luxemburgs stelsel voor buitenlandse werknemers: soepeler, maar ook strenger”, *Fisc. (I.) 2013*, afl. 357, 1.

DENEVE, C., *Het vrij verkeer van werknemers binnen de Europese Gemeenschap*, Gent, Mys & Breesch, 1994, 25 p.

DE PEUTER, P. en DECLERCK, R., “Het overzicht van de Belgische fiscale stimuli in Europees perspectief”, *Intern. Fisc. Act.* 2013, afl. 2, 6-8.

DE PIERPONT, R., “La circulaire du 8 août 1983 peut-elle s’appliquer aux employeur-ASBL?”, *Expat News* 2005, afl. 10, 12-13.

DE PIERPONT, R., “Can the circular of 8 august 1983 apply to non-profit associations?”, *Expat News* 2005, afl. 10.

DE PIERPONT, R., “Quelles sont, pour l’employeur, les conditions d’application de la circulaire “cadres étrangers””, *Expat News*, afl. 9, 13-14.

DE PIERPONT, R., “Pourquoi refuser l’application du régime special de taxation de cadres étrangers aux pilotes?”, *Expat News*, afl. 6, 21-22.

DERTHOO, P., VANTHUYNE, N. en ISENBAERT, M., “Nederlandse 30%-regeling: België van de kaart geveegd?”, *Fisc. (I.) 2011*, afl. 335, 1.

DE REYMAEKER, A. en VAN LINDEN, W., De fiscaal-, sociaalzekerheids- en arbeidsrechtelijke behandeling van vergoedingen toegekend aan buitenlandse kaderleden: een stand van zaken, *Or.* 2001, 1-26.

DE REYMAEKER, A., “Buitenlandse kaderleden en fiscus”, in *Fiscale wenken*, Diegem, Ced.Samson, 2001, 151 p.

DE VRIESE, I., “Buitenlandse kaderleden – huurverlies en bewijs van buitenlandse prestaties”, *Expat News* 2001, afl. 2, 18-20.

DE WOLF, D., “FATCA-akkoord tussen België en de VS”, *Int. Fisc. Act.* 2014, afl. 5, 1-4.

DIERCKX, F., “New privileged tax treatment for foreign executives temporarily in Belgium”, *European Taxation* 1983, 318.

DILLEY, C., en HERPIN, E., *The Circular, an in-depth analysis of Belgium’s special tax regime for foreign executives*, Bruylant, 1979, Brussel, 224 p.

DRIECE, N., “30%-regeling niet van toepassing op vergoeding bij beëindiging dienstbetrekking”, *Expat News* 2008, afl. 6.

DUMONT, T., “Tax equalization bij buitenlands kaderlid: niet altijd voor parafiscaliteit”, *Expat News* 2004, afl. 6, 10-12.

GEBRUERS, S. en VAN DYCK, B., “Belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen): “Tehuis” of geen “tehuis” in België”, *Expat News* 4, 10-13.

GEENS, K., “Binden circulaire, toezeggingen of inlichtingen de fiscus?”, *Fiskofoon* 1983, 10.

GEELHAND, D., “Over zekerheid, rechtszekerheid en vertrouwensleer in het huwelijksvermogensrecht” *TPR* 1989, 949, 34.

GOEMAN, J., “Minister bevestigt continuering van het bijzonder belastingregime voor buitenlandse kaderleden”, *Expat News* 1994, afl. 1, 13.

GOETHALS, J. en LEBERSORG, J., “De circulaire voor buitenlandse kaderleden: een stand van zaken na 14 jaar praktijk”, *AFT* 1997, 325.

GOOSSENS, J. en VAN BELLE, S., “Zesde staatshervorming: Welke fiscale bevoegdheden voor de Gewesten?” *Fiscoloog* 2014, afl. 1373, 1-5.

HINNEKENS, L., “Hoe wettelijk en essentieel is de hoedanigheid van niet-verblijfhouder in de Circulaire voor buitenlandse kaderleden”, *Liber Americum A. Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer, 1984, 219, 436 p.

HINNEKENS, L., noot onder Antwerpen 5 maart 1984, *AFT* 1984, 90

HINNEKENS, L., “De rechtskracht van de belastingcirculaire: quo vadimus”, *AFT* 1984, 155-156.

HINNEKENS, L., “De complexe feitenbalans van de hoedanigheid van (niet-)verblijfhouder”, *AFT* 1985, 123-128.

HINNEKENS, L., “Het (niet-)rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgeving en rechtspraak”, *AFT* 1995, 273.

JANSEN, T., “Onderhoudsuitkeringen in een internationale context. Wegwijs doorheen het fiscale kluwen (deel II)”, *AFT* 2003, afl. 10, 359.

JANSSENS, S., “Nederlandse 30%-regeling gewijzigd”, *Intern. Fisc. Act.* 2011, afl. 10, 8.

JANSSENS, K., “Belasting niet-inwoners blijft exclusief federaal”, *Intern. Fisc. Act.* 2014, afl. 1, 8.

JOSEPH, G., “Het nieuwe belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden in België of ‘The circular’ revisited”, *AFT* 1983, 177-196.

- JOSEPH, G., “New developments with respect to the tax concessions granted to expatriates by the “Circular”, *Commerce in Belgium*, februari 1985, 11.
- LAMPARELLI, T., “Dédution TVA des frais exposés à la décharge de cadres étrangers”, *RGF* 2003, afl. 10, 8-13.
- LARUELLE, D., “De 30%-vergoedingsregeling in Nederland”, *Fisc. (I.)* 2002, afl. 219, 5-8.
- LAURENT, E., en GOLENVAUX, J-F., “Buitenlandse kaderleden en fiscus”, in *fiscale wenken*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 173 p.
- LEBRUN, P., “L’imposition de la rémunération des cadres étrangers résidant temporairement en Belgique”, *RGF* 1978, 119.
- LEBRUN, P., “Het aanslagstelsel van tijdelijk in België gedetacheerde kaderleden en vorsers”, *Fiskofoon*, 1984, 41
- LEEFLANG, K., “Expatriate Taxation in the Netherlands: The 35 per cent-Ruling Revised”, *Intertax* 1993, afl. 12, 609-612.
- LENAERTS, K., en VAN NUFFEL, P., *Europees recht in hoofdlijnen*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2003, 901 p.
- MARTINOT, B., “Tax credit and tax on tax”, *Expat News* 2004, afl. 10.
- MEERSCHMAN, K., “Voordeel van het statuut buitenlands kaderlid voor de werkgever”, *Expat News* 2010, afl. 7, 15-16.
- MORTIER, F., “De zogenaamde “tax-on-tax”-problematiek, waarmee voornamelijk Amerikaanse werknemers te maken krijgen “”, *Fisc. Koer.* 2006, afl. 18, 801-803.
- NERINCKX, S., “Tewerkstelling van buitenlandse werknemers: vrijstellen van onderzoekers en buitenlandse kaderleden”, *Expat News*, afl. 10, 3-5.
- NERINCKX, S., DE SMEDT, Y., “Versoepeling tewerkstellingsvoorwaarden voor buitenlandse kaderleden en hooggeschoolde werknemers in België”, *Expat News* 2003, afl. 5, 11-16.
- NERINCKX, S., “Tewerkstelling van buitenlandse werknemers: vrijstellingen voor onderzoekers en kaderleden”, *Expat News* 2007, afl. 5, 4-6.
- NIESTEN, H., “150 kilometer grens in 30%-regeling niet strijdig met Unierecht”, *Fisc. (I.)* 2015, afl. 375, 1.
- JACQUET, F. en TANCREDI, N., Rechtbank te Namen bevestigt ‘tax-on-tax’-rechtspraak, *Fisc. (I.)* 2006, afl. 171, 3.
- PATTYN, X., Frankrijk: “Uitbreiding van de voordelen van de Franse expatregeling”, *Expat News* 2008, afl. 9.

PATTYN, X., “New circular on the French special regime for impatriated staff”, *Expat News* 2008, afl. 3.

PEETERS, B. en WUSTENBERGHS, T., “De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel”, *AFT* 1999, 94-112.

PEETERS, B., “Art. 15 OESO-modelverdrag: ‘inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid’. De nieuwe administratieve circulaire d.d. 25 mei 2005 en de niet-gedefinieerde begrippen”, *TRV* 2006, afl. 3, 218.

PEETERS, B., “Art. 15 OESO-modelverdrag: ‘inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid’. De nieuwe administratieve circulaire d.d. 25 mei 2005 en de niet-gedefinieerde begrippen”, *TRV* 2006, afl. 3, 218.

PEETERS, B., “Tax on tax: 183 dagen-grens te beoordelen voor jaar van activiteit”, *Fisc. (I.)* 2009, afl. 304, 1.

PEETERS, M., *Staatssteun in de Europese Unie*, Die Keure, 2012, 236, 763 p.

PEETERS, B. en PLETS, N., “Fiscale aspecten van de zesde staatshervorming”, *AFT* 2014, 15-16.

PEETERS, B., “Veroordeling excess profit rulings: effectief verboden staatssteun?”, *Fisc. (I.)* 2016, afl. 387, 3-7.

PÉREZ-BERNABEU, B., “The New Tax Regime for Expatriates in Spain”, *Intertax* 2006, afl. 5, 263-271

POPPE, G., “De evolutie van het begrip rijksinwoner in het licht van de Wet van 22 december 1989”, *T.F.R.* 1991, 70.

POPPE, G., en VAN ROEYEN, W., *Tewerkstelling van buitenlandse kaderleden in België*, Deurne, Kluwer, 1993, 232 p.

RENS, P., “De Belgische octrooiaftrek”, *AFT* 2008, afl. 11, 9 e.v.

RIBES, A. R., “Expatriate Taxation in Spain: Some Reflections for Debate”, *Intertax* 2015, afl. 6-7, 460-473.

ROSSEEL, N., “The special non-resident income tax regime in Spain”, *Expat News* 2007, afl. 10.

RUCHAT, E., *Buitenlandse kaderleden*, Mechelen, Kluwer, 2005, 119 p.

SCHUERWEGEN, H., “Verslag van het Rekenhof over het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden”, *Expat News* 2003, afl. 7, 4-7.

SERRUYS, H., “Het bijzonder belastingstelsel van buitenlandse kaderleden, Overzicht van rechtspraak na 30 jaar circulaire”, *AFT* 2013, afl. 11, 4-12.

SERRUYS, H. en VERLINDEN, F., “Het bijzonder belastingstelsel van buitenlandse kaderleden, Overzicht van rechtspraak na 25 jaar circulaire”, *AFT* 2008, afl. 11, 50-58.

SMET, F., “Internationale financiële en fiscale transparantie : steeds meer realiteit”, *Fisc. (I.)* 2015, afl. 380, 4-7.

SPRINGAEL, B., “Nieuwe Luxemburgse fiscale wetgeving in teken van transparantie”, *Fisc. (I.)* 2014, afl. 372, 1.

TIMMERS, F., “Bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden: Gunstregime”, *Expat News* 2008, afl. 5, 5-6.

VAN AELST, O. en DE GROOF, K., “Het nieuwe dagentelling-systeem in Nederland”, *Expat News* 2006, afl. 5.

VAN BORREL, C., “Statuut buitenlands kaderlid: aanvraagtermijn”, *Expat News* 1999, afl. 11, 4-5

VAN CROMBRUGGE, S., “Fiscale woonplaats: een feitelijke aangelegenheid”, *Fiscoloog* 1995, afl. 543, 9.

VAN CROMBRUGGE, S., “Het vertrouwensbeginsel in het fiscaal recht”, *TFR* 1996, 1 e.v.

VAN CROMBRUGGE, S., “De recente ontwikkeling van het vertrouwensbeginsel in het Belgisch fiscaal recht”, in *liber amicorum Yvette Merchiers*, Brugge, die Keure, 2001, 1030 p.

VAN CROMBRUGGE, S., “Onwettig akkoord over rechtskwestie en vertrouwensbeginsel”, *Fiscoloog* 2001, afl. 825, 6.

VAN CROMBRUGGE, S., “Circulaire buitenlandse kaderleden – technische nota”, *Fiscoloog* 2007, afl. 1079, 10.

VAN CROMBRUGGE, S., *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Schoten, Biblio, 2014, 16, 6.

VANDENBERGHE, W., *De notionele interestaftrek: een denkbeeldige werkelijkheid*, Gent, Larcier, 2006, 113 p.

VANDENDIJK, M., DE REYMAEKER, A., COEL, B., *Dubbelbelastingverdragen en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2012, 200 p.

VANDENDRIESSCHE, P., “Buitenlandse kaderleden en verhuiskosten”, *Fiscoloog* 1998, afl. 680, 7.

VANDENDRIESSCHE, K., “Buitenlandse kaderregeling – tax equalisatie”, *Expat News* 2000, afl. 5, 1-2.

VAN DEN EECKHAUT, R., “Verbeterd (para)fiscaal statuut voor buitenlandse kaderleden”, *Fisc. (I.)* 2009, afl. 305, 4.

VAN DEN EECKHAUT, R. en VERSCHUEREN, P., “Invoering bijzonder stelsel voor buitenlandse kaderleden”, *Fisc. (I.)* 2004, afl. 243, 5.

VAN DEN EECKHAUT, R., “183-dagen regeling: Met of zonder vakantie- en recuperatiedagen?”, *Fisc. (I.)* 2004, afl. 252, 5.

VAN DER GHINST, S. en DAVAIN, J-L., “Bijzonder aanslagstelsel buitenlandse kaderleden: onwettelijk, oncontroleerbaar en aan wijziging toe?”, *Fisc. Act.* 1994, afl. 39, 3.

VANDERMEERSCH, J., “Kan de administratie de belastingplichtige het statuut ‘buitenlands kaderlid’ ontzeggen om reden van beroepsactiviteiten van zijn echtgenote?”, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 14, 537-540.

VANDERMEERSCH, J., Noot bij Brussel 16 mei 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 14, 536-540.

VAN DE WOESTEYNE, I., *Handboek personenbelasting 2015-2016*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2015, 795 p.

VANDORMAEL, E., “Woonstaathetffing: Toepassingsmodaliteiten voor buitenlandse kaderleden”, *Expatri News* 2007, afl. 9, 2-3.

VANDORMAEL, E., “De toepassing van het buitenlands kaderlidstatuut in België in combinatie met behoud van de woonplaats in Nederland”, *Expatri News* 2005, afl. 2, 19-22.

VANDORMAEL, E., “Rechtspraak bevestigt circulaire inzake tax equalization”, *Expatri News*, afl. 7, 6-7.

VANDORMAEL, E., “Schoolkosten: Kosten eigen aan de werkgever?”, *Expatri News* 2006, afl. 1, 15-16.

VANDORMAEL, E., “Tax on tax”, *Expatri News* 2006, afl. 9, 11-12

VAN DYCK, B. en KEGELS, E., “Belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen): de nieuwigheden”, *Fisc. Act.* 2002, afl. 36, 9-12.

VAN DYCK, J., “Aan wie zijn kosten eigen?”, *Liber Amicorum A. Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer, 1984, 436 p.

VAN DYCK, J., “Verandering van werkgever”, *Fiscoloog* 1996, afl. 595, 18; Bergen, 15 november 1996.

VAN DYCK, J., “Verbrekingsvergoeding: deels belastbaar”, *Fiscoloog* 1998, afl. 646, 9.

VAN DYCK, J., “Tax-equalization: berekening,” *Fiscoloog* 1999, afl. 729, 10.

VAN DYCK, J., “Is het bijzonder stelsel van de buitenlandse kaderleden onwettig?”, *Fiscoloog* 2006, afl. 1048, 3.

VAN GELDER, A., “Enkele problemen van pseudo-wetgeving in het fiscaal recht”, *Liber Amicorum F. Dumon*, Antwerpen, Kluwer, 1983, 1053 p.

VAN GUCHT, K., “Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden, status quaestionis”, *AFT* 2008, afl. 4, 9-38.

VANHEESWIJCK, L., *Belasting van buitenlandse kaderleden in België volgens de circulaire van 8 augustus 1983*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 165 p.

VANHEESWIJCK, L. en VAN AVERBEKE, L., *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007, 180 p.

VAN HOOGENBEMT, H., en DE KOSTER, P., “Actuele sociale zekerheidsrechtelijke vraagstukken i.v.m. grensoverschrijdende tewerkstelling”, in *Werken zonder grenzen*, Biblo, Kalmthout, 1990, 216 p.

VAN KEIRSBILCK, M., “Het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden”, *Fisc. Koer.* 2000, 293-302.

VAN KEIRSBILCK, M., “Het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden”, *Fisc. Koer.* 2000, 301.

VAN KEIRSBILCK, M., noot bij Brussel 12 januari 2001, *Fisc. Koer.* 2001/04, 91-97.

VAN KEIRSBILCK, M., “Het bewijs van het aantal in het buitenland gepresteerde werkdagen in het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden”, *Fisc. Koer.* 2001, 92-97.

VAN LAERE, D., noot bij Antwerpen 17 oktober 1997, *Fisc. Koer.* 1997/18, 619-622.

VAN LANGENDONCK, J., “Aanvraagtermijn verstrijkt niet meer onherroepelijk”, *Fisc. Act.* 1999, 26, 5.

VANSTEENKISTE, P., “Statuut buitenlands kaderlid – Verandering van werkgever”, *Expat News* 2008, afl. 3, 2-3.

VERBEKE, E., “Fiscale dagentelling: geen universeel criterium”, *Expat News* 2014, afl. 9, 24

VERBIST, T., “Circulaire inzake bijzonder belastingregime voor buitenlandse kaderleden : wettelijkheidsgehalte versterkt?”, *Expat News* 2000, afl. 9, 1-4.

VERBIST, T. en KANBIER, W., “Nederland – Nieuw besluit inzake 30%-regeling (deel 1)”, *Expat News* 2006, afl. 1.

VERBIST, T. en KANBIER, W., “Nederland – Nieuw besluit inzake 30%-regeling (deel 2)”, *Expat News* 2006, afl. 2.

VERBIST, T., “Buitenlandse vorsers in België: Vaste inrichting?”, *Expat News* 2006, afl. 7.

VERHULST, I., “Circulaire voor buitenlandse kaderleden”, *Expat News* 2001, afl. 12, 16.

- VERSCUEREN, H., *Grensoverschrijdende arbeid: tewerkstelling van buitenlandse werknemers en vrij verkeer van werknemers in de Europese Unie*, Brugge, Die Keure, 2000, 180 p.
- VERSTRAATEN, W. en STOOKER, L., “30%-regeling: Wat is de stand van zaken?”, *Fisc. (I.)* 2013, afl. 360, 5.
- VERVOORT, M. EN BRUYNINCKX, T., *Staatssteun en fiscaliteit 1999-2009*, Larcier, Brussel, 2001, 103 p.
- WAUMAN, M., “Tax-equalisation: wat met de parafiscale druk”, *Fisc. (I.)* 2000, afl. 195, 7
- WAUMAN, M., “Rechtspraak erkent wettelijkheid circulaire”, *Fisc. (I.)* 2000, afl. 202, 2.
- WAUMAN, M., “Onbelastbaarheid buitenlandse prestaties bij split-payroll”, *Fisc. (I.)* 2002, afl. 221, 5-6.
- WAUTERS, K., en LONCKE, E., *Het administratief beroep: algemeen kader in Het administratief beroep*, Antwerpen, Maklu, 2008, 299 p.
- WIEME, K., “Bijzonder belastingstelsel voor kaderleden”, in *Grensoverschrijdende tewerkstelling*, Diegem, Ced. Samsom, 1997, 278-279
- WUYTS, P. en DEFREYNE, S., “Hof van Luik velt eerste arresten over “tax-on-tax”-geschil”, *Fisc. (I.)* 2006, afl. 274, 1.
- X, “Een vragenlijst voor buitenlandse kaders”, *Fisc. Act.* 1984, nr. 68, 2-3.
- X, “Belgium: Taxation of Foreign Executives”, *Intertax* 1984, afl. 5, 182-192.
- X, “Administratieve oplossing anticipeert op wettelijke regeling”, *Fiscoloog* 1995, afl. 538, 3.
- X, “Foreign travel exclusion : dagen of uren?”, *Fiscoloog* 1995, afl. 547, 10.
- X, “Nieuw wettelijk vermoeden : niet voor buitenlandse kaders”, *Fiscoloog* 1996, afl. 551, 7.
- X, “Foreign travel exclusion.”, *Fiscoloog* 1996, afl. 579, 11.
- X, “Laattijdige aanvraag: Versoepeling en verstrenging”, *Fiscoloog* 1999, afl. 721, 6.
- X, “Foreign travel exclusion : bewijs”, *Fiscoloog* 2001, afl. 800, 10.
- X, “Het nieuwe verdrag”, *Expat News* 2001, afl. 12, 7-11
- X, “Wel BTW-aftrek voor verhuiskosten buitenlandse kaderleden, niet voor andere kosten”, *Fisc. Act.* 2003, afl. 30, 3.
- X, “BTW: Buitenlandse kaderleden”, *Fiscoloog* 2003, afl. 901, 12.

X, “Bijzonder aanslagstelsel discriminerend?”, *Fiscoloog* 2011, afl. 819, 6.

X, “Internationale ‘automatische’ gegevensuitwisseling binnenkort op kruissnelheid”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1406, 15.