

Faculteit Rechtsgeleerdheid

Universiteit Gent

Academiejaar 2017 – 2018

Problematiek omtrent de woonplaats van een vennoot- schap in het nationaal en internationaal fiscaal recht

Masterproef van de opleiding

‘Master in de Rechten’

Ingediend door:

Tim Hallemeesch

Studentennummer 01106788

Promotor: prof. dr. Bart Peeters

Commissaris: dhr. Claude Chevalier

Woord vooraf

Mijn academische carrière was er één met vallen, maar vooral ook met opstaan. Ondanks de dubbele valse start (een verkeerde studiekeuze en een eerste jaar rechten opnieuw doen) werd mij de kans om te studeren nooit ontzegd. Ik ben mijn familie, maar vooral mijn (stief)ouders dan ook enorm dankbaar voor hun onvoorwaardelijke steun. Op geen enkel moment hebben zij hun geloof in mijn kunnen verloren. Het is dan ook deels dankzij hen dat ik mijn passie voor het belastingrecht heb kunnen ontdekken.

Daarnaast bedank ik graag mijn promotor, prof. dr. Bart Peeters. Hoewel ik achteraf bekeken te weinig 'gebruik' heb gemaakt van zijn hulp, stond hij steeds klaar om mij op de goede weg te helpen telkens ik het spoor bijster was.

Last, but definitely not least wil ik mijn vriendin Blerina bedanken. De positieve invloed die zij heeft gehad op mijn studies kan niet ontkend worden. Haar steun en geloof in mij liepen als een rode draad doorheen mijn drie laatste studie jaren en bereikten dit semester een hoogtepunt. Hoewel zij zelf ook nog studeert, stonden de laatste weken volledig in teken van mijn masterproef en was zij een enorme hulp om dit werk tot een goed einde te brengen. *Faleminderit shumë!*

Inhoudsopgave

Woord vooraf	i
Inhoudsopgave	iii
Inleiding	1
Hoofdstuk 1. Inleidende begrippen	3
1.1 (Inter)nationaal fiscaal recht	3
1.2 Doel van het internationaal fiscaal recht	3
1.3 Dubbelbelastingverdragen	5
1.4 Belastingsoevereiniteit	6
1.5 Heffingsprincipes	7
1.5.1 Nationaliteitsprincipe	7
1.5.2 Woonstaatsprincipe	8
1.5.3 Bronstaatsprincipe	9
1.6 Dubbele belasting	9
1.6.1 Begrip	9
1.6.2 <i>Non bis in idem</i>	10
1.6.3 Internationale dubbele belasting	10
1.6.4 Maatregelen ter voorkoming van de internationale dubbele belasting	11
1.7 Besluit	12
Hoofdstuk 2. Woonplaats van een vennootschap in het Belgisch fiscaal recht	15
2.1 Inleiding	15
2.2 Vennootschap in het fiscaal recht	15
2.3 Maatschappelijke zetel	16
2.4 Voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer	19
2.4.1 Analyse van de wetshistorie	20
2.4.2 Analyse van de rechtspraak en rechtsleer met behulp van het vennootschapsrecht	22
2.4.2.1 Algemeen	22
2.4.2.2 Wie bestuurt de vennootschap?	24
2.4.2.2.1 Algemeen	24
2.4.2.2.2 <i>De iure</i> bestuurder van de naar Belgisch recht opgerichte vennootschappen	28

2.4.2.2.2.1	Kapitaalvennootschappen	28
2.4.2.2.2.2	Personenvennootschappen	31
2.4.2.2.2.3	Vereniging zonder winstoogmerk	32
2.4.2.2.2.4	Stichting.....	33
2.4.2.2.3	<i>De facto</i> bestuurder	34
2.4.2.3	Waar wordt de vennootschap bestuurd?	37
2.4.2.4	Summiere samenvatting	39
2.4.3	Analyse van de administratieve commentaren en voorafgaande beslissingen	40
2.5	Relevantie	42
2.6	Besluit	42
Hoofdstuk 3.	Woonplaats van een vennootschap in het internationaal fiscaal recht	49
3.1	Relevantie van het woonplaatsbegrip voor een dubbelbelastingverdrag	49
3.1.1	OECD Model Tax Convention on Income and Capital.....	49
3.1.2	Personeel toepassingsgebied.....	50
3.1.3	Wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden in een DBV	50
3.1.3.1	Toekennen heffingsbevoegdheid	50
3.1.3.2	Artikel 23 OESO-Modelverdrag	51
3.1.3.2.1	Vrijstellingsmethode	52
3.1.3.2.2	Verrekeningsmethode.....	52
3.2	Interpretatie van begrippen in dubbelbelastingverdragen.....	53
3.2.1	Art. 3 OESO-Modelverdrag	53
3.2.2	Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht	54
3.2.3	OESO-Modelverdrag en bijhorend commentaar	56
3.2.4	Onderling overleg.....	59
3.3	Inleiding tot art. 4 OESO-Modelverdrag	59
3.3.1	Tekst van art. 4, §1 OESO-Modelverdrag	59
3.3.2	Doel en structuur van art. 4 OESO-Modelverdrag	60
3.3.3	Gemeenschappelijke bepalingen van §1 en §3.....	60
3.3.3.1	Definitie?.....	60
3.3.3.2	<i>For the purposes of this Convention</i>	61
3.3.3.3	<i>Any person/a person other than an individual</i>	62
3.4	Invulling van het woonplaatsbegrip: analyse van art. 4, §1 OESO-Modelverdrag	62
3.4.1.1	Eerste zin van art. 4, §1 OESO-Modelverdrag	62
3.4.1.1.1	<i>Under the laws of that state</i>	62
3.4.1.1.2	<i>Liable to tax</i>	63

3.4.1.1.3	<i>By reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature</i>	65
3.4.1.1.4	<i>Also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognized pension fund of that state</i>	68
3.4.2	Tweede zin van art. 4, §1 OESO-Modelverdrag.....	69
3.4.3	Temporele toepassing.....	70
3.4.4	Bewijs van inwonerschap.....	70
3.5	Invulling van het woonplaatsbegrip bij <i>dual residency</i>: analyse van art. 4, §3 OESO-Modelverdrag	71
3.5.1	Algemeen.....	71
3.5.2	Voormalig art. 4, §3 OESO-Modelverdrag.....	73
3.5.2.1	Autonome interpretatie.....	73
3.5.2.2	<i>Place of effective management</i>	74
3.5.2.2.1	Ontstaan.....	74
3.5.2.2.2	Betekenis.....	75
3.5.2.2.3	Invulling door de staten.....	78
3.5.2.3	Tussenbesluit.....	81
3.5.3	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> -actieplan.....	83
3.5.3.1	<i>Quid</i>	83
3.5.3.2	<i>Dual resident persons other than individuals</i>	83
3.5.4	Huidig art. 4, §3 OESO-Modelverdrag.....	83
3.5.4.1	Eerste zin van artikel 4, §3 OESO-Modelverdrag.....	84
3.5.4.1.1	<i>The competent authorities [...] shall endeavour to determine by mutual agreement</i> . 84	
3.5.4.1.2	<i>Having regarded to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors</i>	85
3.5.4.2	Tweede zin van artikel 4, §3 OESO-Modelverdrag.....	87
3.5.4.3	Tussenbesluit.....	88
3.5.5	Andere manieren om woonplaatsconflicten op te lossen.....	88
3.5.5.1	Hiërarchie van testen.....	88
3.5.5.2	Formeel criterium.....	89
3.5.5.3	Verfijning van ' <i>place of effective management</i> '.....	90
3.5.5.4	Andere.....	90
3.6	Driehoeksituaties	91
3.7	Besluit	92
Conclusie		95
Bibliografie		97

Rechtsleer.....	97
Rechtspraak.....	106
Varia	107

Inleiding

De woonplaats vormt één van de meest gehanteerde lokalisatiecriteria op grond waarvan staten belasting heffen op het inkomen van personen. In de meeste staten, waaronder ook in België, worden inwoners belast over hun wereldwijd inkomen en niet-inwoners over het inkomen behaald in die staat. De woonplaats van een vennootschap wordt in het Belgisch fiscaal recht op verschillende manieren ingevuld: naast een formeel criterium (maatschappelijke zetel), worden ook feitelijke criteria gehanteerd (voornaamste inrichting, plaats van beheer, plaats van bestuur). Vermits het feitelijke criterium doorslaggevend zal zijn bij discrepantie tussen beide criteria, wordt in België de leer van de werkelijke zetel gevolgd.

Het nationaal woonplaatsbegrip vormt tevens de toegangspoort tot de toepassing van overeenkomsten ter vermijding van dubbele belasting. Een vennootschap dient immers inwoner te zijn van een verdragsluitende staat teneinde gerechtigd te zijn tot de voordelen van het verdrag. Indien een vennootschap op grond van nationale wetgeving van beide verdragsluitende staten inwoner is, zal men via de toepassing van een *tie-breaker rule* of de *case-by-case approach* bepalen welke de woonstaat vormt voor de toepassing van het dubbelbelastingverdrag.

De woonplaats geeft echter aanleiding tot een aantal problemen¹. Ten eerste is de werkelijke zetel niet steeds (eenvoudig) vast te stellen. Het aantal communicatiemiddelen zorgt ervoor dat collegiale organen niet lichamelijk moeten samenkomen om te vergaderen². Daarnaast zorgt de eenvoudige mobiliteit van personen ervoor dat organen op verschillende plaatsen kunnen vergaderen en dat er dus niet een enkele voornaamste inrichting kan zijn³. Tenslotte zal ook het orgaan dat *de iure* bevoegd is voor de leiding van een vennootschap, niet steeds *de facto* de vennootschap leiden (organen van dagelijks bestuur trekken bevoegdheden naar zich toe, raden van bestuur kunnen beïnvloed worden door de algemene vergadering, moedervenootschappen geven bindende instructies aan de dochtervenootschappen...). Ten tweede zet de werkelijke zetel zoals het vandaag wordt ingevuld, evenals de statutaire zetel, de deur open voor belastingontwijking. Door de woonplaats te koppelen aan de raad van bestuur en de economische realiteit buiten beschouwing te laten, is het immers eenvoudig om deze te plaatsen in een staat met lage belastingen. Dit zorgt

¹ OESO, *The impact of communications revolution on the application of "place of effective management" as a tie breaker rule. A discussion paper from the technical advisory group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits*, Parijs, 2001, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>, 8-9.

² E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 283.

³ *Ibid.*

tevens voor ongelijkheid en onrechtvaardigheid. Enerzijds zullen grote internationale vennootschappen veel gemakkelijker een raad van bestuur in een laagbelaste staat kunnen plaatsen dan een kleine vennootschap. Anderzijds kan door manipulatie van de woonplaats een situatie van dubbele niet-belasting ontstaan. Ten derde zorgt de interpretatie voor heel wat problemen. Niet enkel zorgen de verschillende interpretaties en invullingen door verschillende staten voor problemen (woonplaatsconflicten), ook in eigen land is het voorwerp van onduidelijkheden. De visie van de administratie strookt immers niet steeds met die van de rechtspraak. Tenslotte zorgt de combinatie van voorgaande problemen voor een situatie van rechtsonzekerheid.

De masterproef zal als volgt gestructureerd worden. Er wordt gestart met een algemene inleiding van enkele (inter)nationale fiscale begrippen. Om het belang van de woonplaats in het fiscaal recht te kunnen begrijpen, dient men enerzijds te weten hoe staten personen aan de belasting kunnen onderwerpen en anderzijds dat de woonplaats in wezen de toegangspoort vormt tot de Belgische vennootschapsbelasting en dubbelbelastingverdragen. Na deze inleiding volgt een uiteenzetting over het belang, de functie, de inhoud en de problematiek van het woonplaatsbegrip van vennootschappen in het Belgisch fiscaal recht. Er zal uiteindelijk ook getracht worden om oplossingen voor de problematiek mee te geven. Tenslotte komt ook het internationale aspect aan bod. Een vennootschap is immers slechts verdragsgerechtigd indien zij inwoner is van een der verdragsluitende staten. In dit hoofdstuk komen dezelfde aspecten aan bod als in het tweede hoofdstuk.

Hoofdstuk 1. Inleidende begrippen

1.1 (Inter)nationaal fiscaal recht

Het De Valks Juridisch Woordenboek definieert een belasting als “een verplichte bijdrage die door de overheid volgens bepaalde regels wordt opgelegd aan haar onderdanen teneinde in het algemeen en zonder aanwijsbare tegenprestatie haar uitgaven te kunnen doen”⁴. Op grond van het legaliteitsbeginsel (*‘no taxation without representation’*) kunnen belastingen echter slechts worden ingevoerd door een wettelijke bepaling. Het fiscaal recht of belastingrecht kan dan worden omschreven als “het geheel van wettelijke regels dat bepaalt welke de verplichte bijdrage is die door de overheid wordt opgelegd aan haar onderdanen”⁵. Kortom, het geld dat de overheid nodig heeft om haar diensten te kunnen financieren, haalt ze bij haar burgers en het fiscaal recht bevat de regels daaromtrent.

Ofschoon de belasting uit haar aard een nationale aangelegenheid is⁶, worden inkomsten vaak door meerdere overheden geïmposeerd door middel van de gelijktijdige toepassing van hun soevereiniteit. Het internationaal fiscaal recht is de rechtstak die hier een mouw aan tracht te passen. *Sensu stricto* kan het beschreven worden als het geheel van rechtsregels die de verhoudingen tussen staten regelen⁷. *Sensu lato* is het internationaal fiscaal recht, als onderdeel van het nationaal recht, de verzameling van rechtsregels dewelke de fiscale jurisdicties van verschillende staten afbakenen en aldus bepalen welke staat een bepaalde handeling of situatie mag belasten⁸.

1.2 Doel van het internationaal fiscaal recht

De “*equitable taxation of international economic affairs*” is de voornaamste bestaansreden van het internationaal fiscaal recht⁹. De billijkheid – het beginsel *ex aequo et bono* – is een concept dat als een rode draad doorheen het recht loopt en dus vele verschijningsvormen kent die steeds nopen tot een persoonlijke afweging op basis van de voorliggende feiten¹⁰. Wat als rechtvaardig gekwali-

⁴ E. DIRIX, B. TILLEMAN en P. VAN ORSHOVEN (red.), *De Valks Juridisch Woordenboek*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 42.

⁵ *Ibid.*, 44.

⁶ Belastingen worden immers geheven teneinde de overheidsuitgaven van een staat te financieren, zie M. MAUS en A. SPRUYT, *Basisbegrippen fiscaal recht*, Brugge, Die Keure, 2010, 34.

⁷ S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 1.

⁸ A.A. KNECHTLE, *Basic problems in international fiscal law*, Deventer, Kluwer, 1979, 14; S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 2.

⁹ A.A. KNECHTLE, *Basic problems in international fiscal law*, Deventer, Kluwer, 1979, 19.

¹⁰ Cf. art. 1135 BW, art. 38, lid 2 Statuut Internationaal Gerechtshof, art. XI.213 WER etc.

ficeerd kan worden, dient men te beoordelen in overeenstemming met de geldende sociale opvattingen¹¹. Gezien inkomstenbelastingen gebaseerd zijn op het draagkrachtbeginsel (*ability to pay principle*), wordt het tweemaal belasten of niet-belasten van een inkomen als onbillijk gezien¹².

Daarnaast heeft het als doel enkele problemen te vermijden die kunnen rijzen bij grensoverschrijdend economisch verkeer. Dubbele belasting en dubbele niet-belasting zijn de centrale problemen, maar ook voor bv. discriminatie van belastingplichtigen, het gebrek aan informatie dat nodig is om grensoverschrijdende situaties correct te belasten etc. tracht men in het internationaal fiscaal recht oplossingen te voorzien¹³. De billijkheid hangt hier eigenlijk mee samen. Het is slechts door bovenstaande problemen weg te werken dat men de gewenste billijkheid kan verkrijgen.

Het nastreven van een neutrale belastingheffing heeft in tegenstelling tot de billijkheid betrekking op de relatie tussen een belastingplichtige en de staat¹⁴. Een neutraal belastingsysteem vermijdt marktbelemmeringen zodat economische processen niet worden getroffen door externe invloeden, zoals belastingen dat zijn. Internationaal fiscaal recht heeft dus ook een economische functie. In een tijd waar de mogelijkheden en de nood tot grensoverschrijdend economisch verkeer steeds groter worden, dient een fiscaal systeem te bestaan dat aan ondernemingen toelaat hun diensten grensoverschrijdend aan te bieden teneinde daaraan een hoofd te kunnen bieden zonder daarvoor fiscaal 'gestraft' te worden¹⁵.

Tenslotte zijn er ook staten die het internationaal fiscaal recht gebruiken teneinde handels- en economische betrekkingen met andere staten te bevorderen¹⁶. Dergelijke staten verkiezen dan het resultaat dat ze hierdoor bekomen – het bevorderen van economische groei via buitenlandse investeringen – boven de belastingopbrengsten die ze erbij verliezen.

Sommige van deze doelen zijn ook terug te vinden bij de doelen van een dubbelbelastingverdrag. Dat is niet onlogisch; het is immers via dubbelbelastingverdragen dat het internationaal fiscaal recht zijn uitwerking kan verkrijgen.

¹¹ A. COOLS, *Internationaal belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 18; P.A. HARRIS, *Corporate/shareholder income taxation and allocating taxing rights between countries*, Amsterdam, IBFD Publications, 1996, 13.

¹² F. NAERT, K. ALGOED, J. CROMBEZ, W. MARNEFFE, en L. VEREECK, *Openbare financiën: theorie en praktijk in België*, Antwerpen, Intersentia, 2016, 83.

¹³ B. PEETERS, N. BAMMENS en N. REYPENS, *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 1.

¹⁴ R. ROHATGI, *Basic international taxation*, Richmond, Richmond Law and Tax, 2005, 23.

¹⁵ J. AUTENNE, "Economische ontwikkelingen met betrekking tot het fiscaal recht" in G. JOSEPH, L. HINNEKENS, J. MALHERBE en J. VAN HOORN (eds.), *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling: nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal belastingrecht?*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, 1993, (447) 454.

¹⁶ R. ROHATGI, *Basic international taxation*, Richmond, Richmond Law and Tax, 2005, 24.

1.3 Dubbelbelastingverdragen

Een dubbelbelastingverdrag is een verdrag tussen twee of – in uitzonderlijke gevallen – meer staten waarin zij onderling overeenkomen om hun heffingsbevoegdheid die ze ontleen aan hun soevereiniteit te beperken ten voordele van elkaar¹⁷.

Een DBV heeft voornamelijk, maar niet uitsluitend, als doel internationale dubbele belasting, internationale belastingontduiking en internationale niet-belasting te vermijden, zodat een inkomen slechts, doch zeker éénmaal belast wordt¹⁸. Het vermijden van juridische dubbele belasting is niet enkel nodig in hoofde van de belastingplichtige zelf. *“Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons, are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.”*¹⁹ Naast dit hoofddoel heeft een DBV nog enkel nevendoelen, m.n.²⁰ het bevorderen van internationale samenwerking op fiscaal vlak tussen staten (onderling overleg en bijstand inzake vestiging en invordering) en het tegengaan van fiscale discriminatie²¹. Tenslotte geeft een DBV ook *legal certainty* in grensoverschrijdende activiteiten. Vennootschappen die overwegen in een buitenlandse activiteit te investeren, beschikken bij het bestaan van een DBV namelijk over een indicatie hoe de activiteit belast zal worden²².

Een andere auteur is van mening dat het vermijden van internationale dubbele belasting slechts in mindere mate het doel van een DBV uitmaakt²³. DAVIES beweert dat het voornaamste doel van een DBV gezien moet worden als een hulpmiddel om de handelsrelaties tussen beide verdragsluitende staten te bevorderen door de belastinginkomsten die in beide staten geheven kunnen worden te verdelen door middel van onderhandelingen tussen de betrokken staten. Niettegenstaande het bevorderen van handelsrelaties een reden voor het opstellen van een DBV *kan* zijn, kan men mijns inziens moeilijk poneren dat de voornaamste bestaansreden ervan zich situeert in hoofde van de verdragsluitende staten en niet in hoofde van de belastingplichtige. Men mag immers het doel dat de verdragsluitende staat met een DBV probeert na te streven niet verwarren met het doel van een

¹⁷ S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 45.

¹⁸ K. HOLMES, *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*, Amsterdam, IBFD, 2014, 58-60; E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblio, 1996, 39.

¹⁹ Punt 1 van de inleiding van OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing.

²⁰ Het gebruik van de woorden ‘met name’ impliceert dat dit een niet-exhaustieve opsomming betreft, zie <https://www.taaltelefoon.be/namelijk-met-name>.

²¹ P. DE VOS e.a., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 9 en 85-86; D. HUND, *Belastingverdragen: instrumenten ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, Deventer, Kluwer, 1983, 28.

²² A. MILLER en L. OATS, *Principles of international taxation*, West Sussex, Bloomsbury, 2014, 125.

²³ D. DAVIES, *Principles of international double taxation relief*, London, Sweet and Maxwell, 1985, 4.

DBV zelf. De oorzaak van een DBV is dubbele belasting en het doel ervan is die dubbele belasting wegwerken. Zonder een dubbele belasting heeft een DBV per slot van rekening geen enkele bestaansreden. Beweren dat het voornaamste doel van een DBV – een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting – niet het voorkomen van dubbele belasting is, is mijns inziens een *contradictio in terminis*.

1.4 Belastingsoevereiniteit

Het *ius tributi* is één der facetten van de soevereiniteit van een staat²⁴. Ingevolge haar soevereiniteit “handelt een staat uit eigen kracht en onafhankelijk van enig vreemde instantie, doch ook nog vrijelijk en op de manier waarop hij dat wenst”²⁵. Een staat kan aldus vrij de manier van belastingheffing organiseren en hoeft zich in beginsel niet te beperken tot het eigen territorium²⁶. Er is naar klassieke inzichten echter een belangrijke beperking, namelijk dat zij daarbij de soevereiniteit van andere staten respecteert²⁷. Dit vloeit deels voort uit het feit dat de jurisdictionele akten die moeten leiden tot de effectieve en soms dwangmatige belastingheffing enkel binnen het eigen staatsgebied mogen worden gesteld²⁸. Men kan dus stellen dat een staat slechts belasting kan heffen indien er een aanknopingspunt met de desbetreffende staat is. Dit aanknopingspunt, dat de staten door toepassing van hun soevereiniteit zelf kunnen bepalen, kan zowel subjectief als objectief zijn²⁹. Een subjectief aanknopingspunt, ook personeel aanknopingspunt genoemd, bestaat indien er tussen een persoon en een staat een bepaalde relatie is³⁰. Dit is het geval bij het nationaliteits- en bij het woonstaatprincipe. Een aanknopingspunt is echter objectief, of materieel³¹, bij een samenhang tussen een object en de staat³². Een staat die de heffing hierop baseert, maakt gebruik van het bronstaatprincipe. Zowel het bronstaatprincipe als het woonstaatprincipe zijn toepassingen van het territorialiteitsbeginsel³³.

De belastinginning zelf vormt ook een reden waarom men zich dient te beperken tot gevallen waarin een aanknopingspunt bestaat met de staat. Het is immers niet mogelijk, of althans zeer

²⁴ S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 2.

²⁵ L. HINNEKENS, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, Ced Samsom, 1985, 21; de soevereiniteit van de Belgische staat is grondwettelijk veranderd in art. 33 Gw.

²⁶ A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, 36.

²⁷ S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 2.

²⁸ A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, 36-37.

²⁹ P. KAVELAARS, *Voorkoming van dubbele belasting*, Deventer, FED, 1998, 17.

³⁰ P. DE VOS, T. JANSEN en D. GEERTS, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 1; I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 1.

³¹ Afhankelijk van het gehanteerde werk wordt het objectieve of materiële aanknopingspunt ook het ‘economische’ aanknopingspunt genoemd.

³² P. DE VOS e.a., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 1.

³³ S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 5-6.

moeilijk, een persoon te belasten die geen enkel aanknopingspunt heeft met de desbetreffende staat.

1.5 Heffingsprincipes

Het fiscaal recht viseert zowel natuurlijke als rechtspersonen. Dit kan op basis van drie heffingsprincipes: het nationaliteitsprincipe, het woonstaatprincipe en het bronstaatprincipe.

Het *OECD*³⁴ *Model Tax Convention on Income and on Capital*³⁵ maakt gebruik van het woon- en bronstaatprincipe.

1.5.1 Nationaliteitsprincipe

Bij het nationaliteitsprincipe (*nationality principle*) vormt het aanknopingspunt tussen de staat en het subject van de belasting de nationaliteit. De nationaliteit, of staatsburgerschap, van een natuurlijk persoon is “de rechtsband die een individu als onderdaan verbindt aan een staat”³⁶. De nationaliteit van een rechtspersoon is verschillend van die van natuurlijke personen en kan omschreven worden als “de door een staat onderkende betrokkenheid van een subject met die staat die, eens vastgesteld, in beginsel blijft bestaan waar dit subject zich ook mag bevinden of optreden”³⁷. Op grond van de incorporatieleer wordt het personele statuut van de vennootschap beheerst door het recht van de staat waar de vennootschap is opgericht³⁸. Dit houdt in dat de wet van de staat naar wiens recht de vennootschap is opgericht toepasselijk blijft, waar het object ook actief is³⁹. Gezien de nationaliteit van een rechtspersoon een betrokkenheid uitmaakt die blijft bestaan “waar dit subject zich ook mag bevinden of optreden”, kan de relatie tussen staat en rechtspersoon enkel steunen op de incorporatie. De staat naar wiens recht een vennootschap is opgericht, bepaalt aldus de nationaliteit van die vennootschap in het fiscaal recht⁴⁰.

Bij het toepassen van dit principe wordt belasting geheven over het wereldwijd inkomen, ongeacht waar deze inkomsten zijn behaald en waar de belastingplichtige haar woonplaats heeft, indien het

³⁴ *Organisation for Economic Co-operation and Development*.

³⁵ Hierna: “OESO-Modelverdrag”.

³⁶ E. DIRIX, e.a. (red.), *De Valks Juridisch Woordenboek*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 272.

³⁷ A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, 38.

³⁸ Y. VERDINGH, “Zetelverplaatsingen” in X., *Fiscaal Praktijkboek 2016-2017 – Directe Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, (195) 199.

³⁹ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 112-113; A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, 38.

⁴⁰ D. HUND, B.J.J.M. LUCAS LUIJCKX, G.J. SCHMITZ, A.J.M. TIMMERMANS en W.F.G.E.J.M. WIJNEN, *Belastingen en sociale zekerheid in internationaal perspectief*, Deventer, Kluwer, 1987, 20.

subject de nationaliteit heeft van de belastingheffende staat⁴¹. Dit principe is vaak het onderwerp van kritiek. Aangezien belastingen openbare diensten financieren, dienen personen die enkel de nationaliteit van de staat bezitten, maar verder geen band hebben met de staat, toch mee te helpen die openbare diensten te financieren⁴². Dit principe wordt dan ook minder vaak toegepast dan de andere principes⁴³. Onder andere de VS maken er gebruik van.

1.5.2 Woonstaatprincipe

Op grond van het woonstaatprincipe (*residence principle*) belast een staat diegenen die in de desbetreffende staat wonen. Ten aanzien van natuurlijke personen wordt dat meestal bepaald door te verwijzen naar begrippen als 'woonplaats', 'gewone verblijfplaats' en 'zetel van fortuin'⁴⁴. In het geval van vennootschappen wordt bij het woonstaatprincipe, in tegenstelling tot bij het nationaliteitsprincipe, voorrang gegeven aan de plaats waaruit de vennootschap werkelijk geleid wordt. Men maakt bijgevolg gebruik van de leer van de werkelijke zetel⁴⁵. Dit is de plaats waar het werkelijk bestuurscentrum zich bevindt⁴⁶. Verderop in dit werk wordt de woonplaats van een vennootschap uitgebreid besproken (zie *infra*, hoofdstuk 2 en 3).

De ratio is duidelijk en logisch: degenen die in een staat wonen, worden geacht voordeel te hebben bij de voorzieningen die de staat heeft getroffen en dienen hiervoor bijgevolg in een tegenprestatie te voorzien⁴⁷. De ratio is niet de enige reden waarom dit principe de voorkeur van veel staten geniet en tevens in de rechtsleer op veel bijval kan rekenen. Ook de praktische kant ervan is wenselijk. De fiscale verplichtingen kunnen op grond van dit principe op een meer efficiënte manier worden gerealiseerd. Net zoals bij het nationaliteitsprincipe wordt ook hier het wereldwijde inkomen getaxeed⁴⁸. Het probleem dat hier echter kan rijzen, is dat het begrip 'woonplaats' kan verschillen van staat tot staat, daar de invulling ervan gegeven wordt door het plaatselijke recht van de desbetreffende staat⁴⁹.

Hoewel het woonstaatprincipe door het OESO-Modelverdrag gehanteerd wordt, is de invulling van het begrip 'inwoner' of '*resident*' toch niet dezelfde als op nationaal vlak. Een inwoner is voor een

⁴¹ A. COOLS, *Internationaal belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 21; P. KAVELAARS, *Voorkoming van dubbele belasting*, Deventer, FED, 1998, 17; A. MILLER en L. OATS, *Principles of international taxation*, West Sussex, Bloomsbury, 2014, 25.

⁴² I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 1.

⁴³ A. COOLS, *Internationaal belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 21.

⁴⁴ A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, 39.

⁴⁵ De statutaire zetel vormt in België slechts een vermoeden *iuris tantum*.

⁴⁶ H. BRAECKMANS en R. HOUBEN, *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 234.

⁴⁷ *Ibid.*; P. KAVELAARS, *Voorkoming van dubbele belasting*, Deventer, FED, 1998, 19.

⁴⁸ P. KAVELAARS, *Voorkoming van dubbele belasting*, Deventer, FED, 1998, 17.

⁴⁹ R. ROHATGI, *Basic international taxation*, Richmond, Richmond Law and Tax, 2005, 199.

dubbelbelastingverdrag niet iemand die ergens woont, maar iemand die aan de belasting onderworpen is op grond van zijn woonplaats of een soortgelijke omstandigheid⁵⁰. Vermits de woonplaats voor de toepassing van een dubbelbelastingverdrag vastgesteld moet worden op grond van intern recht, kan een 'inwoner' in een dubbelbelastingverdrag dus ook een (rechts)persoon zijn die louter de nationaliteit van de desbetreffende staat heeft. Ofschoon ze dezelfde benaming hebben, dient men het woonstaatprincipe gehanteerd in een dubbelbelastingverdrag aldus te onderscheiden van het woonstaatprincipe in het nationaal recht.

1.5.3 Bronstaatsprincipe

Staten die het bronstaatprincipe (*source principle*) hanteren, taxeren het inkomen dat niet-inwoners op hun grondgebied hebben verworven⁵¹. Men dient dus niet over de nationaliteit van de staat te beschikken, noch dient men er te wonen. De enige vereiste is een economische betrokkenheid in de staat⁵². Denk hierbij bijvoorbeeld aan inkomsten behaald door een vaste inrichting. De ratio ligt hier in het verlengde van de ratio bij het woonstaatprincipe: de bron zal gebaat zijn bij de overheidsvoorzieningen van de staat waarin de bron ligt⁵³.

1.6 Dubbele belasting

1.6.1 Begrip

Dubbele belasting betreft de situatie waarbij eenzelfde inkomen tweemaal belast wordt. Men dient een onderscheid te maken tussen economische en juridische dubbele belasting. Juridische dubbele belasting, ook internationale dubbele belasting genoemd, veronderstelt het belasten van een inkomen door verschillende staten in hoofde van dezelfde belastingplichtige⁵⁴. Waar de juridische dubbele belasting zich enkel op internationaal vlak kan afspelen, is dit niet noodzakelijk zo voor de economische dubbele belasting. Deze houdt in dat een inkomen tweemaal belast wordt in hoofde van verschillende belastingplichtigen, maar heeft niet als essentiële voorwaarde dat die belasting geheven wordt door twee verschillende overheden en kan zich dus zowel nationaal als grensoverschrijdend voordoen⁵⁵. Anders dan bij de juridische dubbele belasting het geval is, wordt de voorkoming van internationale economische dubbele belasting in het algemeen niet beoogd door een

⁵⁰ S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 129.

⁵¹ J. ISENBERGH, *International taxation*, New York, Foundation Press, 2010, 20; A. MILLER en L. OATS, *Principles of international taxation*, West Sussex, Bloomsbury, 2014, 25.

⁵² A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, 40.

⁵³ P. KAVELAARS, *Voorkoming van dubbele belasting*, Deventer, FED, 1998, 19.

⁵⁴ Circ. AFZ/2004/0053 d.d. 16 januari 2004.

⁵⁵ M. RASMUSSEN, *International double taxation*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2011, 2; A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, 33; J. VAN HOORN, "Ontwikkelingen in het internationale belastingrecht" in G. JOSEPH e.a. (eds.), *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling: nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal belastingrecht?*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, 1993, (137) 153-154.

dubbelbelastingverdrag⁵⁶. Dit verhindert niet dat sommige staten dit in bepaalde mate toch zullen doen teneinde het vrij verkeer van personen en kapitaal en de vrije vestiging van ondernemingen te bevorderen⁵⁷.

1.6.2 *Non bis in idem*

Het *non bis in idem*-beginsel in enge zin dat een wetgever in acht moet nemen, verhindert dat dezelfde belastbare grondslag ten aanzien van dezelfde persoon en voor eenzelfde belastbaar tijdperk tweemaal door *dezelfde overheid* wordt belast uit hoofde van dezelfde belasting⁵⁸. In de ruime betekenis houdt het beginsel in dat dezelfde inkomsten niet tweemaal belast mogen worden. Terwijl het beginsel in enge zin een verbod oplegt aan de wetgever, geldt het beginsel in de ruime zin eerder als leidraad voor een wetgever⁵⁹.

1.6.3 Internationale dubbele belasting

Internationale dubbele belasting is het resultaat van een gelijktijdige uitoefening van de soevereiniteit door verschillende staten en aldus door een overlap van bovenstaande heffingsprincipes of door een verschillende invulling ervan.

Er is in beginsel geen rechtsregel of –beginsel dat zich verzet tegen het tweemaal belasten van een inkomen door twee verschillende overheden. Niettegenstaande het niet verboden is, wringt het tweemaal belasten door een verschillende overheid wel met het *non bis in idem*-beginsel in ruime zin, dat zijn verantwoording vindt in het feit dat het economisch niet aangewezen is een dubbele belasting in te stellen⁶⁰. Directe belastingen zijn namelijk gestoeld op het draagkrachtbeginsel, hetgeen betekent dat eenieder belasting dient te betalen volgens zijn economische of financiële mogelijkheden⁶¹. Eenzelfde inkomen tweemaal belasten gaat hier dan ook volkomen tegenin. Ook de nefaste effecten die een dubbele belasting heeft voor internationale commerciële en financiële betrekkingen en de remmende werking op het vrije verkeer van arbeid, kapitaal en technologie maken het economisch niet aangewezen een dubbele belastingen te heffen⁶².

⁵⁶ E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 39.

⁵⁷ X., *Inleiding tot de algemene commentaar bij overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen*, <http://fiscus.fgov.be/interfzfznl/nl/downloads/comConvIntro.pdf>.

⁵⁸ M. MAUS en A. SPRUYT, *Basisbegrippen fiscaal recht*, Brugge, Die Keure, 2010, 44.

⁵⁹ A. SPRUYT, *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, 33.

⁶⁰ *Ibid.*

⁶¹ F. NAERT e.a., *Openbare financiën: theorie en praktijk in België*, Antwerpen, Intersentia, 2016, 83.

⁶² M. VANDENDIJK, A. DE REYMAEKER, B. COEL, R. DE BAERE, C. HENDRICKX en A. VANINBROUKX, *Dubbelbelastingverdragen en fiscus*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2012, 18.

De juridische dubbele belasting heeft in de rechtsleer en in de wetgeving verschillende definities. Het OESO⁶³-modelverdrag definieert de juridische dubbele belasting als volgt: *“The imposition of comparable taxes in two (or more) different states on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods.”*⁶⁴ Dit houdt dus de situatie in waarbij eenzelfde belastingplichtige meermaals door verschillende overheden over dezelfde belastbare materie belast wordt. Zoals hierboven vermeld, zal dit steeds zijn (voornaamste⁶⁵) oorzaak vinden in een overlapping van de door de staten gehanteerde heffingsprincipes. In het kader van de problematiek van de invulling van het woonplaatsbegrip van vennootschappen, zijn volgende dubbele belastingen relevant.

Voorbeelden

Woonstaatprincipe – woonstaatprincipe:

X heeft volgens staat A haar fiscale woonplaats in A en volgens staat B in B. Op basis hiervan zullen zowel staat A als staat B belastingen kunnen heffen op het wereldwijd inkomen van X.

Woonstaatprincipe – nationaliteitsprincipe:

X heeft de nationaliteit van staat A, die het nationaliteitsprincipe hanteert, maar haar fiscale woonplaats in staat B, die toepassing maakt van het woonstaatprincipe. Zowel staat A als staat B zal belasting kunnen heffen op het wereldwijd inkomen van X.

Woonstaatprincipe – bronstaatprincipe:

X heeft haar fiscale woonplaats in staat A, die het woonstaatprincipe hanteert, maar verwerft inkomsten op het grondgebied van staat B, die toepassing maakt van het bronstaatprincipe. Staat A en B zullen beiden de inkomsten verworven in staat B kunnen taxeren.

1.6.4 Maatregelen ter voorkoming van de internationale dubbele belasting

Verschillende manieren zijn voorhanden om het probleem van de internationale dubbele belasting te vermijden. Staten kunnen dit bereiken door middel van samenwerking met een andere staat,

⁶³ Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling.

⁶⁴ Punt 1 van de inleiding van OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing.

⁶⁵ Juridische dubbele belasting kan ook voorkomen bij de verschillende kwalificatie van een inkomen. Als staat A een prestatie aanmerkt als een inkomen dat belast dient te worden in de woonstaat, maar staat B kwalificeert het als een inkomen dat door de bronstaat belast moet worden, zal ook hier sprake zijn van dubbele belasting. De dubbele belasting vindt dan nog steeds zijn oorsprong in een overlap van heffingsprincipes, maar ook ten dele in de verschillende kwalificatie van een inkomen, zie ook D. HUND, *Belastingverdragen: instrumenten ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, Deventer, Kluwer, 1983, 23.

maar kunnen ook unilateraal maatregelen⁶⁶ in haar nationaal fiscaal recht inschrijven. Maatregelen kunnen dus zowel op nationaal als op internationaal vlak plaatsvinden.

Niettegenstaande dus verschillende manieren bestaan om op unilaterale wijze dubbele belasting te vermijden, zijn deze niet steeds afdoende om internationale dubbele belasting volledig uit te sluiten. Het afsluiten van dubbelbelastingverdragen is de meest efficiënte wijze om het probleem op te lossen. Bovendien is dit ook het instrument bij uitstek om oplossingen te zoeken die het meest geschikt zijn voor de relaties tussen de verdragsluitende staten⁶⁷.

1.7 Besluit

Hoewel de slogan ‘*no taxation without representation*’⁶⁸ al honderden jaren oud is, beheerst ze nog steeds het fiscaal recht: een belasting kan slechts ingevoerd worden door een wettelijke bepaling. De verzameling van al deze bepalingen noemt men het belasting- of fiscaal recht. Op grond van de belastingsovereiniteit heeft een staat het recht om via die wettelijke bepalingen haar eigen fiscale regels, met inbegrip van de heffingsbevoegdheid, vast te leggen. Bij de toepassing van die soevereiniteit dient een staat echter wel de soevereiniteit van andere staten te respecteren.

Krachtens haar soevereiniteit kan een staat de heffingsbevoegdheid baseren op het woonstaat-, nationaliteits- en/of bronstaatprincipe. Bij gelijktijdige uitoefening van de soevereiniteit door verschillende staten kan het echter voorkomen dat de heffingsbevoegdheden overlappen en dat een inkomen meermaals door verschillende staten wordt geïncasseerd. Niettemin staten unilaterale maatregelen (kunnen) nemen om deze juridische dubbele belasting, die te onderscheiden is van de economische dubbele belasting, te vermijden, zijn deze vaak niet afdoende. Het internationaal fiscaal recht tracht hier op bi- of multilaterale wijze een mouw aan te passen middels het gebruik van dubbelbelastingverdragen.

⁶⁶ De wereldwijd drie bekendste en gehanteerde maatregelen zijn de *foreign tax credit method*, de *exemption method* en de *deduction method*, zie hiervoor ook K. HOLMES, *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*, Amsterdam, IBFD, 2014, 28-36; J. MALHERBE en P. FAES, “De technieken in het Belgisch fiscaal recht ter voorkoming van internationale dubbele belasting: vrijstelling versus verrekening” in G. JOSEPH e.a. (eds.), *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling: nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal belastingrecht?*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, 1993, 465-489; M. VANDENDIJK e.a., *Dubbelbelastingbedragen en fiscus*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2012, 18-26.

⁶⁷ M. VANDENDIJK e.a., *Dubbelbelastingbedragen en fiscus*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2012, 26.

⁶⁸ ‘*No taxation without representation*’, dat zijn oorsprong vindt in de Magna Charta van 1215 (<http://www.bloom-law.be/nl/actualiteit/blog/2224/no-taxation-without-representation>), was de slogan die de Amerikaanse kolonisten in de Dertien Koloniën in 18^e eeuw gebruikten. De kolonisten waren van mening dat de wetten die op hen van toepassing waren – *in casu* de verhoging van de belasting – niet legaal waren, gezien ze geen enkele inspraak hadden in het Britse bestuur over de kolonie, zie ook G. MARTYN en R. OPSOMMER, *Geschiedenis van de politiek en van het publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2011, 160 e.v.

Het doel van deze inleiding bestaat er ten eerste in een onontbeerlijke basis te geven over hoe staten personen onderwerpen aan hun belasting en hoe de problemen die hierbij kunnen ontstaan, vermeden of opgelost kunnen worden. Daarnaast toont de inleiding ook het belang aan van de woonplaats van een persoon. Niet enkel wordt de woonplaats in het merendeel van de staten gebruikt om te bepalen wie aan haar belasting onderhevig is. Ook het OESO-Modelverdrag en dubbelbelastingverdragen tussen staten hanteren inwonerschap om het personeel toepassingsgebied af te bakenen.

Hoofdstuk 2. Woonplaats van een vennootschap in het Belgisch fiscaal recht

2.1 Inleiding

België maakt gebruik van het woonstaat- en bronstaatprincipe om belastingen te heffen. Krachtens art. 2, §1, 5° WIB 1992 j° art. 179 WIB 1992 worden binnenlandse vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Voor inkomsten die verkregen worden in België door niet-inwoners past België het bronstaatprincipe toe⁶⁹.

Ex art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992 wordt een binnenlandse vennootschap gedefinieerd als “enigerlei vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft en niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten”. Een buitenlandse vennootschap wordt dan negatief omschreven als “enigerlei vennootschap die in België geen maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer heeft”⁷⁰. De woonplaats van de vennootschap is dus beslissend om te bepalen of de desbetreffende vennootschap België als woonstaat heeft en dus of zij aan de Belgische vennootschapsbelasting met haar wereldwijd inkomen onderhevig is, dan wel aan de belasting voor niet-inwoners met het inkomen behaald in België⁷¹. Gezien geen eensgezindheid bestaat over de verhouding tussen en de invulling van de criteria die voorkomen in art. 2, §1, 5°, b) en c) WIB 1992 – ‘maatschappelijke zetel’, ‘voornaamste inrichting’, ‘zetel van bestuur’ en ‘zetel van beheer’ – en een letterlijke lezing tot een onlogisch gevolg zou leiden⁷² zullen deze uitgebreid worden behandeld.

2.2 Vennootschap in het fiscaal recht

Art. 2, §1, 5°, a), eerste lid WIB 1992 definieert een vennootschap als “enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die, regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard”. Daarentegen worden “lichamen met rechtspersoonlijkheid die naar Belgisch recht zijn opgericht en voor de toepassing van de inkomstenbelastingen worden geacht geen rechtspersoonlijkheid te bezitten” niet als vennootschappen aangemerkt⁷³.

⁶⁹ Art. 228 WIB 1992.

⁷⁰ Art. 2, §1, 5°, c) WIB 1992.

⁷¹ Art. 179 WIB 1992; art. 227 WIB 1992.

⁷² Indien een vennootschap een van de vier aanknopingspunten in België heeft en de drie andere in een andere staat, is zij op grond van art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992 j° art. 2, §1, 5°, c) WIB 1992 zowel een Belgische als een buitenlandse vennootschap, zie J.-P. LAGAE, “De migratie van vennootschappen en de Belgische inkomstenbelastingen” in *Liber Amicorum Prof. em. E. Krings*, Brussel, Story-Scientia, 1991, (1031) 1035.

⁷³ Art. 2, §1, 5°, a), tweede lid WIB 1992.

Het begrip ‘vennootschap’ in het fiscaal recht is aldus veel breder dan in het vennootschapsrecht. Niet enkel vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die dat zijn op grond van art. 1 W.Venn. j° art. 2 W.Venn. behoren onder deze noemer, ook vzw’s en stichtingen kunnen onderhevig zijn aan de vennootschapsbelasting. Om zich te onderscheiden van vzw’s en stichtingen die aan de rechtspersonenbelasting onderhevig zijn, dienen zij een onderneming te exploiteren of zich bezig te houden met verrichtingen van winstgevende aard. Niettegenstaande zowel de vzw als de stichting in beginsel een belangeloos doel nastreeft, is het niet uitgesloten dat zij commerciële activiteiten ontplooiën. Een vzw mag immers commerciële activiteiten ontwikkelen voor zover deze kwantitatief ondergeschikt zijn aan het belangeloze doel dat ze nastreeft, terwijl een stichting onbeperkt commerciële activiteiten mag ontwikkelen indien zij dit doet als middel om het belangeloze doel na te streven⁷⁴.

Gezien de vennootschapsbelasting zich niet beperkt tot naar Belgisch recht opgerichte vennootschappen, dient ook elke naar buitenlands recht opgerichte rechtspersoon die onder de definitie van art. 2, §1, 5°, a), eerste lid WIB 1992 ressorteert als vennootschap te worden beschouwd. Indien een entiteit aldus in het buitenland regelmatig werd opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard, zal deze aangemerkt worden als vennootschap. Indien die entiteit voldoet aan de voorwaarden opgelegd in art. art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992 zal zij in België onderhevig zijn aan de vennootschapsbelasting.

2.3 Maatschappelijke zetel

Het eerste wettelijke criterium van art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992 betreft de maatschappelijke zetel. Omtrent de betekenis van de term ‘maatschappelijke zetel’ bestaan in de rechtsleer drie verschillende theorieën⁷⁵.

Volgens een eerste visie is de maatschappelijke zetel de zetel die in de statuten wordt vermeld en vormt het een afzonderlijke aanknopingsfactor. Ingevolge deze theorie heeft een vennootschap met statutaire zetel in België steeds haar fiscale woonplaats in België, ongeacht of de voornaamste inrichting zich in België of in het buitenland bevindt.

Volgens een tweede visie moet de maatschappelijke zetel omschreven worden als de statutaire zetel, maar vormt dit slechts een ondergeschikt criterium aan de voornaamste inrichting. De maatschappelijke zetel is dan ook geen zelfstandig criterium, maar slechts een vermoeden *iuris tantum*

⁷⁴ R. VAN BOVEN, *De Belgische stichting*, Gent, Larcier, 2011, 7-8.

⁷⁵ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 220-221.

van inwonerschap. De fiscale administratie kan zich beroepen op deze statutaire zetel om de vennootschap aan de Belgische vennootschapsbelasting te onderwerpen, tenzij de vennootschap het tegendeel bewijst. Omgekeerd kan de administratie een vennootschap met statutaire zetel in het buitenland, maar met, volgens de administratie, werkelijke zetel in België onderwerpen aan de vennootschapsbelasting. In het tweede geval draagt niet de vennootschap, maar wel de administratie de bewijslast en dient ze aan te tonen dat de werkelijke zetel niet samenvalt met de buitenlandse statutaire zetel⁷⁶.

Tenslotte dient volgens de derde visie de maatschappelijke zetel als synoniem voor werkelijke zetel te worden gebruikt. In dit geval belichamen alle criteria een enkel aanknopingspunt.

Mijns inziens zijn de eerste en de derde theorie in het licht van de administratieve commentaren, voorafgaande beslissingen, de parlementaire stukken omtrent de hervorming van de inkomstenbelastingen⁷⁷ en bepaalde rechtspraak niet houdbaar.

Volgens de eerste visie primeert de statutaire zetel op de werkelijke zetel. De administratie schrijft echter in haar commentaar dat “als de statuten een maatschappelijke zetel vermelden die in feite niet de voornaamste inrichting van de vennootschap is (m.a.w. als de maatschappelijke zetel meer schijn dan werkelijkheid is), bepaalt de ligging van de voornaamste inrichting of de vennootschap al dan niet aan de Ven.B onderworpen is voor zover, wel te verstaan, de ene in België en de andere in het buitenland is gelegen”⁷⁸. Kortom, volgens de administratie primeert de werkelijke zetel op de statutaire zetel. Dit wordt door de administratie nogmaals bevestigd door te stellen dat de staat naar wiens recht de vennootschap is opgericht op zich niet voldoende is om te besluiten waar de fiscale woonplaats van de vennootschap gelegen is⁷⁹. Ook zou het nut van de woorden “haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer” uit art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992 volledig worden uitgehouden indien men zich enkel zou baseren op de statutaire zetel. Daarenboven bepaalt de Dienst Voorafgaande Beslissingen dat de vennootschap die de aanvraag deed haar fiscale woonplaats buiten België heeft, niettegenstaande de statutaire zetel zich in België bevindt⁸⁰.

Overeenkomstig de derde visie vormt de term ‘maatschappelijke zetel’ een synoniem voor de werkelijke zetel. Hoewel deze visie bijval kent in de rechtsleer⁸¹, kan ook deze visie mijns inziens van

⁷⁶ N. BAMBENS, “Beslissing voorbereid in buitenland: geen impact op werkelijke zetel als raad van bestuur beoordelingsvrijheid behoudt”, *Fisc.Act.* 2014, nr. 29, (1) 4.

⁷⁷ Ontwerp van wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen, *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366.

⁷⁸ *Com.I.B.* 1992, nr. 179/23.

⁷⁹ *Com.I.B.* 1992, nr. 179/25; *Com.I.B.* 1992, nr. 179/26.

⁸⁰ Voorafgaande Beslissing nr. 900.405, *d.d.* 1 december 2009, punt 28.

⁸¹ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis

tafel geveegd worden. De parlementaire stukken verduidelijken dat de ‘zetel van bestuur of beheer’ moeten gezien worden als synoniemen voor ‘voornaamste inrichting’⁸². Gezien niet vermeld wordt dat het tevens synoniemen zijn voor ‘maatschappelijke zetel’, kan men hieruit afleiden dat de maatschappelijke zetel dan ook geen synoniem is voor de drie andere begrippen. Dit wordt impliciet bevestigd door het administratieve commentaar. De woorden “in dat geval is de statutaire maatschappelijke zetel tezelfdertijd de werkelijke zetel van de vennootschap” impliceren dat er ook gevallen zijn waarin de maatschappelijke zetel niet tezelfdertijd de werkelijke zetel is⁸³. Ook de Dienst Voorafgaande Beslissingen is dezelfde mening toegedaan⁸⁴. In een voorafgaande beslissing werd immers bevestigd dat de maatschappelijke zetel “een formeel begrip [is], d.w.z. [dat] het [...] de plaats [is] zoals vermeld in de oprichtingsakte en handelsregister”. Daarenboven oordeelt ook bepaalde recente rechtspraak in die zin⁸⁵.

Op grond van wat hierboven werd aangetoond, is de tweede visie volgens mij de correcte. Op grond van deze visie is de maatschappelijke, of statutaire, zetel de zetel die in de oprichtingsakte wordt vermeld⁸⁶. In het Belgisch fiscaal recht, dat aldus de werkelijke zetelleer aanhangt, geldt de maatschappelijke zetel dus slechts als vermoeden *iusuris tantum* van inwonerschap⁸⁷. De fiscale administratie kan zich beroepen op de maatschappelijke zetel om de vennootschap aan de vennootschapsbelasting te onderwerpen, tenzij de vennootschap het tegenbewijs kan leveren en aantoont dat de zetel van effectieve leiding zich niet op de plaats van de maatschappelijke zetel bevindt. De Leuvense rechtbank van eerste aanleg vonniste in dit kader dat de loutere verhuis van België naar

Rechten UAntwerpen, 2018, 253; D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Gent, Larcier, 2016, 457; S. VAN CROMBRUGGE, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblo, 2014, 26.

⁸² Ontwerp van wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen, *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366, 180.

⁸³ *Com.I.B.* 1992, nr. 179/22.

⁸⁴ Voorafgaande Beslissing nr. 2010. 372, *d.d.* 14 december 2010, punt 18.

⁸⁵ Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS, “De maatschappelijke zetel is in dit verband slechts dienstig als een feitelijk, weerlegbaar vermoeden dat op deze plaats ook het beheer en de controle wordt uitgeoefend.”

⁸⁶ Voorafgaande Beslissing nr. 2010. 372, *d.d.* 14 december 2010, punt 18; Voorafgaande Beslissing nr. 2015.154, *d.d.* 26 mei 2015, punt 16; Voorafgaande Beslissing nr. 2016.904, *d.d.* 14 februari 2017, punt 13; Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS; H. BRAECKMANS en R. HOUBEN, *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 234; C. CHEVALIER, *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2015, 20; P. DE VOS e.a., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 39; L. HINNEKENS, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, Ced Samsom, 1985, 89.

⁸⁷ Voorafgaande Beslissing nr. 900.405, *d.d.* 1 december 2009, punt 25; Voorafgaande Beslissing nr. 2010. 372, *d.d.* 14 december 2010, punt 18; C. CHEVALIER, *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2015, 20; P. DE VOS e.a., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 39.

Duitsland van de enige aandeelhouder van een éénmans-bvba niet afdoende is om te kunnen bewijzen dat “alle bestuursbeslissingen worden genomen vanuit Duitsland en dat bijgevolg de werkelijke leiding van de activiteiten in Duitsland gelegen is”⁸⁸. Deze zienswijze blijkt ook uit de commentaar bij het WIB 1992. Volgens de fiscale administratie is de maatschappelijke zetel meestal ook haar voornaamste inrichting: “daar is het beheer van de zaken geconcentreerd, van daaruit vertrekt feitelijk de wekkende impuls en wordt de hogere controle uitgeoefend, daar worden gewoonlijk de algemene vergaderingen van de aandeelhouders of vennoten gehouden”. Als dat het geval is, wordt de maatschappelijke zetel geacht de werkelijke zetel te zijn⁸⁹.

2.4 Voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer

Prima facie lijkt het dat art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992 vier verschillende criteria bevat waarvan de voornaamste inrichting, de zetel van bestuur en de zetel van beheer er drie zijn. Niets is minder waar; uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de zetel van beheer en zetel van bestuur als synoniemen moeten worden beschouwd en dat de toevoeging van deze woorden niet betekent dat er nieuwe begrippen⁹⁰ worden ingevoerd, maar dat ze “gelijktijdig worden gebruikt om beter te doen uitkomen dat een vennootschap in België is gevestigd zodra haar maatschappelijke zetel of de zetel van waaruit zij geheel haar bedrijvigheid bestuur of beheert [zich in België bevindt], onverschillig of die bedrijvigheid in België dan wel in het buitenland wordt uitgeoefend”⁹¹. Voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer moet dus als geheel worden gezien van de plaats waaruit de vennootschap effectief geleid wordt, *i.e.* haar werkelijke zetel.

De fiscale administratie is echter een andere mening toegedaan. De administratie behandelt de voornaamste inrichting en de zetel van beheer of bestuur als twee verschillende criteria, gezien het gebruik van “hetzij ... hetzij”⁹². In een voorafgaande beslissing werd echter bevestigd dat ‘voornaamste inrichting’ een synoniem is van ‘zetel van bestuur of beheer’⁹³. Dit is mijns inziens ook de meest logische redenering; gezien slechts een opdeling kan gemaakt worden tussen statutaire en werkelijke zetel, dienen de drie begrippen dan ook gezien te worden binnen het grotere geheel van de werkelijke zetel en als synoniemen dan wel als aanvulling op elkaar te worden gebruikt.

⁸⁸ Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS.

⁸⁹ *Com.I.B.* 1992, nr. 179/23.

⁹⁰ Naast ‘voornaamste inrichting’.

⁹¹ Ontwerp van wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen, *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366, 180.

⁹² *Com.I.B.* 1992, nr. 179/21.

⁹³ Voorafgaande Beslissing nr. 900.405, *d.d.* 1 december 2009, punt 22.3.

De begrippen worden in het WIB 1992 niet gedefinieerd. In tegenstelling tot de maatschappelijke zetel zijn dit geen juridische begrippen, maar feitelijke begrippen⁹⁴. Om te achterhalen waar de werkelijke zetel ligt, zal dus een feitenanalyse dienen te gebeuren. Die feitenanalyse zal natuurlijk gebaseerd moeten worden op de invulling die de wetgever heeft willen geven aan de begrippen, op de rechtspraak omtrent het begrip en op de invulling van de fiscale administratie en de Dienst Voorafgaande Beslissingen.

2.4.1 Analyse van de wetshistorie

De voorloper van de vennootschapsbelasting, het patentrecht, werd verschuldigd indien een vennootschap haar bestuurlijke hoofdinrichting ("*principal établissement administratif*") in België had⁹⁵. Tijdens de vergadering van 23 november 1904 werd de term als volgt gedefinieerd: "*Le lieu de l'établissement administratif d'une société, c'est évidemment, dans l'esprit du projet, le lieu où se trouvent « ses bureaux, sa direction, son personnel administratif ». Si la société possède plusieurs usines, plusieurs entreprises, plusieurs établissements industriels ou commerciaux ayant chacun sa direction particulière, le lieu du principal établissement administratif est le lieu où se trouve la direction générale, d'où part l'impulsion donnée aux divers établissements de production, de fabrication ou de commerce, et où sont centralisés les résultats de leurs travaux et de leurs affaires.*"⁹⁶ Hieruit valt af te leiden dat de bestuurlijke hoofdinrichting zich bevindt op de plaats waar de voornaamste belangen verenigd zijn, *i.e.* op de plaats waar haar kantoren, bestuur en beherend personeel zich bevinden. Indien deze op verschillende plaatsen gelegen zijn, primeert de plaats van waaruit de vennootschap overkoepelend wordt bestuurd, de plaats van waaruit de algehele verantwoordelijkheid wordt waargenomen⁹⁷. Een aantal jaar later werd dit bevestigd in de voorbereidende werken van de wet van 1 september 1913⁹⁸: "De bestuurlijke hoofdrichting is die waar de rechtspersoon der vennootschap geconcentreerd is, waar feitelijk de voortbrengende bezieling gegeven en hooger

⁹⁴ *Com.I.B.* 1992, nr. 179/25; Voorafgaande Beslissing nr. 900.405, *d.d.* 1 december 2009, punt 26; Voorafgaande Beslissing nr. 2010. 372, *d.d.* 14 december 2010, punt 18; Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS; N. BAMMENS, "National report Belgium" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 387; C. CHEVALIER, *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2015, 21; A. HAELTERMAN en M. FELIS, *Vennootschapsbelasting doorgelicht. Een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 27; L. HINNEKENS, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, Ced Samsom, 1985, 91; S. VAN CROMBRUGGE, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblo, 2014, 26.

⁹⁵ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 276.

⁹⁶ Budget des voies et moyens pour l'exercice 1905, *Parl.St.* Kamer 1904-05, nr. 19, 5.

⁹⁷ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 276-277.

⁹⁸ *Ibid.*, 277.

controle gehouden wordt, waar de men de winsten incasseert en waar de aandeelhouders zich vereenigen. [Het is de plaats waar] de voornaamste grondslagen welke het bestuur of de zaakvoering kernschetsen, 't is te zeggen de bureelen, inzonderheid die van het zogenaamd bestuur, van den koophandeldienst, der middenboekhouding, enz. vereenigd zijn.”⁹⁹

Met de wet van 20 november 1962 heeft de wetgever het begrip ‘bestuurlijke hoofdinrichting’ vervangen door ‘voornaamste inrichting’. Gezien in de voorbereidende werken geen redenen omtrent deze vervanging werden aangegeven, mag men aannemen dat de wetgever geen ander criterium heeft willen invoeren. Aan het begrip ‘voornaamste inrichting’ wordt dus dezelfde invulling gegeven als aan ‘bestuurlijke hoofdinrichting’¹⁰⁰.

In diezelfde voorbereidende werken werd tevens overgegaan tot de invoeging van de termen ‘zetel van bestuur’ en ‘zetel van beheer’. Zoals hierboven reeds vastgesteld zijn deze slechts synoniemen voor voornaamste inrichting en heeft de wetgever niet als bedoeling om nieuwe begrippen in te voeren. Er werd toen eveneens bevestigd dat de voornaamste inrichting de plaats is “van waaruit zij geheel haar bedrijvigheid bestuurt of beheert”¹⁰¹. Het nut van de toevoeging van deze begrippen is ook voor LAGAE niet duidelijk, te meer omdat de Raad van State geadviseerd had deze begrippen niet in de wet op te nemen.

De plaats waar de exploitatiezetel zich bevindt of waar de bedrijvigheid wordt uitgeoefend is voor de lokalisatie van de voornaamste inrichting van geen belang. De voorbereidende werken van de wet van 20 november 1962 bepalen immers “dat een vennootschap in België is gevestigd zodra haar maatschappelijke zetel of de zetel van waaruit zij geheel haar bedrijvigheid bestuurt of beheert [zich in België bevindt], onverschillig of die bedrijvigheid in België dan wel in het buitenland wordt uitgeoefend”¹⁰². Omgekeerd zal een vennootschap waarvan de maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in het buitenland is gevestigd en een bedrijvigheid in België uitoefent niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen worden.

⁹⁹ Wetsontwerp waarbij, in vervanging van het evenredig patentrecht en het evenredig mijnrecht, eene taxe wordt gevestigd op de inkomsten of winsten behaald in de vennootschappen op aandelen en in zekere financiële- en nijverheidsbedrijven, *Parl.St.* Kamer 1912-13, nr. 291, 5.

¹⁰⁰ J.-P. LAGAE, *Vennootschapsbelasting*, Diegem, Ced Samsom, 1998, 15.

¹⁰¹ Ontwerp van wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen, *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366, 180.

¹⁰² *Ibid.*

Niettegenstaande onze samenleving heden ten dage gekenmerkt wordt door globalisering en informatisering en deze definities niet meer de nodige antwoorden bieden, kan men er toch een algemeen principe uit afleiden¹⁰³. Namelijk dat de voornaamste inrichting van een vennootschap begrepen moet worden als de plaats van waaruit de vennootschap feitelijk bestuurd wordt, waar de belangrijkste beslissingen worden genomen en waar de verantwoordelijkheid ligt voor die genomen beslissingen.

2.4.2 Analyse van de rechtspraak en rechtsleer met behulp van het vennootschapsrecht

2.4.2.1 Algemeen

Vermits de fiscale wetgeving en de parlementaire voorbereidingen slechts een kader scheppen en al verouderd zijn, zullen de begrippen verder moeten worden ingevuld door de rechtsleer en rechtspraak. De fiscale wet geeft immers geen richtlijnen om te besluiten welk orgaan de vennootschap werkelijk leidt en hoe dat orgaan achterhaald dient te worden.

De rechtspraak en -leer zijn het erover eens dat met de voornaamste inrichting de plaats bedoeld wordt van waaruit de vennootschap werkelijk geleid wordt¹⁰⁴. Gezien dit een feitenanalyse noodzaakt, zal vaak rekening gehouden worden met de plaats waar de algemene vergadering plaatsvindt, waar het bestuursorgaan vergadert, waar de archieven zich bevinden, waar de vennootschap de bankrekeningen heeft, de plaats van waar de briefwisseling toekomt, waar de bestuurders hun activiteiten uitoefenen...¹⁰⁵ Het valt echter vaak voor dat deze plaatsen, al dan niet doelbewust, niet gecentraliseerd zijn en zich dus op verschillende plaatsen bevinden. Om dan de plaats te achterhalen waar de vennootschap werkelijk geleid wordt, dient men na te gaan welk vennootschapsorgaan de vennootschap 'werkelijk bestuurt'.

Het bestuur of management van een vennootschap vindt plaats op drie verschillende niveaus: het strategisch (i.e. beslissingen die het fundamentele beleid en de langetermijndoelstellingen van een onderneming vorm geven), tactisch (i.e. beslissingen die de langetermijndoelstellingen verwezenlijken met de toegewezen middelen) en operationeel niveau (i.e. beslissingen die vnl. betrekking

¹⁰³ P. DE VOS e.a., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 40.

¹⁰⁴ Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS; Rb. Brussel 6 juni 2014, *FJF* 2014/286; N. BMMENS, "National report Belgium" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 382; M. DELANOTE en M. MAUS, *Basisbegrippen fiscaal recht*, Brugge, Die Keure, 2016, 124; P. DE VOS e.a., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 39; A. HAELTERMAN en M. FELIS, *Vennootschapsbelasting doorgelicht. Een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, 27; A. TIBERGHIE, *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2016, 2016; S. VAN CROMBRUGGE, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblo, 2014, 26; I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek vennootschapsbelasting 2017-2018*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 8-9.

¹⁰⁵ Bv. Brussel 9 april 1963, *Rev.fisc.* 1964, 101; Rb. Brussel 6 juni 2014, *FJF* 2014/286.

hebben op de dagelijkse activiteiten)¹⁰⁶. Volgens BAMMENS zullen de organen die instaan voor het strategisch en het tactisch management de voornaamste inrichting bepalen, waarbij het strategisch management voorrang krijgt indien beide niveaus door een ander orgaan worden uitgeoefend¹⁰⁷. Deze visie is in overeenstemming met de bedrijfskunde die zegt dat strategie een zeer belangrijk onderdeel vormt van een succesvolle bedrijfsvoering¹⁰⁸. Met een unieke strategie kan een bedrijf zich immers van haar concurrenten differentiëren¹⁰⁹. DE BROE nuanceert dit echter door te zeggen dat men inderdaad voorrang dient te geven aan het strategisch management om de voornaamste inrichting te bepalen, maar dat het aantal strategische beslissingen in kleine bedrijven zodanig gering kunnen zijn dat het belang van het tactisch management dat van de strategische beslissingen overtreft en dat aldus het orgaan dat hiervoor instaat gehanteerd moet worden om de voornaamste inrichting te bepalen¹¹⁰. Dat dit (het feit dat de voornaamste inrichting afhangt van de activiteit en de grootte van de vennootschap) rechtsonzekerheid in de hand kan werken hoeft geen betoog. Werkelijk leiden of besturen houdt dus in de strategische en/of belangrijkste beslissingen nemen, de verantwoordelijkheid voor die beslissingen dragen en de bezieler zijn van de leidende impulsen van de vennootschap. Afhankelijk van de grootte van de vennootschap zal dit dus het strategisch en/of het tactisch management zijn. BROSENS stelt zich de vraag of met het orgaan dat volgens de Belgische vennootschapswetgeving die bestuursbevoegdheden toegewezen krijgt, dan wel met het orgaan dat in werkelijkheid de bestuursbevoegdheden uitoefent rekening dient gehouden te worden¹¹¹. Hoewel zij rechtsleer aanhaalt die in beider zin oordelen, kan dit vraagstuk mijns inziens eenvoudig worden opgelost. Vermits het Belgisch fiscaal recht de werkelijke zetelleer huldigt en aldus de realiteit primeert, kan men niet anders dan enkel het orgaan dat in werkelijkheid de be-

¹⁰⁶ N. BAMMENS, "National report Belgium" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 380; L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 630-634; L. DE BROE, "Corporate tax residence in civil law jurisdictions" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (95) 103; H. MINTZBERG, *Organisatiestructuren*, Amsterdam, Pearson, 2013, 13-15.

¹⁰⁷ N. BAMMENS, "National report Belgium" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 381.

¹⁰⁸ V. WOUTERS, G. VERCAUTEREN en E. DE SCHUTTER, *De 1 pagina strategie voor KMO-ondernemers met groeiambitie*, Brugge, Die Keure, 2012, 16.

¹⁰⁹ ¹⁰⁹ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 634.

¹¹⁰ L. DE BROE, "Corporate tax residence in civil law jurisdictions" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (95) 103.

¹¹¹ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 279.

stuursbevoegdheden uitoefent in rekening nemen. Dit wordt ook onderschreven door de parlementaire voorbereiding: “De bestuurlijke hoofdrichting is die [...] waar feitelijk de voortbrengende bezieling gegeven [...] wordt.”¹¹² Uit de rechtspraak kan eenzelfde positie afgeleid worden¹¹³. Men kan dus niet *a priori* besluiten dat bv. de raad van bestuur in elke vennootschap de werkelijke leiding neemt. Er kan immers sprake zijn van een “papieren of marionet-rol” van een orgaan dat enkel de beslissingen van een ander orgaan bekrachtigt¹¹⁴. Na te hebben vastgesteld welk orgaan *de facto* de belangrijkste beslissingen neemt, dient nagegaan te worden waar deze beslissingen genomen worden en welke maatstaven daarvoor in aanmerking genomen mogen worden.

2.4.2.2 Wie bestuurt de vennootschap?

2.4.2.2.1 Algemeen

Vele vennootschappen hebben sinds lang minstens twee organen: de algemene vergadering van aandeelhouders en een bestuursorgaan¹¹⁵. Waar vroeger vooral de algemene vergadering de ruimste bevoegdheid had en de raad van bestuur slechts uitvoerde wat die eerste besliste, is dit vandaag niet meer zo¹¹⁶. Tegenwoordig ligt de macht bij het bestuur. Dit is initieel zo geëvolueerd omdat de aandeelhouders geacht werden eerder elk hun individueel belang na te streven – waardoor onderlinge conflicten kunnen ontstaan die het bestaan van de vennootschap in gedrang kunnen brengen –, terwijl het bestuur veeleer het algemeen belang van de rechtspersoon behartigt. Daarenboven worden de bestuurders geacht te zijn aangesteld voor hun professionele kennis of inzet. Men kan zich de vraag stellen of deze zienswijze tegenwoordig nog onderschreven kan worden. Door het hanteren van een systeem van bonussen, zijn bestuurders en managers vaak geneigd die bonus na te jagen, zonder rekening te houden met het algemeen belang van de vennootschap¹¹⁷. Daarnaast

¹¹² Wetsontwerp waarbij, in vervanging van het evenredig patentrecht en het evenredig mijnrecht, eene taxte wordt gevestigd op de inkomsten of winsten behaald in de vennootschappen op aandelen en in zekere financiële- en nijverheidsbedrijven, *Parl.St. Kamer 1912-13*, nr. 291, 5.

¹¹³ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 280.

¹¹⁴ J.-P. LAGAE, “Fiscale erkenning of niet-erkenning van de vennootschap of van haar tussenkomst”, *TFR* 1999, (833) 839.

¹¹⁵ Met ‘vele vennootschappen’ wordt bedoeld dat dit algemeen genomen zo zal zijn, maar geen noodzakelijkheid is. Een stichting heeft bv. geen algemene vergadering en personenvennootschappen zijn niet verplicht een bestuur te organiseren. Met ‘minstens’ wordt bedoeld dat ook meer dan twee organen mogelijk zijn. Vaak zullen vennootschappen een directiecomité en een orgaan van dagelijks bestuur hebben.

¹¹⁶ D. VAN GERVEN, *Rechtspersonen in Beginselen van Belgisch privaatrecht*, Mechelen, Kluwer, 2007, 144-145.

¹¹⁷ Om misbruiken te vermijden werden codes omtrent *corporate governance* opgesteld: Belgische *Corporate Governance* code van 2009 voor beursgenoteerde vennootschappen en Code Buysse III *Corporate Governance* code van mei 2017: aanbevelingen voor niet-beursgenoteerde ondernemingen.

worden de bestuurders benoemd door de algemene vergadering¹¹⁸. Het valt dus niet uit te sluiten dat bestuurders slechts als stromannen fungeren voor de aandeelhouders.

Uit de bevoegdheden die de algemene vergadering krachtens de wet toegewezen krijgt kan besloten worden dat de algemene vergadering *de iure* geen strategische beslissingen neemt en het algemeen beleid van de vennootschap niet bepaalt¹¹⁹. Van daaruit komen dus ook niet de leidende impulsen. De plaats waar de algemene vergadering plaatsvindt kan aldus op zichzelf geen doorslaggevend criterium zijn om te besluiten dat de voornaamste inrichting op die plaats ligt. Ook het hof van beroep te Luik is van oordeel dat de plaats waar de aandeelhouders vergaderen op zichzelf geen doorslaggevend criterium kan zijn: “[...] *le seul fait [...] de tenir ses assemblées en France ne suffit pas [...]*”¹²⁰. Dit sluit echter niet uit dat de raad van bestuur in een bepaald geval slechts de beslissingen die door de algemene vergadering worden genomen bekrachtigt. In dat geval zal sprake zijn van de marionet-rol waarvan hierboven sprake. Het is echter niet abnormaal dat een of meerdere aandeelhouders controle uitoefenen op de raad van bestuur¹²¹. Dit is dan ook geoorloofd, vermits zij de eigenaars zijn. Er moet echter wel op gelet worden dat de raad van bestuur niet enkel ratificeert wat de aandeelhouders reeds beslist hebben. In dat geval hebben we immers te maken met een geveinsde zetel en zal voor het bepalen van de voornaamste inrichting geen rekening gehouden moeten worden met de plaats waar de raad van bestuur vergadert, maar eerder met de plaats waar de algemene vergadering de door de raad van bestuur geratificeerde beslissingen heeft genomen. Dit kan bv. het geval zijn bij kleine familiebedrijven en basis- en brievenbusvennootschappen¹²² waar de venno(o)t(en) de werkelijke leiding ne(e)m(t)(en) en het bestuursorgaan slechts *pro forma* bestaat¹²³. Gezien het bepalen van de voornaamste inrichting een feitenkwestie en geen juridische, kan *in casu* toch de plaats van de algemene vergadering bepalend zijn.

¹¹⁸ Cf. art. 256 W. Venn., art. 518, §2 W.Venn., art. 4 vzw-wet.

¹¹⁹ Dit dient bij sommige vennootschappen genuanceerd te worden. De vennoten van een personenvennootschap zullen immers als bestuurders fungeren indien in de statuten geen andere regeling werd opgenomen.

¹²⁰ Luik 9 november 1988, *Bull.Bel.* 1991, nr. 709, 2299.

¹²¹ N. BMMENS, “National report Belgium” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 387; J.-P. LAGAE, “Fiscale erkenning of niet-erkenning van de vennootschap of van haar tussenkomst”, *TFR* 1999, (833) 839.

¹²² BROSENS omschrijft een basisvennootschap als een vennootschap die die in het buitenland wordt opgericht voor fiscale doeleinden. Als deze vennootschap dan ook nog eens weinig tot geen substantie in de staat van oprichting heeft, omschrijft zij dat als een brievenbusvennootschap, zie L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 643, voetnoot 2504.

¹²³ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 643.

Hoewel een aandeelhouder en de algemene vergadering geen bindend instructierecht mogen uitoefenen, komt het binnen grote internationale groepsstructuren voor dat het beleid en de strategie van een dochtervennootschap grotendeels bepaald worden door de moedervennootschap¹²⁴. Iedere groepsvennootschap moet echter op onafhankelijke wijze bestuurd worden, *i.e.* in overeenstemming met het individuele vennootschapsbelang¹²⁵. Het bestuursorgaan van de dochtervennootschap moet immers zelfstandig beslissingen kunnen nemen zonder enkel het belang van de controlerende aandeelhouder in acht te nemen^{126, 127}. In de realiteit worden dergelijke instructies echter wel degelijk gegeven¹²⁸. Indien een evenwicht wordt gevonden tussen het individueel belang van de dochter en het groepsbelang¹²⁹ hoeven “algemene strategische richtlijnen en beleidsinstructies” evenwel geen probleem te betekenen^{130, 131}. Gezien een moedervennootschap haar participaties moet kunnen beheren, zal haar bestuur immers aandacht moeten hebben voor de risico’s die uit de organisatie van de groep en die participaties voortvloeien¹³². Het bestuursorgaan van de dochtervennootschap moet dan het belang van de individuele groepsvennootschap behartigen in het licht van de groepsstrategie en binnen de grenzen van de richtlijnen en instructies¹³³. Dit houdt dus in dat de moedervennootschap te kennen mag geven welke beslissingen zij verkiest en dat de

¹²⁴ *Ibid.*; H. DE WULF, *Taak en loyaleitsplicht van het bestuur in de naamloze vennootschap*, Antwerpen, Intersentia, 2002, 340 en 344.

¹²⁵ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 644.

¹²⁶ *Ibid.*, 645.

¹²⁷ “Het staat buiten kijf dat de vennootschap meer is dan alleen maar een zaak van de aandeelhouders. Het vennootschapsleven speelt ook rechtstreeks in op de belangen van de werknemers, leveranciers, schuldeisers enz.”, zie J. PEETERS, *Het vennootschapsbelang en de verhouding ervan met het groepsbelang. Een studie naar Belgisch en Frans recht*, Antwerpen, Kluwer, 2002, 13; daarnaast dienen ook de belangen van de minderheidsaandeelhouders gerespecteerd te worden.

¹²⁸ H. DE WULF, *Taak en loyaleitsplicht van het bestuur in de naamloze vennootschap*, Antwerpen, Intersentia, 2002, 344.

¹²⁹ Dit begrip kan op verschillende manieren gedefinieerd worden. De meest verfijnde is volgens FRANÇOIS de volgende: “Het gemeenschappelijk belang van de gezamenlijke vennootschappen die deel uitmaken van de groep.” Zie A. FRANÇOIS, *Het vennootschapsbelang in het Belgische vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 1999, 703.

¹³⁰ De groepsvennootschap moet immers rekening houden met het groepsbelang ter compensatie van de voordelen die zij geniet door deelname aan de vennootschapsgroep, zie S. VAN CROMBRUGGE, *De juridische en fiscale eenheidsbehandeling van vennootschapsgroepen*, Antwerpen, Kluwer, 1984, 111-112.

¹³¹ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 646.

¹³² *Ibid.*, 645; H. DE WULF, *Taak en loyaleitsplicht van het bestuur in de naamloze vennootschap*, Antwerpen, Intersentia, 2002, 245.

¹³³ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 646.

groepsvennootschap deze in aanmerking moet nemen, daarbij wakend over het vennootschapsbelang^{134, 135}.

Daarentegen, als het bestuursorgaan van de groepsvennootschap enkel goedkeurt wat de moeder-vennootschap aan haar opdraagt zonder overleg te plegen of andere voorstellen en alternatieven aan te voeren en af te wegen, kan men stellen dat niet het bestuursorgaan, doch wel de algemene vergadering de vennootschap werkelijk bestuurt. Dergelijke conclusie zal men echter niet eenvoudig kunnen trekken, vermits de groepsvennootschap het groepsbelang in rekening moet nemen als zij beslissingen neemt.

Bij de beoordeling hiervan zal de feitenanalyse waarvan hierboven (zie *supra*, 2.4) sprake uitsluitel moeten brengen. Volgende zaken kunnen volgens mij in een feitelijk vermoeden resulteren dat niet het bestuursorgaan, maar de algemene vergadering bestuurt:

- indien de groepsvennootschap een beslissing aanneemt die aanbevolen werd door de moeder-vennootschap en deze beslissing nefast is voor de groepsvennootschap, doch positief voor het groepsbelang en voor de moeder, zou dit in een feitelijk en weerlegbaar vermoeden kunnen resulteren dat de algemene vergadering bestuurt. Het bestuur van een groepsvennootschap zal immers niet moedwillig beslissingen aannemen die een negatieve invloed hebben op de vennootschap. Enkel als bewezen kan worden dat wel degelijk in alternatieven werd voorzien, de beslissing op een doordachte manier genomen werd en het bestuur aldus enkel een foute beslissing heeft genomen, kan men stellen dat het bestuursorgaan in dat geval wel degelijk bestuurt.
- Daarnaast kunnen ook feitelijke vermoedens ontstaan indien een aanbeveling van de algemene vergadering wordt goedgekeurd zonder dat de bestuurders afdoende informatie

¹³⁴ Het feit dat een bestuurder die de algemene beleidslijnen gegeven door de moeder-vennootschap negeert, impliceert niet dat die bestuurder een fout maakt. Hij zal echter wel ontslagen kunnen worden, gezien de *ad nutum* afzetbaarheid. Zie H. DE WULF, *Taak en loyaleitsplicht van het bestuur in de naamloze vennootschap*, Antwerpen, Intersentia, 2002, 348.

¹³⁵ Organen van de groepsvennootschap moeten met het groepsbelang rekening houden, maar slechts onder bepaalde voorwaarden. De door het groepsbelang vereiste inspanningen dienen ten eerste te worden gecompenseerd. Tevens mag het voortbestaan van de vennootschap niet in het gedrang worden gebracht. Het individueel vennootschapsbelang mag immers niet opgeofferd worden ten voordele van de groep. Daarnaast mag de moeder-vennootschap ook geen instructie geven om een bepaalde investeringsmogelijkheid af te dragen ten voordele van de moeder-vennootschap. De minderheidsaandeelhouders zouden hier immers te veel door benadeeld worden. Zie H. DE WULF, *Taak en loyaleitsplicht van het bestuur in de naamloze vennootschap*, Antwerpen, Intersentia, 2002, 348-349 en A. FRANÇOIS, *Het vennootschapsbelang in het Belgische vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 1999, 705-708.

hebben ontvangen teneinde een weldoordachte beslissing te nemen of de voorstellen goedkeurden zonder werkelijke beraadslaging¹³⁶.

Kortom, als blijkt dat de algemene vergadering de vennootschap bestuurt, zal deze dienstig zijn als voornaamste inrichting, maar het zal niet eenvoudig aan te tonen zijn dat deze wel degelijk de vennootschap bestuurt. Ook het aanstellen van niet-uitvoerende bestuurders zal maar een doekje voor het bloeden zijn¹³⁷. Bestuurders kunnen immers *ad nutum* ontslagen worden door de algemene vergadering, waar de moedervenootschap meerderheid van stemmen heeft¹³⁸.

2.4.2.2.2 *De iure* bestuurder van de naar Belgisch recht opgerichte vennootschappen

2.4.2.2.2.1 Kapitaalvennootschappen

Naamloze vennootschap

De raad van bestuur in een nv bestaat uit ten minste drie bestuurders, behoudens uitzonderingen¹³⁹. Ze beraadslaagt en beslist als college, op de manier bepaald in de statuten¹⁴⁰. Bij gebreke van dergelijke regeling, dient dit te gebeuren volgens de gewone regels van de beraadslagende vergaderingen.

Collegialiteit houdt in dat de leden van het orgaan de bevoegdheid gezamenlijk uitoefenen en dat een bestuurder individueel geen beslissingen kan nemen voor de vennootschap¹⁴¹. Er kan van het collegiaal principe niet worden afgeweken, doch kunnen wel beperkte bestuursbevoegdheden worden gedelegeerd.

¹³⁶ BROSENS somt een aantal feiten op waaruit de rechter dit kan afleiden: “e-mail correspondentie en verklaringen; het feit dat belangrijke documenten zich elders bevinden; het feit dat de bestuurders in tal van andere vennootschappen een bestuurdersmandaat bekleden [...]; het feit dat de bestuurders over onvoldoende kennis beschikken. Een gebrek aan kennis kan immers een aanwijzing zijn dat het bestuursorgaan niet op onafhankelijke wijze beslissingen kan nemen [...]; het feit dat de bestuurders over onvoldoende informatie beschikken om de beslissingen te kunnen nemen of de omstandigheid dat de bestuurders niet op de hoogte zijn van belangrijke aspecten van de bedrijfsvoering. [...]; het gebrek aan notulen [...] waaruit een constructief overleg [...] binnen het bestuursorgaan met betrekking tot beslissingen blijkt; mandaten die worden verleend met betrekking tot belangrijke beslissingen; documenten waaruit blijkt dat de bestuurders van hun aansprakelijkheid worden ontheven. [...]” Zie L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemonialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 652-654.

¹³⁷ Zoals aanbevolen in art. 2.3 van de Belgische *Corporate Governance* code van 2009 voor beursgenoteerde vennootschappen en art. 5.6 Code Buysse III (d.i. *Corporate Governance* code van mei 2017: aanbevelingen voor niet-beursgenoteerde ondernemingen).

¹³⁸ Art. 518, §3 *in fine* W.Venn.

¹³⁹ 519 W.Venn.

¹⁴⁰ B. BEELE, J. HUYSENTRUYT, G. VERHAEGHE, F. LALLEMAND en A. WEYN, *Het bestuur van een nv: vennootschapsrechtelijke, sociale en fiscale aspecten*, Brussel, UGA, 2005, 144-145.

¹⁴¹ *Ibid.*; D. VAN GERVEN, *Rechtspersonen in Beginselen van Belgisch privaatrecht*, Mechelen, Kluwer, 2007, 149.

Krachtens art. 522 W.Venn. is de raad van bestuur bevoegd “om alle handelingen te verrichten die nodig of dienstig zijn tot verwezenlijking van het doel van de vennootschap, behoudens die waarvoor volgens de wet alleen de algemene vergadering bevoegd is”. Dit betekent dat de raad van bestuur zowel volheid van bevoegdheid als residuaire bevoegdheid heeft¹⁴². Volheid van bevoegdheid houdt in dat het orgaan binnen de bevoegdheid die het heeft alle nodige of nuttige handelingen kan stellen die het nodig acht voor de verwezenlijking van het vennootschapsdoel. Residuaire bevoegdheid komt erop neer dat de raad van bestuur voor alle handelingen bevoegd is waarvoor geen ander orgaan dat is.

Hoewel de wet dus geen omschrijving bevat van de precieze opdracht van de raad van bestuur, kan er duidelijk uit worden afgeleid dat ze de vennootschap bestuurt¹⁴³. Dit houdt in dat het algemeen beleid en de strategie bepalen het voorwerp uitmaakt van haar voornaamste taak en dat ze de uitvoering ervan door het management controleert¹⁴⁴. Ook uit de Code Buyse III¹⁴⁵ kan dit afgeleid worden: uit art. 5.3.2 blijkt dat “de raad van bestuur [...] de beslissingen inzake belangrijke en strategische zaken [neemt]” deel uitmaakt van de taak van de raad van bestuur.

Dat enkele bestuursbevoegdheden gedelegeerd kunnen worden doet hieraan geen afbreuk. *Ex art. 524bis* en 525 W.Venn. kan de raad van bestuur bepaalde bestuursbevoegdheden overdragen aan respectievelijk het directiecomité en het dagelijks bestuur. Gezien de bevoegdheden die aan het directiecomité worden overgedragen geen betrekking mogen hebben op het algemeen beleid en het Hof van Cassatie taken van dagelijks bestuur omschrijft als “handelingen die welke door het dagelijks leven van de vennootschap worden vereist of die welke zowel wegens hun gering belang als wegens de noodzakelijkheid van een snelle oplossing de tussenkomst van de raad van bestuur niet rechtvaardigen”, valt in beide gevallen af te leiden dat de raad van bestuur nog steeds het algemeen beleid en de strategie zal bepalen en dus de vennootschap zal besturen, ondanks het delegeren van een aantal van haar taken¹⁴⁶.

Daarnaast kan een nv ook bepaalde zaken delegeren via lastgeving. Gezien de naamloze vennootschap algemene rechtsbekwaamheid heeft als volkomen rechtspersoon, kan een nv een lasthebber

¹⁴² H. BRAECKMANS en R. HOUBEN, *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 289.

¹⁴³ Art. 522, §1, eerste lid W.Venn.; B. BEELE, J. HUYSENTRUYT, G. VERHAEGHE, F. LALLEMAND en A. WEYN, *Het bestuur van een nv: vennootschapsrechtelijke, sociale en fiscale aspecten*, Brussel, UGA, 2005, 141.

¹⁴⁴ L. VAN DEN BERGHE en H. BEN SALAH, *Handboek voor de bestuurder/Manuel de l'administrateur*, Antwerpen, Intersentia, 2015, 6.

¹⁴⁵ In dit artikel is ook een niet-limitatieve opsomming van taken van algemeen bestuur opgenomen: “de goedkeuring van de strategie van de onderneming, de opvolging van strategische projecten, de goedkeuring van budgetten, de goedkeuring van belangrijke investeringen, de goedkeuring van de wijze van financiering, waaronder het aangaan van kredieten, de goedkeuring van acquisities, de vaststelling van beleidslijnen inzake human resources, IT, sales en marketing en de bepaling van het risicobeleid van de onderneming”.

¹⁴⁶ Cass. 21 februari 2000, *TRV* 2000, 283.

gelasten rechtshandelingen te stellen conform de regels van het burgerlijk recht¹⁴⁷. De delegatie via lastgeving doet eveneens geen afbreuk aan het feit dat de raad van bestuur het algemeen beleid en de strategie bepaalt. Het is immers niet toegelaten een algemeen mandaat te verlenen, waarbij alle taken van de raad van bestuur worden gedelegeerd¹⁴⁸. Daarenboven mogen beslissingen m.b.t. de strategie en beslissingen van algemeen beleid niet gedelegeerd worden¹⁴⁹.

Besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid

Het bestuur in de bvba wordt waargenomen door één of meerdere zaakvoerders, die al dan niet vennoten zijn¹⁵⁰. In tegenstelling tot de leden van de raad van bestuur van een nv, kan iedere zaakvoerder “alle handelingen verrichten die nodig of dienstig zijn tot verwezenlijking van het doel van de vennootschap, behoudens die handelingen waarvoor volgens dit wetboek alleen de algemene vergadering bevoegd is”¹⁵¹. Dit houdt dus in dat elke zaakvoerder alleen kan handelen, zonder dat vooraf beraadslaagd dient te worden¹⁵². Elke zaakvoerder kan bijgevolg in beginsel de vennootschap alleen besturen. Niettemin kan in de statuten toch ingeschreven worden dat de zaakvoerders een college zullen vormen¹⁵³. In dat geval zullen beslissingen inzake het bestuur genomen moeten worden op dezelfde manier als in de raad van bestuur, nl. na beraadslaging en via meerderheid. Vermits de wet niet voorziet in een regeling, zal de werking van het college van zaakvoerders echter op gedetailleerde wijze in de statuten moeten bepaald worden (bijeenroeping, aanwezigheidsvereiste, wijze van beraadslaging...) ¹⁵⁴. Bij het buitenspel zetten van het college of het negeren van een beslissing van het college en op eigen houtje optreden, riskeert de zaakvoerder zijn aansprakelijkheid en zelfs mogelijk ontslag¹⁵⁵.

Net zoals de raad van bestuur van een nv, heeft de zaakvoerder van een bvba zowel volheid van bevoegdheid als residuaire bevoegdheid¹⁵⁶. Aangezien de bewoordingen van de bevoegdheid van de zaakvoerder(s) uit art. 257 W.Venn. dezelfde is als die van de raad van bestuur ex art. 522

¹⁴⁷ S. DE GEYTER, I. DE POORTER en E. LEROUX, *Delegatie en taakverdeling in de nv*, Brussel, Larcier, 2016, 99.

¹⁴⁸ *Ibid.*, 101; zie B. TILLEMANS, *Bestuur van vennootschappen*, Brugge, Die Keure, 2005, 682-688.

¹⁴⁹ B. SAMYN, “Raad van bestuur” in *Bestendig handboek vennootschap en aansprakelijkheid*, II, *De werking van een vennootschap*, 2007, 257, nr. 11822.

¹⁵⁰ Art. 255 W.Venn.

¹⁵¹ Art. 257 W.Venn.

¹⁵² J. EVERAERDT en J.P. RENARD, *Gids voor de zaakvoerder van een bvba*, Meerbeek-Kortenbergh, Uitgeverij voor Handel en Nijverheid, 2005, 57.

¹⁵³ *Ibid.*, 59; P. BAERT, “Commentaar bij art. 257 W.Venn.” in *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, III, 2009, afl. 31, 5.

¹⁵⁴ J. EVERAERDT en J.P. RENARD, *Gids voor de zaakvoerder van een bvba*, Meerbeek-Kortenbergh, Uitgeverij voor Handel en Nijverheid, 2005, 59.

¹⁵⁵ P. BAERT, “Commentaar bij art. 257 W.Venn.” in *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, III, 2009, afl. 31, 5.

¹⁵⁶ H. BRAECKMANS en R. HOUBEN, *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 289.

W.Venn., moet aangenomen worden dat de bevoegdheden dezelfde zijn. Op grond van art. 257 W.Venn. is de zaakvoerder of het college van zaakvoerders verantwoordelijk voor het bepalen van het algemeen beleid en de strategie.

De bvba kent, anders dan de nv, geen orgaan van dagelijks bestuur. RONSE stelt dat indien de zaakvoerders toch dagelijks bestuurders aanstellen, zij lasthebbers zijn, geen organen¹⁵⁷. Dit wordt door andere rechtsleer tegengesproken: vermits de aanstelling van een dagelijks bestuurder in de bvba een algemene delegatie zal uitmaken en algemene delegatie niet geoorloofd is, zal dergelijke delegatie dan ook ongeldig zijn¹⁵⁸. De portefeuille van een dagelijks bestuurder wordt volgens de meerderheid van de rechtsleer immers te ruim geacht om het voorwerp van bijzondere delegatie uit te maken¹⁵⁹.

Het geheel van bovenliggende vaststellingen brengt ons tot de conclusie dat de zaakvoerder of het college van zaakvoerder de bvba werkelijk leidt. Van daaruit vertrekken immers de leidende impulsen en daar wordt het algemeen beleid en de strategie bepaald.

Er dient evenwel dezelfde nuance gemaakt te worden als bij de nv. *De iure* besturen komt immers niet steeds overeen met *de facto* besturen.

2.4.2.2.2 Personenvennootschappen

Personenvennootschappen zijn niet verplicht in een bestuur te voorzien¹⁶⁰. Het bestuur van de personenvennootschap wordt waargenomen door de vennoten en wordt geregeld in art. 33 e.v. W.Venn. Deze regeling is echter van aanvullend recht, waardoor er contractueel van afgeweken kan worden¹⁶¹.

Indien geen andere regeling wordt opgenomen, komt het bestuur toe aan elke vennoot afzonderlijk¹⁶². Elke vennoot kan aldus de vennootschap besturen. De meerderheid van de rechtsleer is van mening dat dit alle handelingen omvatten die kaderen in de verwezenlijking van het doel van de vennootschap¹⁶³.

¹⁵⁷ J. RONSE, *Algemeen deel van het vennootschapsrecht*, Leuven, Acco, 1975, 396.

¹⁵⁸ P. BAERT, "Commentaar bij art. 257 W.Venn." in *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, III, 2009, afl. 31, 7-8; H. VAN DRIESSCHE, "Bevoegdheidsdelegatie door het bestuursorgaan van de N.V. en de B.V.B.A.", *Not.Fisc.M.* 2002, afl. 8-9, 223 (239).

¹⁵⁹ P. BAERT, "Commentaar bij art. 257 W.Venn." in *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, III, 2009, afl. 31, 7-8.

¹⁶⁰ H. BRAECKMANS en R. HOUBEN, *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 257.

¹⁶¹ *Ibid.*, 259.

¹⁶² B. TILLEMANS, *Bestuur van vennootschappen*, Brugge, Die Keure, 2005, 22.

¹⁶³ H. BRAECKMANS en R. HOUBEN, *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 257; D. VAN GERVEN, *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Gent, Larcier, 2016, 194.

Het zal echter voorkomen dat de vennoten in de statuten afwijkende regelingen voorzien door een of meer zaakvoerders aan te stellen¹⁶⁴. Vermits dergelijke aanstelling niet wettelijk geregeld is, zal de invulling van de bevoegdheden van de zaakvoerder(s) statutair moeten gebeuren. Bij gebreke van statutaire regeling, zal de zaakvoerder dezelfde bevoegdheden hebben als de individuele vennoten hebben bij gebreke van een aanstelling van zaakvoerder¹⁶⁵. Door de benoeming van een statutair zaakvoerder wordt dan ook het recht van de bestuurders om de vennootschap zelf te besturen herroepen¹⁶⁶. Indien meerdere zaakvoerders worden aangesteld, zullen de statuten moeten voorzien in bevoegdheidsverdelende regels, zoals daar zijn meerhandtekeningclausules, collegialiteitsprincipe¹⁶⁷. Bij gebreke van dergelijke statutaire regeling is elke zaakvoerder individueel volledig bevoegd, conform art. 33 e.v. W.Venn.

Bij personenvennootschappen zal er het dus op aankomen om de statuten te analyseren. De vraag zal zijn of in een bestuur wordt voorzien en welke bestuursbevoegdheden deze krijgt. Als het bestuursorgaan het algemeen beleid en de strategie van de vennootschap organiseert, zal dit orgaan de voornaamste inrichting uitmaken. Indien niet, dan zullen de vennoten besturen en in rekening genomen moeten worden om de voornaamste inrichting te bepalen.

2.4.2.2.3 Vereniging zonder winstoogmerk

Een vereniging kan *sensu lato* worden omschreven als “een groepering van mensen en middelen ter verwezenlijking van een gemeenschappelijk doel”¹⁶⁸. In het geval van een vzw zal het streven naar dat gemeenschappelijk doel afwezigheid van winstoogmerk moeten vertonen.

De raad van bestuur van een vzw bestaat uit minstens drie bestuurders, behoudens uitzonderingen¹⁶⁹. Niettegenstaande de raad van bestuur kan overgegaan tot een interne taakverdeling, blijkt uit art. 13 vzw-wet dient zij te functioneren als college¹⁷⁰. Ze kunnen hier wel van afwijken door een strenger aanwezigheidsquorum en strengere meerderheid van stemmen voorzien.

De bevoegdheden van de raad omvatten naast in rechte vertegenwoordigen, voornamelijk het besturen van de vzw¹⁷¹. Daarnaast moet de raad ook instaan voor het instaan voor de residuaire bevoegdheden.

¹⁶⁴ H. BRAECKMANS en R. HOUBEN, *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 262.

¹⁶⁵ *Ibid.*, 264.

¹⁶⁶ *Ibid.*, 262.

¹⁶⁷ *Ibid.*, 264.

¹⁶⁸ M. DENEFF (ed.), *De VZW*, Brugge, Die Keure, 2015, 7.

¹⁶⁹ Art. 13, eerste lid vzw-wet.

¹⁷⁰ S. CAPPAERT, “Welke bevoegdheden heeft de Raad van Bestuur en hoe oefent hij deze bevoegdheden uit?”, *VZW info* 2015, afl. 5, 2; M. DENEFF (ed.), *De VZW*, Brugge, Die Keure, 2015, 217.

¹⁷¹ M. DENEFF (ed.), *De VZW*, Brugge, Die Keure, 2015, 226.

De statuten kunnen tevens voorzien in de oprichting van een orgaan van dagelijks bestuur¹⁷². De invulling van ‘dagelijks bestuur’ dient op dezelfde manier te gebeuren zoals bij een nv (zie *supra* 2.4.2.2.2.1). Dit zijn dus handelingen die wegens het gering belang de tussenkomst van de raad van bestuur niet rechtvaardigen. Indien een vzw een orgaan van dagelijks bestuur heeft, doet dit echter geen afbreuk aan de bevoegdheden van de raad van bestuur. Zij zal zich nog steeds kunnen inlaten met het dagelijks bestuur en beslissingen daaromtrent mogen nemen¹⁷³. Daarnaast oefent de raad van bestuur ook toezicht uit over het orgaan van dagelijks bestuur. Vermits de raad van bestuur alle verantwoordelijk draagt, zullen zij er dan ook goed aan doen de beslissingen die genomen worden door het orgaan van dagelijks bestuur op hun waarde te evalueren en te onderzoeken¹⁷⁴.

Kortom, de voornaamste vestiging van een vzw zal *de iure* daar zijn waar de raad van bestuur vergadert.

2.4.2.2.2.4 Stichting

Een stichting kan omschreven worden als “een rechtspersoon die wordt opgericht door een rechtshandeling van een of meer natuurlijke personen of rechtspersonen waarbij een vermogen wordt aangewend ter verwezenlijking van een bepaald belangeloos doel”¹⁷⁵. De stichting kent in tegenstelling tot de vzw en vennootschappen geen vennoten en aldus geen algemene vergadering¹⁷⁶. De stichting handelt in het rechtsverkeer door middel van het verplichte orgaan van de raad van bestuur¹⁷⁷. De raad van bestuur bestaat uit minstens 3 leden en handelt overeenkomstig art. 34, §2 vzw-wet, dat van dwingend recht is, als een college¹⁷⁸. Individuele bestuurders kunnen dus geen beslissingen nemen zonder beraadslaging en meerderheid van stemmen. Dit heeft echter niet noodzakelijk tot gevolg dat de bestuurders ook fysiek samen dienen te komen. De statuten kunnen voorzien dat schriftelijke beraadslaging en beraadslaging middels videoconferentie rechtsgeldig is¹⁷⁹.

De raad van bestuur is bevoegd om “alle handelingen te verrichten die nodig of dienstig zijn tot verwezenlijking van de doeleinden van de stichting”¹⁸⁰. De bestuursbevoegdheden toegewezen door de wet kunnen echter worden ingeperkt door de statuten¹⁸¹. Enerzijds kan bepaald worden

¹⁷² Art. 2, eerste lid, 7°, c) vzw-wet.

¹⁷³ D. VAN GERVEN, *Rechtspersonen in Beginselen van Belgisch privaatrecht*, Mechelen, Kluwer, 2007, 291.

¹⁷⁴ I. DEMEYERE, M. GOVERS, G. POPPE, R. VAN HECKE en J.P. VINCKE, *Vademecum voor de vzw*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 73.

¹⁷⁵ R. VAN BOVEN, *De Belgische stichting*, Gent, Larcier, 2011, 4.

¹⁷⁶ Art. 27, tweede lid vzw-wet.

¹⁷⁷ R. VAN BOVEN, *De Belgische stichting*, Gent, Larcier, 2011, 4.

¹⁷⁸ Art. 34, §1 vzw-wet; R. VAN BOVEN, *De Belgische stichting*, Gent, Larcier, 2011, 75.

¹⁷⁹ R. VAN BOVEN, *De Belgische stichting*, Gent, Larcier, 2011, 75.

¹⁸⁰ Art. 34, §1 vzw-wet.

¹⁸¹ R. VAN BOVEN, *De Belgische stichting*, Gent, Larcier, 2011, 73.

dat sommige beslissingen niet door de raad van bestuur genomen worden, maar door een ander orgaan¹⁸², anderzijds kunnen de beslissingen van de raad van bestuur onderworpen zijn aan de instemming van een statutair bepaalde derde vereist zijn¹⁸³. Daarnaast kan een stichting ook voorzien in een orgaan van dagelijks bestuur¹⁸⁴. Ook hier dient de invulling van ‘dagelijks bestuur’ op eenzelfde manier te gebeuren zoals bij een nv (zie *supra*, 2.4.2.2.2.1.).

Volgens VAN GERVEN wordt de zetel van de stichting in het privaatrecht geacht te zijn waar het orgaan van dagelijks bestuur zich bevindt¹⁸⁵. Deze redenering kan echter niet gevolgd worden in het fiscaal recht. De voornaamste inrichting wordt in de parlementaire stukken immers omschreven als de plaats van waaruit de vennootschap overkoepelend wordt bestuurd, de plaats van waaruit de algehele verantwoordelijkheid wordt waargenomen. Gezien de stichting slechts een besturend orgaan heeft, zal de raad van bestuur steeds de stichting besturen. Zij is immers bevoegd om alle handelingen te verrichten ter verwezenlijking van het belangeloos doel dat door de stichting wordt nagestreefd. De oprichting van en delegatie aan een ander orgaan (dat van dagelijks bestuur of van vertegenwoordiging) doet hieraan geen afbreuk. De invulling van ‘dagelijks bestuur’ is immers te beperkt om te kunnen besluiten dat zij de stichting bestuurt. Hoewel het orgaan van dagelijks bestuur de stichting in realiteit kan besturen, is de raad van bestuur *de iure* het orgaan die de stichting bestuurt.

2.4.2.2.3 *De facto* bestuurder

Zoals eerder vastgesteld, is het bepalen van de voornaamste inrichting een feitenkwestie dat moet vastgesteld worden op grond van verschillende criteria. Het vaststellen van het orgaan dat volgens de wet dient te besturen is hierbij helaas niet voldoende. Men mag immers enkel rekening houden met het orgaan dat in feite, en niet in rechte, de vennootschap bestuurt. In werkelijkheid zullen – vooral grote – vennootschappen vaak afwijken van de organisatiemodellen zoals beschreven in 2.4.2.2.2. Daarnaast zal de bestuursfunctie vaak niet gecentraliseerd zijn. Bij decentralisatie van deze criteria, zal het orgaan dat de vennootschap bestuurt echter doorslaggevend zijn. Het is immers mogelijk dat de raad van bestuur of de zaakvoerder slechts de marionet speelt van bv. de algemene vergadering of dat een ander orgaan dan het bestuursorgaan de werkelijke bestuursbevoegdheid heeft.

¹⁸² Dit zal dan het orgaan van dagelijks bestuur of het orgaan van vertegenwoordiging zijn.

¹⁸³ R. VAN BOVEN, *De Belgische stichting*, Gent, Larcier, 2011, 73; D. VAN GERVEN, *Handboek stichtingen: de private stichting, de stichting als administratiekantoor, de stichting van openbaar nut en de buitenlandse stichting*, Kalmthout, Biblo, 2004, 115.

¹⁸⁴ Art. 35, eerste lid vzw-wet.

¹⁸⁵ D. VAN GERVEN, *Handboek stichtingen: de private stichting, de stichting als administratiekantoor, de stichting van openbaar nut en de buitenlandse stichting*, Kalmthout, Biblo, 2004, 87-88.

Binnen grotere bedrijven worden vaak organen van dagelijks bestuur, directiecomités en andere comités zonder wettelijke bevoegdheid opgericht¹⁸⁶. De beperkte bevoegdheid van het dagelijks bestuur en het directiecomité dat voortvloeit uit de wet, blijkt dikwijls niet te stroken met de realiteit¹⁸⁷. Het dagelijks bestuur zal immers vaak bevoegdheden naar zich toe trekken die de notie van ‘dagelijks bestuur’ overtreffen, waarbij de raad van bestuur in een toezichthoudende rol wordt geduwd. Deze organen van dagelijks bestuur zullen veelal bestaan uit een CEO – die als enige belast is met het dagelijks bestuur – die een team rond zich bouwt zonder dat de raad van bestuur *de facto* inspraak heeft. In een onderzoek gedaan door KELLY en GENNARD werd vastgesteld dat “*in 29 [van 49 onderzochte] of our organisations (19 private and 10 public sector), strategic business decisions were formulated at the Chief Executive Officer Group level (CEOG) and not at the main board. [...] The CEOG is a group of senior executives who make key decisions as an organisation attempts to deal with the problems that it faces in its internal and external environment. These key decisions include setting the organisation’s long-term goal (where are we going?), devising the set of integrated strategies and policies to achieve these goals and ensuring the organisation has the necessary resources to implement the policies (i.e. what are we going to do and how are we going to do it?). [...] In both the private and public sector organisations, the main functions of the CEOG were threefold. First, it formulated the organisation’s business strategy that was then forwarded to the main board of directors for final approval. Second it monitored, reviewed and, if necessary, amended the strategy in the light of changes in the organisation’s internal and external environment relative to when the strategy was first formulated. Third, it oversaw the financial performance of the organisation.*”¹⁸⁸ In deze gevallen fungeerde de raad van bestuur slechts als “*gatekeeper*” die de voorstellen inzake het strategisch management goedkeurt. Hoewel de raad van bestuur niet elk voorstel direct aannam, werd slechts zelden een voorstel afgewezen. Uit een studie die DE WULF in 2002 uitvoerde om vast te stellen welke bevoegdheden de raad van bestuur in realiteit heeft in Belgische vennootschappen, bleek dat in 13% van de gevallen de raad geen enkele betrokkenheid had bij de ontwikkeling en de goedkeuring van de strategie¹⁸⁹. Vooral in grote vennootschappen was de raad weinig betrokken bij de strategiegoedkeuring en -ontwikkeling. Daarnaast haalt

¹⁸⁶ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 639.

¹⁸⁷ M. WYCKAERT en K. GEENS, “Het gebruik van het facultatief duaal systeem in Belgische beursgenoteerde vennootschappen: enkele facts and figures”, *TRV* 2010, (527) 529.

¹⁸⁸ J. KELLY en J. GENNARD, “Business strategic decision making: the role and influence of directors”, *Human resource management journal* 2007, vol. 2, nr. 2, (99) 105-106.

¹⁸⁹ H. DE WULF, *Taak en loyauteitsplicht van het bestuur in de naamloze vennootschap*, Antwerpen, Intersentia, 2002, 85.

BROSENS in haar doctoraat een werk aan dat zegt dat “topmanagers de belangrijkste inspirator zijn van de onderneming en verantwoordelijk zijn voor de successen van de onderneming”¹⁹⁰.

Kortom, het zal vaak voorkomen dat het *de iure* bestuursorgaan de vennootschap niet werkelijke bestuurt. In dat geval dient overgegaan te worden tot onderzoek naar welk orgaan dat wel doet. Als de fiscale administratie dit wilt aantonen, draagt zij hiervoor echter de – zware – bewijslast¹⁹¹. In een relatief recente zaak trachtte de administratie aan te tonen dat de vennootschap in kwestie een binnenlandse vennootschap was, hoewel de algemene vergadering, de raad van bestuur, de rekeningen etc. zich in Luxemburg bevonden¹⁹². De administratie argumenteerde dat de raad van bestuur die zich in Luxemburg bevond slechts een formele rol speelde, gezien de aandeelhouders Belgen waren, twee Belgische bestuurders voor een andere groepsvennootschap werkten, de activa enkel bestonden uit aandelen in Belgische vennootschappen, de vennootschap personeel noch onroerende goederen had in België en, vooral, dat de raad van bestuur enkel beslissingen bekrachtigde die eerder in België werden genomen. De rechtbank merkte enkel het laatste argument aan als belangrijk. Ze oordeelde daaromtrent dat het in België voorbereiden van de vergaderingen onvoldoende was om te besluiten dat de vennootschap Belgisch was. Eveneens het feit dat de raad van bestuur geen verplichting had de in België genomen beslissingen te bekrachtigen, bracht de rechtbank ertoe te oordelen dat het geen Belgische vennootschap betrof. Ook het hof van beroep oordeelde in die zin¹⁹³. Het feit dat de twee Belgische bestuurders ook in andere groepsvennootschappen functies uitoefenden is een courante praktijk en betekent niet dat dat ze geen onafhankelijke beslissingsbevoegdheid hadden. Het hof ziet ook geen probleem in het feit dat een vertegenwoordiger van het Belgisch coördinatiecentrum ontwerpdocumenten van het coördinatiecentrum kwam toelichten tijdens vergaderingen. Daarnaast hecht het hof weinig belang aan het feit dat bepaalde documenten in België worden ondertekend en dat bepaalde voorbereidende werkzaamheden in België werden verricht. Het hof besluit dus net als de rechter in eerste aanleg dat de beslissingen in overeenstemming met de statuten collegiaal in Luxemburg werden genomen.

¹⁹⁰ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 641.

¹⁹¹ N. BMMENS, “Beslissing voorbereid in buitenland: geen impact op werkelijke zetel als raad van bestuur beoordelingsvrijheid behoudt”, *Fisc.Act.* 2014, nr. 29, 1-4.

¹⁹² Rb. Brussel 6 juni 2014, *FJF* 2014/286.

¹⁹³ L. BROSENS, “Woonplaats buitenlandse holding: fiscus delft onderspit door zware bewijslast”, *Fiscoloog (l.)* 2018, nr. 412, (1) 2-3.

Het is dus pas ‘problematisch’ als het *de iure* bestuursorgaan slechts “*puppets*” zijn voor een orgaan dat de feitelijke leiding van de vennootschap¹⁹⁴. Het hof van beroep te Brussel oordeelde dat de vennootschap *in casu* geen binnenlandse was, ondanks het feit dat de raad van bestuur in België vergaderde¹⁹⁵. De raad van bestuur had immers al haar bevoegdheden gedelegeerd aan een manager die handelde vanuit Portugal. De raad van bestuur “*ne jouant qu'un rôle tout à fait formel dans l'administration de la société*”, dixit het hof.

Kortom, een vennootschap zal in België onderhevig zijn aan de vennootschapsbelasting indien het orgaan dat de belangrijkste beslissingen neemt in België is gevestigd.

2.4.2.3 Waar wordt de vennootschap bestuurd?

Na te hebben vastgesteld welk orgaan de vennootschap *de facto* leidt, dient vastgesteld te worden wáár dat orgaan zich bevindt teneinde de voornaamste inrichting te kunnen lokaliseren. In de rechtspraak wordt overwegend belang gehecht aan de plaats waar het orgaan regelmatig vergadert en haar mandaat uitoefent¹⁹⁶. Dit vermoeden is echter slechts *iuris tantum*. Zoals reeds vastgesteld (zie *supra*, 2.4.2.1 laatste alinea), primeert de realiteit. Indien blijkt dat de beslissingen daar niet genomen worden, kunnen andere criteria in aanmerking genomen worden om het *de facto* bestuurend orgaan te lokaliseren¹⁹⁷. Gezien de rechter soeverein oordeelt, kan hij zelf beslissen welke waarde hij hecht aan welk criterium. Dit vloeit ook voort uit het feit dat de vaststelling van de voornaamste inrichting een feitenanalyse betreft.

Hetgeen de vaststelling van de plaats waar een collegiaal handelend bestuur zich bevindt kan compliceren is het feit dat het principe van de collegialiteit niet veronderstelt dat de leden effectief dienen samen te komen. Een vergadering kan immers middels video of telefoon geschieden, mits het een conferentie betreft die met verschillende leden van de raad van bestuur tegelijk gehouden wordt¹⁹⁸. Mijns inziens dient men dan de situatie waarbij sommige vergaderingen middels conferentie gehouden worden te onderscheiden van die waarbij de meerderheid van de vergaderingen

¹⁹⁴ N. BMMENS, “National report Belgium” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 388.

¹⁹⁵ Brussel 29 juni 1982, *FJF* 1982, nr. 82/119, 201.

¹⁹⁶ Cass. 16 december 1955, *Pas.* 1956, I, 376; Brussel 9 december 1970, *Bull.Bel.* 1972, 222; Rb. Bergen 6 mei 2003, *FJF* 2003/281; Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS.

¹⁹⁷ Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS, “het adres waarop de briefwisseling gebeurt, de plaats waar een gevolmachtigde zijn activiteit uitoefent, de plaats waar de boekhouding en het archief worden gehouden, de plaats waar de activiteiten worden uitgeoefend en waar de kantoor gevestigd zijn”.

¹⁹⁸ B. SAMYN, “Raad van bestuur” in *Bestendig handboek vennootschap en aansprakelijkheid*, II, *De werking van een vennootschap*, 2007, 66, nr. 11758; B. TILLEMANS, *Bestuur van vennootschappen*, Brugge, Die Keure, 2005, 485.

op die manier plaats vinden. In het eerste geval, zal de plaats van voornaamste inrichting gesitueerd moeten worden op de plaats waar de raad van bestuur gewoonlijk vergadert en haar mandaat uitoefent. Het is volgens mij immers niet noodzakelijk dat elke beslissing op die plaats genomen wordt, doch wel het merendeel van de beslissingen. ‘Voornaamste’ heeft per slot van rekening ‘belangrijkste’ als synoniem. Zolang de plaats waar het bestuur gewoonlijk vergadert en haar mandaat uitoefent de belangrijkste blijft, is het niet kwalijk dat niet alle belangrijke beslissingen daar genomen worden. In het tweede geval, zal men moeten terugrijpen naar de andere criteria die gebruikt worden om de voornaamste inrichting te bepalen, zoals daar zijn de plaats waar de algemene vergaderingen gehouden, het adres van de briefwisseling, de plaats waar de voornaamste activiteit wordt uitgeoefend etc., zoals dat onder andere gedaan werd door het hof van beroep te Brussel¹⁹⁹.

Waar de moeilijkheid bij de vennootschappen die collegiaal bestuurd dienen te worden zich vooral situeert bij de problematiek omtrent videoconferentie, zal het feit dat in andere vennootschappen elke zaakvoerder/vennoot individueel bestuursbeslissingen kan nemen de zaken bemoeilijken. Het is immers niet eenvoudig de plaats aan te duiden waar die beslissingen genomen worden, gezien collegiaal overleg geen vereiste is en bij bv. een eenpersoons-bvba geen vergaderingen worden gehouden. In dat geval kan verwezen worden naar “het adres waarop de briefwisseling gebeurt, de plaats waar een gevolmachtigde zijn activiteit uitoefent, de plaats waar de boekhouding en het archief worden gehouden, de plaats waar activiteiten worden uitgeoefend en waar de kantoren gevestigd zijn”²⁰⁰. Hieruit zou de rechter dan feitelijke vermoedens kunnen afleiden op basis waarvan hij/zij dan tot de plaats van voornaamste vestiging kan besluiten.

De exploitatiezetel en de plaats waar de activiteiten uitgeoefend worden is volgens de rechtsleer en rechtspraak niet van doorslaggevende aard²⁰¹. In dit kader oordeelde het hof van beroep te Brussel echter dat een vennootschap met statutaire zetel in Luxemburg een Belgische vennootschap was²⁰². Gezien de voornaamste inrichting, wellicht bewust, niet duidelijk vast te stellen was, baseerde het hof zich op het feit dat de briefwisseling geschiedt op een Belgisch adres, de gevolmachtigde zijn activiteit vooral in België uitoefent en de voornaamste activiteit van de vennootschap bestond in het bezit van een lening in een Belgische vennootschap. Volgens HINNEKENS mag

¹⁹⁹ Brussel 9 april 1963, *Rev.fisc.* 1964, 101.

²⁰⁰ Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS.

²⁰¹ Brussel 27 februari 1937, *Bull.Bel.* 1939, 394; Brussel 11 juli 1938, *Bull.Bel.* 1939, 157; Brussel 9 december 1970, *Bull.Bel.* 1972, 222; N. BMMENS, “National report Belgium” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 388; L. HINNEKENS, “Basis- en brievenbusvennootschappen in het Belgisch belastingrecht”, *AFT* 1983, (85) 92; L. HINNEKENS, *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, Ced Samsom, 1985, 89.

²⁰² Brussel 9 april 1963, *Rev.fisc.* 1964, 101.

hier echter niet uit afgeleid worden dat dit een terugkeer impliceert naar de oude leer van de uitbatingszetel, maar slechts een noodoplossing is indien de vennootschap “een duidelijke en rechtstreekse lokalisatie van haar bestuurszetel onmogelijk of dubieus maakt”²⁰³.

Daarnaast hebben ook de woonplaats en de nationaliteit van de vennoten en de bestuurders/zaakvoerders geen invloed op de woonplaats van een vennootschap²⁰⁴. Dit sluit echter niet uit dat dergelijke feiten geen indicatie kunnen zijn van de plaats van werkelijke leiding²⁰⁵. De rechter kan op die feiten aldus een vermoeden baseren dat ondersteund kan worden door andere elementen.

2.4.2.4 Summiere samenvatting

Eerst en vooral dient te worden vastgesteld welke beslissingen de belangrijkste zijn voor een vennootschap. Dat zal bij grote vennootschappen het strategisch management zijn en bij kleinere vennootschappen eerder het tactisch management. Ook hier zal, in lijn met de rest van dit hoofdstuk, echter *in casu* nagegaan moeten worden welk management doorslaggevend is.

Eens de relevante beslissingen voor het bepalen van de voornaamste inrichting zijn vastgesteld, kan men overgaan tot bepalen wie dat management uitoefent. Samenvattend kunnen we stellen dat het bestuursorgaan *de iure* de vennootschap bestuurt. *De facto* dient echter steeds nagegaan te worden of de raad van bestuur/zaakvoerder(s) ook in werkelijkheid besturen. Het valt immers niet uit te sluiten dat zij slechts bekrachtigen wat een ander orgaan reeds heeft beslist. Aan de hand van een feitenanalyse dient dus onderzocht te worden wie de belangrijkste beslissingen neemt en aldus het ‘zenuwcentrum’ vormt van de vennootschap.

Eens vastgesteld wordt wie de vennootschap werkelijk bestuurt, moet tenslotte uitgezocht worden waar het besturend orgaan te lokaliseren is. Ofschoon de exploitatiezetel doorgaans niet doorslaggevend is, kan die toch een indicatie geven indien de voornaamste inrichting niet vast te stellen is. Daarnaast kunnen ook andere, normaliter niet doorslaggevende, elementen²⁰⁶ een grote rol spelen indien de raad van bestuur niet werkelijk bestuurt.

²⁰³ L. HINNEKENS, “Basis- en brievenbusvennootschappen in het Belgisch belastingrecht”, *AFT* 1983, (85) 93.

²⁰⁴ N. BAMMENS, “National report Belgium” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 387; L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 285-286.

²⁰⁵ Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS.

²⁰⁶ O.a. de plaats waar de algemene vergaderingen gehouden worden, het feit dat de briefwisseling geschiedt op een Belgisch adres, dat de gevolmachtigde zijn activiteit vooral in België uitoefent, dat de voornaamste activiteit van de vennootschap bestond in het bezit van een lening in een Belgische vennootschap en dat de woonplaats en de nationaliteit van de vennoten en de bestuurders/zaakvoerders.

2.4.3 Analyse van de administratieve commentaren en voorafgaande beslissingen

Zoals reeds vastgesteld (zie *supra* 2.4 en 2.4.1), dienen de begrippen ‘voornaamste inrichting’, ‘zetel van beheer’ en ‘zetel van bestuur’ gezien te worden als synoniemen, niettegenstaande de administratie een onderscheid maakt tussen enerzijds de voornaamste inrichting en anderzijds de zetel van bestuur of beheer²⁰⁷. De omschrijving van voornaamste inrichting in de administratieve commentaren is dan ook van toepassing op zetel van bestuur en zetel van beheer.

Hoewel geen letterlijke herhaling volgt van de definities gegeven in de voorbereidende werken, kan men toch zien dat de administratie zich aansluit bij die definities. In haar commentaren stelt de administratie dat de voornaamste inrichting de plaats is waar “de zetel van algemeen bestuur bevindt (daar waar de voornaamste directie- en beheersorganen verenigd zijn, d.w.z. de kantoren van de eigenlijke directie, van de handelsafdeling, van de centrale boekhouding, het archief, enz.), waar de algemene vergaderingen van de aandeelhouders of vennoten worden gehouden, waar uiteindelijk de hogere leiding, het maatschappelijke beheer en de algemene belangen worden waargenomen en behartigd”²⁰⁸. Vervolgens stelt zij ook dat men de voornaamste inrichting als volgt kan lokaliseren: “daar is het beheer van de zaken geconcentreerd, van daaruit vertrekt feitelijk de wekkende impuls en wordt de hogere controle uitgeoefend, daar worden gewoonlijk de algemene vergaderingen van de aandeelhouders of vennoten gehouden”²⁰⁹.

Vermits een rechter soeverein oordeelt over de vraag waar een vennootschap haar woonplaats heeft, kan dit vaak rechtsonzekerheid met zich mee brengen. Die vraag is dan ook al zeer vaak het voorwerp geweest van een aanvraag bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen. Om de voornaamste inrichting van een vennootschap te bepalen, nam de Dienst Voorafgaande Beslissingen in een aantal van zijn beslissingen volgende criteria in aanmerking²¹⁰: de plaats waar de aandeelhoudersvergaderingen worden gehouden, de plaats waar de bestuurdersvergaderingen worden gehouden, de plaats waar de voornaamste en meest belangrijke bestuursbeslissingen worden genomen of bekrachtigd, de plaats waar de beslissingen van de algemene vergaderingen van vennoten worden genomen of bekrachtigd, het adres waar de correspondentie met betrekking tot de vennootschap wordt ontvangen, de plaats waar de gevolmachtigden van de vennootschap die de vennootschap kunnen verbinden hun activiteiten uitoefenen, plaats waar de ‘*operational board*’ (waarvan de rol

²⁰⁷ *Com.I.B.* 1992, nr. 179/21.

²⁰⁸ *Com.I.B.* 1992, nr. 179/23.

²⁰⁹ *Com.I.B.* 1992, nr. 179/22.

²¹⁰ Voorafgaande Beslissing nr. 900.405, *d.d.* 1 december 2009; Voorafgaande Beslissing nr. 2010.372, *d.d.* 14 december 2010; Voorafgaande Beslissing nr. 2013.081, *d.d.* 9 april 2013; Voorafgaande Beslissing nr. 2015.203, *d.d.* 21 mei 2015; Voorafgaande Beslissing nr. 2015.154, *d.d.* 26 mei 2015; Voorafgaande Beslissing nr. 2016.904, *d.d.* 14 februari 2017.

vergelijkbaar is met deze van de raad van bestuur of van het directiecomité) steeds zal vergaderen, de plaats waar de centrale beleids- en strategische beslissingen genomen zullen worden, de plaats waar het management zal plaatsvinden, de plaats waar de centrale boekhouding zal worden gevoerd en bijgehouden, de plaats waar de centrale administratie wordt gevoerd, de plaats waar de archieven zich bevinden, de plaats waar de bestuurders gedomicilieerd zijn.

De hamvraag is ook hier welk criterium doorslaggevend is indien deze zaken niet op één plaats gecentraliseerd zijn. Hoewel de Dienst Voorafgaande Beslissingen vaak zowel de algemene vergadering als de raad van bestuur als meest relevante criteria aanhaalt, lijkt de Dienst de voorkeur te geven aan de plaats van het orgaan dat bevoegd is voor het nemen van de strategische beslissingen vergadert, *in casu* steeds de raad van bestuur²¹¹. De Dienst maakt immers in haar beslissingen steeds een uitgebreide analyse van wat de bevoegdheden van de raden van bestuur in kwestie zijn en haalt deze in hoofdorde aan om te besluiten dat op die plaats de voornaamste inrichting gelokaliseerd dient te worden. De plaats van de algemene vergadering wordt als bevestiging aangevend dat de voornaamste inrichting zich aldaar bevindt, maar wordt geenszins als afzonderlijk doorslaggevend criterium gehanteerd. In een andere beslissing plaatste de Dienst dan weer de plaats waar de raad van bestuur vergadert bovenaan in een volgens belangrijkheid opgestelde lijst.

De voorafgaande beslissingen lijken echter de plaats waar de raad van bestuur vergadert en de plaats waar de strategische en meest belangrijke bestuursbeslissingen worden genomen door elkaar te halen en gebruikt nu eens het ene en dan weer het andere als criterium, alsof ze eenzelfde criterium zijn. Nochtans is er een fundamenteel verschil. De plaats waar de raad vergadert is immers niet noodzakelijk de plaats waar dergelijke beslissingen genomen worden. Gezien door de Dienst

²¹¹ Voorafgaande Beslissing nr. 700.310, d.d. 24 juli 2007, “*Les réunions du conseil d'administration de la SA A seront principalement tenues en Belgique [...]. Il résulte de cela que le siège de direction effective de la SA A sera situé en Belgique.*”; Voorafgaande Beslissing nr. 2013.081, d.d. 9 april 2013, “Wat de plaats van de “voornaamste inrichting” betreft, neemt de Belgische rechtspraak en ook de DVB voornamelijk de volgende feitelijke elementen in beschouwing (in dalende orde van belangrijkheid): 1. de plaats waar de raad van bestuur vergadert; 2. [...]”; Voorafgaande Beslissing nr. 2015.203, d.d. 21 mei 2015, “Statutair zal voorzien worden dat de raad van bestuur van de vennootschappen verantwoordelijk/bevoegd is voor volgende aspecten: de strategische beslissingen, [...]. De voornaamste en meest belangrijke bestuursbeslissingen van de vennootschappen, alsook de beslissingen van de algemene vergadering van vennoten, worden zonder meer in Luxemburg genomen of bekrachtigd. Bijgevolg moet de zetel van werkelijke leiding en dus de voornaamste inrichting van de vennootschappen in elk geval geacht worden zich in Luxemburg te bevinden.”; Voorafgaande Beslissing nr. 2016.487, d.d. 25 oktober 2016, “In casu dient Z, volgens de verstrekte gegevens van de aanvrager, blijvend als een binnenlandse vennootschap te worden beschouwd in de zin van artikel 2, § 1, 5°, b) WIB 92 en als inwoner van België overeenkomstig artikel 4 van het Verdrag, aangezien: [...] de raad van bestuur van Z (met minstens 2 rijksinwoners) geregeld en uitsluitend zal samenkomen op de maatschappelijke zetel in België, waarbij de meerderheid van de bestuurders fysiek aanwezig zullen zijn om (i) de strategische aspecten te bespreken en beslissingen te nemen op operationeel en financieel vlak, (ii) het lange termijn beleid van de divisie op een consistente manier uit te tekenen en (iii) de activiteiten van de Vaste Inrichting op te volgen, te controleren en waar nuttig of nodig bij te sturen, en de rapportering terzake vanwege de Vaste Inrichting te analyseren [...]”.

niet werd nagegaan waar de beslissingen genomen werden en steeds enkel de plaats waar de vergaderingen van de raad van bestuur plaatsvinden in aanmerking genomen worden, bedoelt de Dienst mijns inziens dat de plaats waar de raad van bestuur gewoonlijk vergadert gehanteerd dient te worden en dat de administratie bijgevolg de fictie maakt dat ook daar de strategische beslissingen worden genomen. Men kan zich wel de vraag stellen of dit de bedoeling is. De plaats van de voornaamste inrichting dient immers de plaats te zijn waar een vennootschap werkelijk bestuurd wordt.

De voornaamste inrichting van een vennootschap mag echter niet verward worden met een administratieve zetel. Een vennootschap kan immers meerdere van die zetels hebben. Een administratieve zetel in het buitenland die aldaar alle zaken afhandelt volstaat dan ook op zichzelf niet om die vennootschap als buitenlands aan te merken²¹². De administratie stelt dat de administratieve zetel slechts een ondergeschikt orgaan, een beheersinstrument is dat onder toezicht staat van de maatschappelijke zetel waar de gewone en buitengewone algemene vergaderingen worden gehouden. In een voorafgaande beslissing werd beslist dat de betrokken vennootschap ook na allocatie van alle activiteiten aan een buitenlandse vaste inrichting Belgisch inwoner blijft, gezien de bestuursta-ken in België zouden blijven²¹³. In een andere beslissing werd in dezelfde zin geoordeeld. Het feit dat de vennootschap haar exploitatiezetel in België heeft, heeft niet automatisch als gevolg dat dit een binnenlandse vennootschap is. De exploitatiezetel kan immers niet beschouwd worden als een voornaamste inrichting.

2.5 Relevantie

De woonplaats van een vennootschap is in het nationaal fiscaal recht van uitermate groot belang. Indien wordt besloten dat een vennootschap inwoner is van België, zal de vennootschap immers onderhevig zijn aan de Belgische vennootschapsbelasting. Krachtens art. 5 WIB 1992 j° art. 183 WIB 1992 wordt op de wereldwijd behaalde winst belasting geheven. Bovendien bepaalt het WIB 1992 ook de wijze waarop het inkomen wordt berekend. Indien een inrichting in België niet de woonplaats vormt van een vennootschap zal de inrichting daarentegen onderhevig zijn aan de belasting voor niet-inwoners en zal bijgevolg slechts belasting geheven worden op de in België verkregen of behaalde winst.

2.6 Besluit

Krachtens art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992 is een vennootschap onderhevig aan de Belgische vennootschapsbelasting indien zij “haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel

²¹² *Com.I.B.* 1992, nr. 179/25.

²¹³ Voorafgaande Beslissing nr. 2010.372, *d.d.* 14 december 2010.

van bestuur of beheer” in België heeft. Niettegenstaande hier vier criteria uit lijken voort te komen, dienen ‘voornaamste inrichting’, ‘zetel van bestuur’ en ‘zetel van beheer’ als synoniemen gezien te worden. Waarom de wetgever in 1962 tegen het advies van de Raad van State in geopteerd heeft voor de toevoeging van de termen ‘zetel van bestuur’ en ‘zetel van beheer’ is in de rechtsleer niet duidelijk; het werkt eerder verwarrend dan verhelderend. Dit wordt pijnlijk duidelijk bij het hantieren van de administratieve commentaren bij art. 179 WIB 1992. Het lijkt immers aan de administratie voorbij te zijn gegaan dat de begrippen wel degelijk synoniemen zijn, aangezien zij de voornaamste inrichting enerzijds en de zetel van bestuur of beheer anderzijds als twee verschillende criteria hanteert. Het artikel valt aldus uiteen in twee verschillende criteria; maatschappelijke zetel en voornaamste inrichting.

Hoewel in de rechtsleer een strekking ‘maatschappelijke zetel’ ook als synoniem van de overige begrippen beschouwt, dient deze term volgens mij uitgelegd te worden als statutaire zetel. De statutaire zetel staat als criterium echter niet op zichzelf; het geldt slechts als vermoeden *iuris tantum* dat de werkelijke zetel zich daar bevindt.

Uit de verschillende wettelijke bepalingen die door de jaren heen gehanteerd werden, valt een duidelijke continuïteit af te leiden. De voorloper van de vennootschapsbelasting, het patentrecht, was verschuldigd indien de bestuurlijke hoofdzetel zich in België bevond. De wetgever beoogde hiermee vennootschappen te belasten waarvan de voornaamste belangen in België verenigd waren. Bij de vervanging van het patentrecht door een inkomstenbelasting en een belasting op de reële winsten van vennootschappen met aandelen in 1913 werd deze zienswijze bevestigd. De parlementaire stukken bepaalden dat de bestuurlijke hoofdinstelling de plaats is waar “de vennootschap geconcentreerd is, waar feitelijk de bezieling gegeven en hooger controle gehouden wordt”. Toen de wetgever in 1962 de term ‘bestuurlijke hoofdinstelling’ verving door ‘voornaamste inrichting’, ging dit niet gepaard met een inhoudelijke wijziging. Ook vandaag wordt nog steeds ‘voornaamste inrichting’ gehanteerd.

Ofschoon de wetgever in de voorbereidende werken een beeld geeft van wat onder ‘voornaamste inrichting’ verstaan dient te worden, geeft ze er geen praktische invulling aan. Andere bronnen dienen dus ter hand te worden genomen teneinde de precieze invulling te achterhalen.

De rechtspraak en rechtsleer zijn het erover eens dat de woonplaats van een vennootschap achterhalen een feitenanalyse betreft. Bij iedere vennootschap zal dus gekeken moeten worden naar het geheel van feiten om te besluiten waar die vennootschap gelokaliseerd kan worden. Vaak worden volgende criteria gehanteerd, die niet elk op zichzelf, maar als geheel worden aangewend om de

woonplaats te bepalen: de plaats waar de algemene vergadering plaatsvindt, waar de raad van bestuur vergadert, waar de archieven zich bevinden, waar het de bankrekeningen heeft, de plaats van waar de briefwisseling toekomt, waar de bestuurders hun activiteiten uitoefenen... Gezien dergelijke plaatsen doorgaans echter niet gecentraliseerd zullen zijn, moet op zoek gegaan worden naar het orgaan de vennootschap bestuurt. Dit zal het orgaan zijn dat de belangrijkste en strategische beslissingen neemt en in wezen het 'zenuwcentrum' van de vennootschap vormt. Dat orgaan zal dan bepalend zijn voor de voornaamste inrichting.

Een eerste stap in het proces vormt een analyse van de wet. Uit de W.Venn. en de VZW-wet blijkt dat de raad van bestuur of de zaakvoerder(s) de vennootschap dienen te besturen. Dit betekent echter niet dat deze organen ook *de facto* besturen. Als zij slechts bekrachtigen wat een ander (orgaan) reeds heeft besloten, kan men moeilijk besluiten dat zij de vennootschap besturen. In dat geval dient niet het *de iure*, maar het *de facto* besturend orgaan in rekening te worden genomen.

Vermits de rechter soeverein dient te oordelen of een vennootschap al dan niet Belgisch is, was dit veelal het onderwerp van Voorafgaande Beslissingen. De visie van de Dienst sluit aan bij die van de rechtsleer en rechtspraak. In haar beslissingen wordt de raad van bestuur, die in de behandelde beslissingen ook steeds *de facto* bestuurde, namelijk als doorslaggevend criterium gebruikt bij de centralisatie van de verschillende organen.

Na te hebben bepaald welk orgaan de vennootschap bestuurt, dient bijgevolg bepaald te worden waar dat orgaan zich bevindt. In de regel zal dit zijn op de plaats waar het orgaan regelmatig vergadert en het mandaat uitoefent. Vermits de realiteit primeert, zal dit slechts een vermoeden *iuris tantum* zijn. Het is evenwel niet steeds een eenvoudige opdracht de plaats te achterhalen; de vergaderingen van de raad van bestuur kunnen via videoconferentie plaatsvinden, de zaakvoerders van een bvba dienen niet te vergaderen, de plaats van de werkelijke bestuurszetel kan bewust in mysterie gehuld worden... In deze gevallen zal beroep gedaan moeten worden op secundaire criteria die een indicatie kunnen zijn van waaruit dit orgaan bestuurt: de nationaliteit en woonplaats van de *de facto* bestuurders, de plaats waar de briefwisseling geschiedt, de plaats waar de exploitatiezetel zich bevindt, waar de activiteiten plaatsvinden...

Kortom, de woonplaats van de vennootschap is daar waar de werkelijke zetel zich bevindt. Dit dient bepaald te worden aan de hand van volgend stappenplan: eerst moet vastgesteld worden welke de belangrijkste beslissingen zijn in de vennootschap. Daarna moet vastgesteld worden welk orgaan deze beslissingen neemt. Tenslotte moet de plaats van waaruit deze beslissingen genomen worden, gelokaliseerd worden.

Dat art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992 geen goede invulling bevat om de woonplaats van een vennootschap te bepalen, staat vast. Het artikel blinkt ten eerste uit in vaagheid. *Primo* bevat het artikel vier verschillende criteria waarvan drie synoniemen voor elkaar zijn. *Secundo* bevat het artikel geen verhouding tussen de verschillende criteria. *Tertio* zijn ook de betekenissen van de begrippen niet zeker. *Quatro* zorgt een letterlijke lezing van het artikel samen gelezen met art. 2, §1, 5°, c) WIB 1992 voor een onlogisch gevolg. Een vennootschap met een van de criteria in België en de rest in het buitenland (of omgekeerd) zal immers zowel een binnen- als buitenlandse vennootschap zijn.

Daarnaast hoeft het geen betoog dat de huidige invulling van 'voornaamste inrichting', hoewel van oudsher gehanteerd om te bepalen waar een vennootschap gesitueerd is, geen goed criterium kan zijn om de woonplaats van de vennootschap vast te stellen in het fiscaal recht. Daar zijn enkele argumenten voor aan te halen.

Eerst en vooral zorgt het uitdijen van het aantal organen in een vennootschap en het feit dat een organogram van een bedrijf er tegenwoordig volledig anders uitziet dan bij de invoering van 'bestuurlijke hoofdinrichting' ervoor dat 'voornaamste inrichting' niet meer beantwoordt aan de noden van tegenwoordig. Bovendien zullen de bestuursbevoegdheden vaak versplinterd zijn over verschillende organen die zich op verschillende plaatsen bevinden. De huidige communicatiemogelijkheden en de eenvoudige mobiliteit van personen maakt het achterhalen ervan nog een stuk moeilijker. Tenslotte is het ook niet evident om te bepalen wat de belangrijkste beslissingen zijn die genomen worden in een vennootschap. Dit alles zorgt ervoor dat het bestaand woonplaatscriterium allesbehalve doeltreffend is.

Daarnaast lijkt de invulling ervan mij soms een resultaat te geven dat in strijd is met de bedoeling van een inkomstenbelasting. Deze belastingen worden immers geheven teneinde te voorzien in de financiering van de werking van de overheid door degenen die geacht worden voordeel te hebben bij de voorzieningen die de staat heeft getroffen. Vermits het criterium van de voornaamste vestiging vatbaar is voor misbruik en een geveinsde zetel niet steeds achterhaald kan worden, zorgt de combinatie van een raad van bestuur die zich bevindt in een staat met lage belastingdruk en tekortkomingen aan het traditionele bronconcept en de verrekenregels, ervoor dat vennootschappen zelf kunnen kiezen in welke staat ze belastingen betalen²¹⁴. Dit zorgt voor ongelijkheid tussen grote en

²¹⁴ Zie L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraats-thesis Rechten UAntwerpen, 2018, 16-18 en voetnoot 75.

kleine vennootschappen²¹⁵, maar tevens voor een onrechtvaardigheidsgevoel bij de burgers die door belastingontduiking van vennootschappen de belastingdruk zien stijgen.

Tenslotte brengt het ook rechtsonzekerheid met zich mee. Gezien de voornaamste inrichting alles behalve een bestendig criterium is en de rechter soeverein oordeelt, hangt men af van de 'gratie' van de rechter of men al dan niet een Belgische vennootschap is. Daarenboven is uit bovenstaande bespreking gebleken dat de plaats van werkelijke zetel niet steeds vast te stellen is. In dergelijke gevallen worden indicaties en vermoedens gebruikt om de werkelijke zetel vast te stellen. Vermits de woonplaats van uitermate groot belang is, is het enigszins vreemd dat er bij de vaststelling in sommige gevallen ficties en nattevingerwerk aan te pas komen.

Hoewel de enkele toepassing van het bronstaatbeginsel *prima facie* beter kan lijken²¹⁶, lijkt het behouden van een woonstaatheffing toch op zijn plaats. Daar zijn volgende argumenten voor:

1. Gelijkheidsbeginsel en rechtvaardigingsbeginsel: grote multinationale ondernemingen (en ook natuurlijk personen met kennis van zaken) kunnen op eenvoudige wijze winst verschuiven naar andere staten. Vermits staten hierdoor inkomsten mislopen, wordt de belastingdruk verschoven naar de andere inwoners. Dit is niet enkel ongelijk en onrechtvaardig, het doet ook afbreuk aan de integriteit van een belastingsysteem²¹⁷. Het belasten van het wereldwijd inkomen door de woonstaat kan op deze wijze gelegitimeerd worden.
2. Vangnetbepaling: dit valt uiteen in twee aspecten. Enerzijds is de woonstaatheffing een vangnet voor de inkomsten die niet aan een duidelijke buitenlandse bron kunnen toegewezen kunnen worden²¹⁸. Anderzijds zorgt de woonstaatheffing ervoor dat inkomsten die verschoven worden naar laagbelaste staten minstens eenmaal op behoorlijke wijze belast worden en beoogt het zo winstverschuivingen naar dergelijke staten tegen te gaan²¹⁹.

Niettegenstaande het behouden van een woonstaatheffing aan te bevelen is, zal deze in de Belgische vennootschapsbelasting toch grondig herzien moeten worden om te kunnen voldoen aan bovenstaande argumenten. Afgaand op de tekortkomingen van de huidige bepaling van een woonplaats van een vennootschap in België, dient een woonplaatscriterium voor doeltreffendheid en

²¹⁵ Kleine vennootschappen kunnen minder vlot hun woonplaats verplaatsen dan grote vennootschappen.

²¹⁶ De staat waar de vennootschap activiteiten ontplooit, zal immers voordelen en diensten voorzien. Daarnaast stemt de woonplaats tegenwoordig niet vaak overeen met de bron van de inkomsten.

²¹⁷ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

²¹⁸ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 191.

²¹⁹ *Ibid.*, 165.

rechtszekerheid te zorgen. De wet moet voorzien in een duidelijk artikel, waarin een duidelijke hiërarchie terug te vinden is tussen het formeel en het werkelijk criterium. Idealiter behoudt het formeel criterium zijn functie als weerlegbaar vermoeden, maar dan wettelijk verankerd.

Daarnaast dienen de criteria duidelijk te zijn en zullen de betekenissen van de criteria in de voorbereidende documenten ingevuld moeten worden en op een duidelijke wijze uitgelegd moeten worden.

Tenslotte dient de invulling van het werkelijk criterium te zijn afgestemd op hoe bedrijven tegenwoordig bestuurd worden en tevens gekoppeld te worden aan de economische realiteit²²⁰, zodat misbruik tot een minimum wordt herleid. Dit houdt dus in dat de woonplaats niet al te eenvoudig verplaatst mag kunnen worden. Dit zou bereikt kunnen worden door in hoofdzaak belang te hechten aan de plaats waar het uitvoerend topmanagement haar activiteiten uitoefent. Volgens VAN DAM en MARCUS zullen de topmanagers immers vaak “de belangrijkste inspirator en initiator” zijn binnen een bedrijf en zijn ze verantwoordelijk voor de successen, maar ook de faillissementen van het bedrijf²²¹.

Er moet echter over gewaakt worden dat staten de soevereiniteit van andere staten respecteren. Dit houdt in dat het woonplaatscriterium redelijk moet zijn en willekeur moet vermijden: er dient tussen een vennootschap en de Belgische staat een voldoende nauwe band te bestaan om die vennootschap aan de vennootschapsbelasting te kunnen onderwerpen.

Vermits ook een goed woonplaatscriterium niet in alle gevallen zal vermijden dat de woonstaathetfing omzeild kan worden, dienen ook maatregelen genomen te worden teneinde dit zoveel mogelijk te vermijden. Dit kan onder meer betraacht worden door een antimisbruikregel in te voeren en/of door het aantrekkelijk maken van het belastingstelsel, bv. door het verlagen van de belastingdruk.

Art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992 *de lege ferenda*:

Binnenlandse vennootschap: enigerlei vennootschap waarvan de hogere dagelijkse leiding²²² zich werkelijk in België bevindt. Dit wordt weerlegbaar vermoed zo te zijn ingeval de vennootschap haar statutaire zetel in België heeft.

²²⁰ Hiermee wordt niet bedoeld de plaats waar de activiteiten plaatsvinden of waar het personeel zich bevindt, maar eerder de plaats waar de managers verantwoordelijk voor de successen of de mislukkingen op (min of meer) dagelijkse basis hun activiteiten uitoefenen, *i.e.* waar hun kantoren zijn.

²²¹ J. MARCUS en N. VAN DAM, *Een praktijkgerichte benadering van organisatie en management*, Groningen, Noordhoff Uitgevers, 2015, 286.

²²² Dit begrip werd overgenomen uit L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een globaliseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 708.

Hoofdstuk 3. Woonplaats van een vennootschap in het internationaal fiscaal recht

3.1 Relevantie van het woonplaatsbegrip voor een dubbelbelastingverdrag

In dit hoofdstuk wordt in hoofdorde onderzocht hoe de woonplaats van een vennootschap in het internationaal fiscaal recht wordt ingevuld. Vermits het probleem van dubbele belasting wordt opgelost via dubbelbelastingverdragen, zal een analyse moeten gebeuren van hoe de woonplaats van een vennootschap bepaald wordt in dergelijke verdragen.

Het tot stand komen van DBV's tussen staten gebeurt veelal op basis van een modelverdrag. Vele supra-/internationale organisaties hebben dergelijk modelverdrag opgesteld. Modelverdragen zijn slechts *soft law* die voor de lidstaten van de desbetreffende supra-/internationale organisatie geen verplichtingen met zich mee brengen²²³. Vermits bijna alle dubbelbelastingverdragen gebaseerd zijn op het OESO-Modelverdrag zal deze de rode draad vormen doorheen dit hoofdstuk.

3.1.1 OECD Model Tax Convention on Income and Capital

Reeds voor het bestaan van het eerste OESO-Modelverdrag, werden binnen het kader van het toenmalige OEES²²⁴/OEEC²²⁵ al maatregelen genomen teneinde internationale dubbele belasting weg te werken²²⁶. De eerste maatregel uitgaande van het OEES was een Richtlijn die aangenomen werd op 25 februari 1955. Ook voor het ontstaan van deze Richtlijn heerste er consensus tussen de huidige OESO-lidstaten. Op het moment van het aannemen van de Richtlijn, waren er immers al 70 bilaterale verdragen van kracht tussen de huidige OESO-lidstaten.

In 1963 zag het *Draft Double Taxation Convention on Income and Capital* het levenslicht²²⁷. Dit ontwerp was het resultaat van werkzaamheden uitgevoerd door het Fiscaal Comité, later omgevormd tot Comité voor Fiscale Zaken, die aanvingen in 1956. Op basis van dat ontwerp werd in 1977 tot de publicatie van een nieuw model met bijhorend commentaar besloten²²⁸. Sindsdien werd het modelverdrag nog meerdere malen geüpdatet en aangepast aan fiscale evoluties. De laatste herziening vond plaats in 2017.

²²³ E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 49.

²²⁴ Organisatie voor Europese Economische Samenwerking.

²²⁵ *Organisation for European Economic Co-operation*.

²²⁶ Punt 4 van de inleiding van OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing.

²²⁷ D. HUND, *Belastingverdragen: instrumenten ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, Deventer, Kluwer, 1983, 33.

²²⁸ *Ibid.*

Ofschoon het OESO-Modelverdrag niet juridisch bindend is, heeft het toch een zeer grote waarde. Het vormt het uitgangspunt voor (her)onderhandelingen tussen – zowel lid- als niet lid- – staten bij het afsluiten van DBV's en nagenoeg alle DBV's volgen in grote mate de structuur en inhoud van het OESO-Modelverdrag²²⁹. Volgens HUISKAMP en HUND vindt het succes van het Modelverdrag zijn oorsprong in het feit dat de modellen tot stand zijn gebracht door vertegenwoordigers van de ministeries van financiën, i.e. praktijkmensen²³⁰.

Het doel van het OESO-Modelverdrag staat beschreven in de inleiding van het verdrag²³¹. Het is aangewezen om de fiscale situatie van belastingplichtigen die deelnemen aan het commerciële, industriële of financiële verkeer te verduidelijken, standaardiseren en waarborgen. Het Modelverdrag voorziet een middel om vaak voorkomende problemen die rijzen tussen staten op internationaal fiscaal vlak op uniforme wijze te regelen.

3.1.2 Personeel toepassingsgebied

Art. 1 OESO-Modelverdrag bepaalt dat “deze overeenkomst van toepassing [is] op personen die inwoner zijn van één of van beide overeenkomstsluitende staten”²³². Het inwonerschap bepaalt aldus of een persoon recht heeft op de voordelen voorzien door het dubbelbelastingverdrag.

3.1.3 Wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden in een DBV

Het inwonerschap bepaalt welke staat de woonstaat is van de vennootschap. Om dubbele belasting te vermijden wijst het dubbelbelastingverdrag de heffingsbevoegdheid toe aan de woonstaat of de bronstaat.

3.1.3.1 Toekennen heffingsbevoegdheid

In artikel 6 t.e.m. 22 van het OESO-modelverdrag staan de toewijzingsregels beschreven. Deze regels wijzen aan hoe de heffingsbevoegdheid tussen de verdragsluitende staten wordt verdeeld²³³. Er bestaan drie verschillende soorten regels, al naargelang de aard van het inkomen²³⁴. Na de aard

²²⁹ E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 34.

²³⁰ D. HUND, *Belastingverdragen: instrumenten ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, Deventer, Kluwer, 1983, 33.

²³¹ Punt 2 en 3 van de inleiding van OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing.

²³² Vertaling door B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 11.

²³³ P. DE VOS e.a., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 9 en 85-81.

²³⁴ L. HINNEKENS, “De relatie- en interpretatietechniek van onze dubbelbelastingverdragen”, *AFT* 1986, (225) 232.

van het inkomen te hebben bepaald, dient men vervolgens de bron en de woonstaat vast te stellen²³⁵.

Toewijzingsregels kunnen de heffingsbevoegdheid exclusief (“*shall be taxable only*”) toekennen aan een staat, onder volledige uitsluiting van de andere verdragspartij²³⁶. De heffingsbevoegde staat zal bij toepassing van de exclusieve bevoegdheid steeds de woonstaat zijn. Het inkomen wordt in de bronstaat volledig vrijgesteld, zonder voorbehoud²³⁷. Op grond van afbakeningsregels (“*may be taxed*”) mag de staat waar de bron van het inkomen zich bevindt daarentegen de belasting innen zonder beperking²³⁸. De woonstaat zal dan wel dat buitenlands inkomen moeten vrijstellen of de in de bronstaat betaalde belasting moeten verrekenen. Tenslotte zijn er ook verdelingsregels (“*may also be taxed*”), dewelke de belasting verdelen tussen bron- en woonstaat²³⁹. De bronstaat mag de belasting innen, terwijl de woonstaat die betaalde belasting mag verrekenen met de eigen belasting.

Als men het Modelverdrag ter hand neemt, ziet men dat de meest gebruikte toewijzingsregel degene is op basis waarvan de woonstaat exclusief belasting mag heffen. Hieruit kan men afleiden dat het Modelverdrag kapitaalexporterende landen bevoordeelt ten opzichte van kapitaalimporterende²⁴⁰.

Bij de twee andere toewijzingsmethoden zal de woonstaat een toegeving moeten doen om de dubbele belasting te ontlasten. Artikel 23 van het OESO-Modelverdrag voorziet zowel de methode om het buitenlands inkomen vrij te stellen als de mogelijkheid om de belasting die in de bronstaat geheven werd te verrekenen.

3.1.3.2 Artikel 23 OESO-Modelverdrag

Dit artikel dient te worden toegepast ingeval de woonstaat niet uitsluitend bevoegd is om belasting te heffen²⁴¹. Het is dus vaak een onontbeerlijke aanvulling op artikelen 6 t.e.m. 22. De woonstaat wordt echter de keuze gelaten tussen beide methodes en dient bijgevolg een afweging te maken

²³⁵ *Ibid.*, 233-234.

²³⁶ Cf. art. 7, §1 OESO-Modelverdrag; D. HUND, *Belastingverdragen: instrumenten ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, Deventer, Kluwer, 1983, 98.

²³⁷ P. DE VOS e.a., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 80.

²³⁸ M. VANDENDIJK e.a., *Dubbelbelastingbedragen en fiscus*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2012, 32; D. HUND, *Belastingverdragen: instrumenten ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, Deventer, Kluwer, 1983, 98-99.

²³⁹ M. VANDENDIJK e.a., *Dubbelbelastingbedragen en fiscus*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2012, 32; D. HUND, *Belastingverdragen: instrumenten ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, Deventer, Kluwer, 1983, 98-99.

²⁴⁰ A. COOLS, *Internationaal belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 41.

²⁴¹ M. VANDENDIJK e.a., *Dubbelbelastingbedragen en fiscus*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2012, 152.

tussen de voor- en nadelen van beide methodes²⁴². Terwijl de vrijstellingsmethode de voorkeur draagt van de Europees-continentale staten, verkiezen Angelsaksische staten eerder de verrekeningsmethode²⁴³.

3.1.3.2.1 Vrijstellingsmethode

Op basis van de vrijstellingsmethode mag de bronstaat belasting heffen op het inkomen behaald in de bronstaat, terwijl de woonstaat dit inkomen zal moeten vrijstellen. Dit houdt dus in dat de woonstaat het buitenlands inkomen dat reeds belast werd in de bronstaat buiten beschouwing zal moeten laten bij het vaststellen van de belastbare grondslag, ondanks het feit dat de woonstaat in beginsel belasting heft op het wereldwijde inkomen. Daarmee zorgt de vrijstellingsmethode voor kapitaal import neutraliteit. Het inkomen zou op dezelfde manier belast worden ongeacht of de transactie nu door een inwoner wordt verricht, dan wel door het importeren van kapitaal uit het buitenland²⁴⁴. Kortom, een onderneming die in het buitenland winst behaalt, wordt op dezelfde manier belast als haar buitenlandse concurrent²⁴⁵.

Het voordeel van deze methode is de eenvoudigheid in de toepassing ervan. Dit vormt tegelijk ook het nadeel ervan; het nodigt uit tot fiscale planning-constructies²⁴⁶.

3.1.3.2.2 Verrekeningsmethode

Bij toepassing van deze methode wordt het inkomen verworven in de bronstaat ook door de woonstaat belast, maar laat de woonstaat toe dat de buitenlandse belasting wordt afgetrokken van de eigen belasting²⁴⁷. In tegenstelling tot de vrijstellingsmethode, zorgt de verrekeningsmethode voor kapitaal export neutraliteit²⁴⁸. De behaalde inkomsten zullen op een gelijke manier belast worden ongeacht of deze investering in de woonstaat plaats vindt, dan wel indien men ergens anders investeert.

Bij toepassing van de verrekenmethode ontstaat, anders dan bij de vrijstellingsmethode, geen risico op dubbele niet-belasting²⁴⁹. Als inkomsten immers niet in de bronstaat zouden worden belast, dan wordt ook geen buitenlandse belasting verrekend.

²⁴² *Ibid.*; B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 255.

²⁴³ S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 247-248.

²⁴⁴ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 255.

²⁴⁵ S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 247.

²⁴⁶ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 255.

²⁴⁷ *Ibid.*, 248; K. HOLMES, *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*, Amsterdam, IBFD, 2014, 28.

²⁴⁸ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 255.

²⁴⁹ *Ibid.*, 280.

3.2 Interpretatie van begrippen in dubbelbelastingverdragen²⁵⁰

3.2.1 Art. 3 OESO-Modelverdrag

Tekst van het artikel:

1. *For the purposes of this Convention, unless the context otherwise requires:*
 - a) *the term “person” includes an individual, a company and any other body of persons;*
 - b) *the term “company” means anybody corporate or any entity that is treated as a body corporate for tax purposes;*
 - c) *the term “enterprise” applies to the carrying on of any business;*
 - d) *the terms “enterprise of a Contracting State” and “enterprise of the other Contracting State” mean respectively an enterprise carried on by a resident of a Contracting State and an enterprise carried on by a resident of the other Contracting State;*
 - e) *the term “international traffic” means any transport by a ship or aircraft operated by an enterprise that has its place of effective management in a Contracting State, except when the ship or aircraft is operated solely between places in the other Contracting State;*
 - f) *the term “competent authority” means:*
 - (i) *(in State A): ...*
 - (ii) *(in State B): ...*
 - g) *the term “national”, in relation to a Contracting State, means:*
 - (i) *any individual possessing the nationality or citizenship of that Contracting State; and*
 - (ii) *any legal person, partnership or association deriving its status as such from the laws in force in that Contracting State;*
 - h) *the term “business” includes the performance of professional services and of other activities of an independent character.*
2. *As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies,*

²⁵⁰ Voor een uitgebreide behandeling van de interpretatie van een DBV volgens international recht, zie F. ENGELLEN, *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties*, Rotterdam, IBFD, 2004, xxii + 590 p.

any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State.

Art. 3, §1 OESO-Modelverdrag groepeer een aantal definities van termen die in een DBV worden gebruikt²⁵¹. Niet alle termen worden echter in dat artikel gedefinieerd. Er bestaan ook afzonderlijke artikels voor de omschrijving van bepaalde termen, terwijl andere termen dan weer gedefinieerd worden in een specifieke paragraaf van een bevoegdheidsverdelend artikel²⁵².

Art. 3, §2 OESO-Modelverdrag beschrijft hoe termen die niet in een DBV worden omschreven, geïnterpreteerd moeten worden, nl. zoals de term in het intern recht van de staat die het DBV toepast wordt gedefinieerd. Bij een verschillende betekenis in het intern fiscaal recht en het intern gemeen recht primeert de betekenis uit de fiscale wetgeving²⁵³. Dit betreft een evolutieve interpretatie gezien een term de betekenis heeft *“that it has at that time under the law of that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies”*. Dit geldt slechts onder voorbehoud. De betekenis uit het intern recht geldt pas indien deze niet strijdig is met de context. Dit mag evenwel niet tot gevolg hebben dat men impliciet het verdrag wijzigt²⁵⁴. Onder de noemer *pacta sunt servanda* zal een latere wetwijziging immers geen doorwerking vinden in een DBV indien de context, in het bijzonder de gemeenschappelijke bedoeling, dat niet toelaat.

Voor de interpretatie van bepalingen uit een DBV dient met verschillende rechtsregels rekening gehouden te worden. Vermits de term ‘inwoner’ reeds gedefinieerd wordt in art. 4 OESO-Modelverdrag wordt de interpretatie via art. 3.2 OESO-Modelverdrag buiten beschouwing gelaten.

3.2.2 Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht

Aangezien een DBV een verdrag is tussen staten, dient men voor de interpretatie ook toepassing te maken van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969²⁵⁵. Krachtens art. 31, §1 en §4 Weens Verdrag dient een verdrag te goeder trouw te worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis in hun context en in het licht van het voorwerp en het doel van het verdrag, tenzij de partijen de bedoeling hadden aan een term een bijzondere betekenis te geven. Dit sluit aan bij het fiscaal legaliteitsbeginsel dat een strikte interpretatie bepleit²⁵⁶. Gezien het feit dat

²⁵¹ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 24.

²⁵² Cf. art. 4 en art. 5 OESO-Modelverdrag, die respectievelijk de termen ‘inwoner’ en ‘vaste inrichting’ definiëren; cf. art. 6, §2, art. 10, §3, art. 11, §3 en 12, §2 OESO-Modelverdrag, die respectievelijk de termen ‘onroerend goed’, ‘dividenden’, ‘interessen’ en ‘royalty’s’ definiëren.

²⁵³ E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 54.

²⁵⁴ *Ibid.*, 57.

²⁵⁵ Hierna: “Weens Verdrag”; art. 1 Weens Verdrag.

²⁵⁶ B. PEETERS, *Fiscale transparantie: toerekening van inkomsten*, Brussel, Larcier, 2011, 424.

een verdrag een wilsovereenstemming is tussen twee (of meer) staten, omvat de context, naast de tekst van het verdrag, ook de gemeenschappelijke betekenis die de partijen aan een term willen geven²⁵⁷. Vermits geen internationaal rechtscollege bevoegd is voor de interpretatie van een DBV, zal die betekenis onderzocht moeten worden door de nationale rechter die zoveel als mogelijk dient te zoeken naar de gemeenschappelijke bedoeling van de verdragsluitende staten²⁵⁸. De context omvat tevens “iedere akte opgesteld door een of meer partijen bij het sluiten van het verdrag en door de andere partijen erkend als betrekking hebbende op het verdrag”²⁵⁹. Naast de context hoort ook elk later akkoord tussen de partijen en ieder later gebruik dat de instemming van de verdragspartijen heeft gekregen in aanmerking te worden genomen voor de interpretatie van (een term in) een DBV²⁶⁰. Ook hier dient men ervoor te zorgen dat men geen verdragswijziging doorvoert, zonder de hiervoor geëigende procedure toe te passen²⁶¹. Een later akkoord tussen de partijen mag immers geen afbreuk doen aan de verworven rechten van de belastingplichtige ten aanzien van het verdrag.

Indien art. 31 Weens Verdrag uitlegging van de betekenis “dubbelzinnig of duister laat” of “leidt tot een resultaat dat duidelijk ongerijmd of onredelijk is”, moet men beroep doen op aanvullende middelen van uitlegging, zoals daar zijn voorbereidende werkzaamheden en de omstandigheden waarin het verdrag werd gesloten²⁶².

De vraag naar de relatie tussen art. 3, §2 OESO-Modelverdrag en het Weens Verdrag werd behandeld in een proefschrift door Frank ENGELEN²⁶³. Volgens ENGELEN heerst in de rechtsleer de opinie dat art. 3, §2 OESO-Modelverdrag zich gedraagt als *lex specialis* ten aanzien van art. 31 en art. 32 Weens Verdrag. Dit houdt in dat de interpretatie van een term die niet gedefinieerd wordt in een DBV, uitsluitend beheerst wordt door art. 3, §2 OESO-Modelverdrag. Dit betekent echter niet dat het Weens Verdrag niet relevant is. Ten eerste haalt ENGELEN aan dat de algemene principes van art. 31 en art. 32 Weens Verdrag integraal deel uitmaken van art. 3, §2 OESO-Modelverdrag. De woorden “*unless the context otherwise requires*” moeten volgens hem gelezen worden als “*unless the Vienna Convention otherwise requires*”. Ten tweede dient een term die in het intern recht van de verdragsluitende staat geen gelijke kent uitgelegd te worden in overeenstemming met art. 31

²⁵⁷ Art. 31, §2, a) Weens Verdrag; B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 34-35.

²⁵⁸ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 34-35.

²⁵⁹ Art. 31, §2, b) Weens Verdrag.

²⁶⁰ Art. 31, §3 Weens Verdrag.

²⁶¹ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 35.

²⁶² Art. 32 Weens Verdrag.

²⁶³ F. ENGELEN, *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties*, Rotterdam, IBFD, 2004, 477-481.

en art. 32 Weens Verdrag. Vervolgens dient een ongedefinieerde term uit een DBV die men in het intern recht weliswaar kan terugvinden, maar die niet in dezelfde context gehanteerd wordt eveneens uitgelegd te worden overeenkomstig art. 31 en 32. Verder kunnen ook problemen rijzen bij de plurilingualiteit van een DBV. Deze problemen behoren opgelost te worden via art. 33 Weens Verdrag. Tenslotte beweert hij dat de interpretatieregels verankerd in het Weens Verdrag ook van toepassing zijn op art. 3, §2 OESO-Modelverdrag zelf. Art 3, §2 dient te goeder trouw te worden uitgelegd in overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het Verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het Verdrag.

Art. 3, §2 OESO-Modelverdrag en art. 31 Weens Verdrag zijn niet enkel een aanvulling op elkaar, ze komen ook grotendeels overeen: in het geval een term in het intern recht wel gedefinieerd wordt en in dezelfde context wordt gebruikt, zal de term de betekenis krijgen die ze in het intern recht heeft²⁶⁴. Dit hoeft niet te verwonderen. Vermits een DBV niet gesloten wordt in een “*legal vacuum*” en slechts betekenis kan hebben in een groter kader van fiscale wetten van de verdragsluitende staten, is het logisch dat de termen gebruikt in een DBV uitgelegd moeten worden overeenkomstig die fiscale wetten.

Het maakt dus weinig uit of een DBV een bepaling gelijkaardig aan art. 3, §2 OESO-Modelverdrag bevat; op grond van de regels uit het Weens Verdrag, komt men in wezen tot hetzelfde resultaat²⁶⁵.

3.2.3 OESO-Modelverdrag en bijhorend commentaar²⁶⁶

Over de draagwijdte van het OESO-Modelverdrag en het commentaar als interpretatiemiddel bestaat eenduidige rechtsleer, noch rechtspraak²⁶⁷. Ook het Weens Verdrag bevat geen expliciete vermelding over het Modelverdrag en het bijhorende commentaar. Dit is logisch gezien het Weens Verdrag alle verdragen beheerst en het OESO-Modelverdrag en commentaar een zeer specifiek kenmerk is van DBV's²⁶⁸. Toch wordt het belang ervan internationaal erkend²⁶⁹.

²⁶⁴ *Ibid.*, 479.

²⁶⁵ *Ibid.*, 481.

²⁶⁶ Voor een uitgebreide behandeling van het gebruik van het OESO-commentaar voor de interpretatie van een DBV, zie C. GARBARINO, *Judicial interpretation of tax treaties: the use of the OECD Commentary*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2016, xlix + 648 p.

²⁶⁷ L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-law*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten KU Leuven, 2007, 265 en 271; B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 36.

²⁶⁸ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 36.

²⁶⁹ *Ibid.*; A. MILLER en L. OATS, *Principles of international taxation*, West Sussex, Bloomsbury, 2014, 135.

Hoewel de rechtspraak op grote schaal het OESO-commentaar gebruikt als interpretatiemiddel, blijft de juridische waarde ervan onzeker²⁷⁰. Om deze reden 'degraderen' MILLER en OATS deze materie tot een hoofdzakelijk academische discussie²⁷¹.

Teneinde de juridische waarde te achterhalen moet eerst en vooral een opdeling gemaakt worden tussen reeds op het moment van het afsluiten van het DBV bestaand commentaar en nieuwe commentaar. Aan beide commentaren wordt immers niet dezelfde draagwijdte toegekend.

Reeds bestaand commentaar

Verschillende auteurs zijn van mening dat het OESO-commentaar niet kan worden ondergebracht in art. 31 Weens Verdrag²⁷². DE BROE haalt aan dat het commentaar geen betrekking heeft op een daadwerkelijk DBV, maar op het OESO-Modelverdrag en dat het commentaar niet bedoeld is bindend te zijn. Het onderbrengen in art. 31 Weens Verdrag zou immers betekenen dat het commentaar een bindend instrument wordt, gezien art. 31 de authentieke instrumenten opsomt waarop men zich voor de interpretatie kan baseren en dat is geenszins de bedoeling van het commentaar. Men zou kunnen argumenteren dat het Modelverdrag en de commentaar een omstandigheid is 'waaronder het verdrag is gesloten' en het aldus een 'aanvullend middel van uitlegging' op grond van art. 32 Weens Verdrag uitmaakt²⁷³. Het probleem hierbij is echter dat deze aanvullende middelen van uitlegging slechts aangewend mogen worden indien de betekenis zoals geïnterpreteerd op grond van art. 31 nog steeds dubbelzinnig is of een resultaat als gevolg heeft dat duidelijk 'ongerijmd of onredelijk' is. De draagwijdte van het commentaar wordt in dat geval danig beperkt, dat het niet wenselijk is het commentaar in te delen onder art. 32 Weens Verdrag.

Deze zienswijze dient echter genuanceerd te worden. Er bestaan een aantal situaties waarin het commentaar wel kan worden ondergebracht in art. 31 Weens Verdrag. De meest voor de hand liggende situatie is deze wanneer de verdragsluitende staten in het DBV expliciet verwijzen naar

²⁷⁰ L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-law*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten KU Leuven, 2007, 271-272; A. MILLER en L. OATS, *Principles of international taxation*, West Sussex, Bloomsbury, 2014, 176; B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 36-37.

²⁷¹ A. MILLER en L. OATS, *Principles of international taxation*, West Sussex, Bloomsbury, 2014, 176.

²⁷² *Ibid.*; L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-law*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten KU Leuven, 2007, 267; C. GARBARINO, *Judicial interpretation of tax treaties: the use of the OECD Commentary*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2016, 24-26; K. HOLMES, *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*, Amsterdam, IBFD, 2014, 80.

²⁷³ Zie ook L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-law*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten KU Leuven, 2007, 267.

het commentaar als zijnde bindend. In dat geval kan het commentaar gezien worden als de 'overeenstemming' of 'akte' zoals bedoeld in art. 31, §2, a) en b) Weens Verdrag²⁷⁴. Verder kan een bepaalde interpretatie internationaal gewoonterecht uitmaken. Indien de beide verdragsluitende staten dit gewoonterecht erkennen, dan zal art. 31, §3, c) Weens Verdrag van toepassing zijn²⁷⁵.

Er kan echter geargumenteed worden dat het commentaar niet binnen art. 31 en 32 Weens Verdrag moet vallen om een grote rol te kunnen spelen tijdens het interpretatieproces. Het Weens Verdrag betreft tenslotte geen complete codificatie van de interpretatieregels van verdragen²⁷⁶. Indien OESO-lidstaten zich bij het onderhandelen van een DBV baseren op het OESO-Modelverdrag en het bijhorend commentaar, kan men immers stellen dat de partijen impliciet met de betekenis en de inhoud van het Modelverdrag en de commentaar instemmen, tenzij ze er uitdrukkelijk van afwijken. Men dient echter op te passen bij een DBV gesloten tussen een OESO-lidstaat en een staat die geen lidstaat is²⁷⁷. De veronderstelling dat de partijen een gemeenschappelijke bedoeling hebben is minder groot gezien de staat die geen lidstaat is geen mogelijkheid had om een inbreng te hebben in het opstellen van het commentaar.

Nieuw commentaar

De evolutieve interpretatie, dat door het commentaar zelf onderschreven wordt, van de commentaar houdt in dat latere commentaren gehanteerd moeten worden bij het interpreteren van eerder gesloten DBV's²⁷⁸. Latere wijzigingen kunnen echter pas gehanteerd worden als de bestaande bronnen geen antwoord bieden op nieuwe evoluties²⁷⁹.

Een nieuwe commentaar dat hiaten tracht op te vullen of eerdere standpunten van een vorig commentaar omkeert, kan moeilijk geacht worden de gemeenschappelijke wil van de partijen bij het afsluiten van een DBV te weerspiegelen en dient dan ook niet te worden gebruikt bij de uitlegging van een eerder afgesloten DBV²⁸⁰.

²⁷⁴ C. GARBARINO, *Judicial interpretation of tax treaties: the use of the OECD Commentary*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2016, 27.

²⁷⁵ *Ibid.*

²⁷⁶ L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-law*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten KU Leuven, 2007, 267-277.

²⁷⁷ *Ibid.*, 268.

²⁷⁸ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 5.

²⁷⁹ B. PEETERS, *Fiscale transparantie: toerekening van inkomsten*, Brussel, Larcier, 2011, 449.

²⁸⁰ L. DE BROE, *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-law*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten KU Leuven, 2007, 270; B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 37.

3.2.4 Onderling overleg

Tenslotte bestaat ook een onderling overlegprocedure, die beschreven staat in art. 25 OESO-Modelverdrag. Indien een DBV een bepaling gelijkaardig aan art. 25, §3, zin 1 OESO-Modelverdrag bevat, kan een overlegprocedure worden opgestart bij eventuele moeilijkheden met betrekking tot de interpretatie of de toepassing van het verdrag, teneinde die moeilijkheden in onderlinge overeenstemming op te lossen. Niettemin dit overleg voor de fiscale administraties bindend zijn, worden belastingplichtigen en rechtscolleges niet gebonden door deze akkoorden, tenzij ze tot stand zijn gekomen op dezelfde wijze als het DBV of louter interpreterend zijn en geacht worden altijd al de gemeenschappelijke bedoeling te zijn geweest²⁸¹. Bij dit laatste kan de rechter wel nagaan of het akkoord binnen de context van het verdrag blijft²⁸².

3.3 Inleiding tot art. 4 OESO-Modelverdrag

3.3.1 Tekst van art. 4, §1 OESO-Modelverdrag

Resident

1. *For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognized pension fund of that state. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.*

[...]

3. *Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting States of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regarded to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief of exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States. (huidig paragraaf 3)*

²⁸¹ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 324; E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 58.

²⁸² B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 324.

3. *Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.* (voormalig paragraaf 3)

3.3.2 Doel en structuur van art. 4 OESO-Modelverdrag

Art. 4 OESO-Modelverdrag bevat de regels omtrent het bepalen van welke staat een vennootschap inwoner is. Het begrip 'inwoner' of '*resident*' heeft een dubbele rol²⁸³. Allereerst is het determinerend voor het personeel toepassingsgebied van een DBV. *Ex art. 1 OESO-Modelverdrag* is een DBV immers slechts van toepassing op een inwoner van een verdragsluitende staat. Daarnaast is het ook bepalend voor verdeling van de taxatiebevoegdheid: enerzijds lost het problemen op bij het ontstaan van dubbele belasting ten gevolge van *dual residency* en merkt het de staat waarvan de persoon inwoner is aan als woonstaat, de andere staat als bronstaat, anderzijds is het begrip relevant in gevallen waarin dubbele belasting ontstaat door belasting in zowel woon- als bronstaat²⁸⁴.

Het begrip 'inwoner van een verdragsluitende staat' wordt 'gedefinieerd'²⁸⁵ in art. 4, §1. Gezien het artikel een verwijzing naar nationaal recht bevat, is het mogelijk dat een persoon bij de toepassing van §1 inwoner is van beide staten. Indien dat het geval is, bepaalt art. 4, §3 van welke staat de vennootschap inwoner is voor de toepassing van het DBV.

3.3.3 Gemeenschappelijke bepalingen van §1 en §3

3.3.3.1 Definitie?

Punt 8 van het OESO-commentaar schrijft: "*Paragraph 1 provides a definition of the expression "resident of a Contracting State" for purposes of the Convention.*"²⁸⁶ Ondanks het commentaar gewag maakt van een definitie, definieert art. 4 OESO-Modelverdrag niet. Het bevat daarentegen een verwijzing naar het intern recht van de verdragsluitende staten ("*any person who, under the laws of that state, [...]*")²⁸⁷. Het is dus aan het intern recht om te bepalen of een vennootschap al dan niet haar inwoner is. Niet elke vennootschap die door het intern recht als inwoner wordt beschouwd, zal ook volgens het DBV als inwoner worden beschouwd. Paragraaf 1 voorziet hiervoor namelijk een aantal criteria: enkel vennootschappen die in de desbetreffende staat aan de belasting zijn

²⁸³ *Ibid.*, 42; P. DE VOS e.a., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 122.

²⁸⁴ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 1, 105.

²⁸⁵ De aanhalingstekens worden verklaard in *infra*, 3.3.3.1.

²⁸⁶ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 8, 106.

²⁸⁷ Ph. BAKER, *Double taxation conventions*, Londen, Sweet and Maxwell, losbl., 4-2.

onderworpen ingevolge hun “woonplaats, verblijfplaats, plaats van leiding of enig ander soortgelijk criterium”²⁸⁸ zullen als inwoner worden aangemerkt. Indien een vennootschap op grond van paragraaf 1 inwoner is van beide staten, voorziet het DBV criteria teneinde het woonplaatsprobleem van een vennootschap op te lossen (art. 4, §3).

3.3.3.2 *For the purposes of this Convention*

Dit betreft de zogenaamde relatieve werking²⁸⁹ van een dubbelbelastingverdrag. Art. 4 OESO-Modelverdrag bepaalt enkel de woonplaats van een persoon voor de toepassing van het verdrag. Deze bepalingen doen echter geen afbreuk aan de interne wetgeving van de DBV-staat. Indien beide DBV-staten een vennootschap als inwoner beschouwen, hoort men dit op te lossen via art. 4, §3 OESO-Modelverdrag. Deze regels dienen louter om de woonplaatsconflicten op te lossen en doen geen afbreuk aan de interne bepalingen van de staten²⁹⁰. Het feit dat een vennootschap die volgens het WIB als Belgisch wordt aangemerkt ingevolge de toepassing van art. 4 OESO-Modelverdrag als inwoner van de andere verdragsluitende staat wordt beschouwd, zal niet als gevolg hebben dat deze vennootschap aan de belasting niet-inwoners wordt onderworpen²⁹¹. Niettemin voorzien sommige landen in hun interne wetgeving dat een vennootschap aangemerkt wordt als niet-inwoner indien een vennootschap op grond van een DBV inwoner is van een andere staat²⁹². Dit is het geval in Canada en in het Verenigd Koninkrijk.

Zodra vaststaat welke staten woon- en bronstaat zijn en over welke inkomsten zij belasting mogen heffen, is de vennootschap belastbaar in de woon- en bronstaat conform de interne wetgeving. Dit dient echter genuanceerd te worden: de bronstaat mag geen belasting heffen op het wereldwijde inkomen van de belastingplichtige, ondanks hij daar inwoner is op grond van de interne fiscale wetgeving²⁹³.

Daarnaast houdt “*for the purposes of this convention*” ook in dat de definitie van ‘inwoner’ uit art. 4 van toepassing is op alle artikels die de term ‘inwoner’ gebruiken²⁹⁴.

²⁸⁸ Vertaling door B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 41.

²⁸⁹ De relatieve werking houdt tevens in dat dat de bepalingen van een DBV slechts uitwerking kunnen vinden indien de interne fiscale wetgeving daarin voorziet, zie E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 48.

²⁹⁰ E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 49.

²⁹¹ S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 130.

²⁹² Ph. BAKER, *Double taxation conventions*, Londen, Sweet and Maxwell, losbl., 4-2.

²⁹³ E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 49.

²⁹⁴ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 241-242.

3.3.3.3 *Any person/a person other than an individual*

De term ‘persoon’ of ‘*person*’ wordt in art. 3, §1, a) OESO-Modelverdrag reeds toegelicht. Het omvat een natuurlijk persoon, een vennootschap en elke andere vereniging van personen. Een vennootschap wordt op zijn beurt gedefinieerd in art. 3, §1, b). Het betreft elke rechtspersoon of elke eenheid die voor de belastingheffing als een rechtspersoon wordt aangeduid. De vennootschap in verdragsrechtelijke zin is aldus niet beperkt tot de vennootschap uit art. 2, §2, 1° WIB 1992 in het Belgisch fiscaal recht²⁹⁵. Ook vzw’s, publieke rechtspersonen en andere rechtspersonen die onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting vallen onder het begrip ‘vennootschap’.

Met ‘*a person other than an individual*’ uit §3 wordt bedoeld op vennootschappen en elke andere vereniging van personen.

3.4 Invulling van het woonplaatsbegrip: analyse van art. 4, §1 OESO-Modelverdrag

Een vertaling van paragraaf 1 luidt in het Nederlands als volgt²⁹⁶:

“Voor de toepassing van deze overeenkomst betekent de uitdrukking “inwoner van een overeenkomstsluitende Staat” iedere persoon die, op grond van de wetgeving van die Staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijfplaats, plaats van leiding of enig ander soortgelijk criterium. Deze uitdrukking omvat ook de Staat zelf en iedere politieke, dan wel territoriale verdere onderverdeling hiervan[, evenals een erkend pensioenfonds van die staat]. De uitdrukking omvat echter niet personen die in die Staat enkel aan belasting onderworpen zijn op grond van inkomsten verworven van in die Staat gelegen bronnen of terzake van aldaar gelegen vermogen.”

3.4.1.1 Eerste zin van art. 4, §1 OESO-Modelverdrag

3.4.1.1.1 *Under the laws of that state*

De vraag die gesteld kan worden is of hiermee de wetgeving of het recht van de staat bedoeld wordt²⁹⁷. Dit is van groot belang, gezien het begrip ‘recht’ ruimer is dan het begrip ‘wetgeving’. Niet alle staten nemen immers in hun wetgeving op wat onder ‘inwoner’ begrepen dient te worden. De invulling van het begrip wordt dan overgelaten aan de rechtspraak. Indien onder ‘*laws*’ dan enkel wetgeving wordt begrepen, kan dit problemen doen rijzen.

²⁹⁵ S. VAN CROMBRUGGE, *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 123.

²⁹⁶ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 41; De woorden “evenals een erkend pensioenfonds van die staat” zijn zelf toegevoegd.

²⁹⁷ Voor een uitgebreide behandeling, zie L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 395-398.

Er wordt door BROSENS verdedigd dat onder ‘laws’ wetgeving dient verstaan te worden, maar dat de term dan wel als een autonoom begrip gezien moet worden met een ruimere interpretatie waar- onder ook aanknopingspunten ontwikkeld in de rechtspraak gehanteerd kunnen worden om tot de woonplaats te kunnen besluiten.

Dient nog vermeld dat met ‘wetgeving’ de fiscale wetgeving (en op grond van bovenstaande aldus ook de daarbij horende fiscale rechtspraak) wordt bedoeld²⁹⁸.

3.4.1.1.2 *Liable to tax*

“*Liable to tax*” laat zich vertalen als “aan belasting onderworpen”²⁹⁹. Volgens het OESO-commen- taar blijkt uit dit artikel dat een vennootschap daarvoor onderworpen moet zijn aan de meest om- vattende vorm van belasting³⁰⁰ die de staat kent (“*full liability to tax*”)³⁰¹. Vermits niet uit het artikel af te leiden valt of dit impliceert dat vennootschappen ook daadwerkelijk belastingen moeten be- talen, dient men voor de interpretatie art. 3, §2 OESO-Modelverdrag te hanteren. Dit artikel be- schrijft hoe termen die niet in een DBV worden omschreven, geïnterpreteerd moeten worden. ‘*Lia- ble to tax*’ “[...]shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of that State [...]”. Dit betekent dus dat het geïnterpreteerd moet worden zoals de term in het intern recht van de staat die het DBV toepast wordt gedefinieerd. De meeste staten hanteren een juridisch uitgangspunt. Volgens deze staten is het niet noodzakelijk dat een vennoot- schap ook daadwerkelijk belastingen betaalt^{302, 303}. Indien dat wel zo zou zijn, dan zou een vennoot- schap die haar aanslag tot 0 kan herleiden immers geen voordelen genieten uit het DBV. Er is dus in de meeste gevallen enkel een formele of principiële onderworpenheid aan de belastingheffing

²⁹⁸ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* 2017, OECD Publishing, nr. 8, 106; E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 71.

²⁹⁹ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 43.

³⁰⁰ In de meeste landen zal dit een belasting over het wereldwijde inkomen zijn, zie L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 400.

³⁰¹ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* 2017, OECD Publishing, nr. 8, 106.

³⁰² Ph. BAKER, *Double taxation conventions*, Londen, Sweet and Maxwell, losbl., 4-2/2; sommige staten wijken hier echter van af en vereisen voor de toepassing van het verdrag het voorleggen van een woonplaatscertifi- caat, zie B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 43 en E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 262.

³⁰³ In België wordt algemeen aanvaard dat ‘*liable to tax*’ niet betekent dat het wereldwijd inkomen ook daad- werkelijk belast moet worden, zie o.a. N. BAMMENS, “National report Belgium” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 393; A. COOLS, *Internationaal belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 70-71; K. MORBÉE, “Double non-taxation. National report Belgium” in *Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume 89a, Amersfoort, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, (201) 213.

en geen materiële. Dit betekent dus dat entiteiten die normaliter geen belastingen hoeven te betalen zoals goede doelen ook inwoner kunnen zijn op grond van een DBV³⁰⁴. Voorwaarde is wel dat ze voldoen aan de andere criteria opgelegd in paragraaf 1³⁰⁵. Er zijn echter ook staten met een andere visie, waar een effectieve belasting vereist is³⁰⁶.

Een aandachtspunt vormen entiteiten die fiscaal transparant behandeld worden, zoals bv. *partnerships*. Het OESO-commentaar zegt hierover dat *partnerships* waarvan enkel de vennoten belast worden en aldus fiscaal transparant behandeld worden, niet *liable to tax* zijn en dan ook niet als inwoner van de verdragsluitende staat kan worden gezien voor toepassing van het DBV³⁰⁷. Indien beide verdragsluitende staten dergelijke entiteiten op dezelfde wijze behandelen is er geen probleem. Indien ze dat echter niet doen, rijzen er problemen. Het probleem van de hybride entiteiten in het *partnership*rapport van 1999. Een verdrag moet enkel worden toegepast, wanneer inkomsten door een woonstaat aan haar verdragsgerechtigde inwoner worden toegerekend, zonder dat deze regel een staat mag beperken zijn eigen inwoners te belasten³⁰⁸. Vermits dit rapport enkel *partnerships* betrof en geen andere fiscaal transparante entiteiten werd in art. 1 OESO-Modelverdrag een tweede paragraaf toegevoegd. Het commentaar bepaald hierbij dat de conclusies van dit rapport ook van toepassing zijn op andere transparante entiteiten³⁰⁹.

'*Liable to tax*' dient onderscheiden te worden van het begrip '*subject to tax*'³¹⁰. *Liable* heeft immers een ruimere betekenis dan *subject*: die laatste vereist dat een vennootschap materieel, en niet enkel formeel, onderworpen is aan de belasting³¹¹.

³⁰⁴ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 246.

³⁰⁵ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 8.11, 108.

³⁰⁶ Bv. Nederland, Hoge Raad 4 december 2009, 07/10383, <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2009:BF0938>.

³⁰⁷ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 8.13, 109.

³⁰⁸ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 46.

³⁰⁹ Commentary to art. 1, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 2 e.v., 55 e.v.

³¹⁰ België hanteert in het dubbelbelastingverdrag met Egypte de term '*subject to tax*', zie N. BAMMENS, "National report Belgium" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 391; C. GARBARINO, *Judicial interpretation of tax treaties: the use of the OECD Commentary*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2016, 95.

³¹¹ A. COOLS, *Internationaal belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 70; E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 256.

Het dient tevens gezegd dat het inwonerschap getoetst wordt in de staat waar men zich op een verdrag beroept, maar volgens de rechtsregels van de staat waarvan men beweert inwoner te zijn³¹².

3.4.1.1.3 *By reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature*

Gezien paragraaf 1 verwijst naar intern recht, dient de betekenis van de opgelijste criteria ingevuld te worden naar nationaal recht³¹³. Eenzelfde criterium kan aldus verschillende betekenissen hebben in de verdragsluitende staten. Aan de begrippen moet echter ook een contextuele interpretatie gegeven worden³¹⁴. Er dient immers een link te zijn tussen de belastingplichtige en de staat. Indien een de interne wetgeving van een staat hieraan voorbij gaat, primeert het belastingverdrag.

Domicile en residence

Vermits deze termen niet gedefinieerd worden in het verdrag, zullen deze begrippen moeten worden geïnterpreteerd volgens het intern recht van de staten³¹⁵. Niettegenstaande deze termen voor natuurlijke personen relatief eenvoudig te omschrijven en te bepalen zijn, is dit voor een vennootschap niet zo. Een vennootschap heeft immers niet zomaar een woonplaats of een verblijf zoals natuurlijke personen dat hebben. Deze begrippen lijken dan ook eerder gericht op natuurlijke personen. Het commentaar geeft immers aan dat *“as far as individuals are concerned, the definition aims at covering the various forms of personal attachment to a state which, in the domestic taxation laws, form the basis of a comprehensive taxation[...].”* Hoewel de woonplaats in het IPR vaak wel een aanknopingsfactor is voor vennootschappen, is dit niet zo in het fiscaal recht³¹⁶. Men mag de invulling in het IPR echter niet zomaar overnemen, vermits het IPR een andere functie heeft³¹⁷.

Domicilie (woonplaats) wordt in sommige Zuid-Amerikaanse staten gebruikt als criterium voor vennootschappen³¹⁸. De term heeft dan, net zoals bij natuurlijke personen, dezelfde definitie als in het burgerlijk recht. Om te bepalen of een vennootschap inwoner is de vestiging doorslaggevend. Om

³¹² B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 43.

³¹³ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 256.

³¹⁴ *Ibid.*, 256-257.

³¹⁵ Art. 3, §2 OESO-Modelverdrag.

³¹⁶ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 424-425.

³¹⁷ *Ibid.*, 425.

³¹⁸ M. WIDRIG, “The expression “by reason of his domicile, residence, place of management ...” as applied to companies” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (273) 275-276.

de vestigingsplaats te lokaliseren worden dan criteria als plaats van oprichting, plaats waar het bestuur zich bevindt en plaats van statutaire zetel gebruikt.

Place of management

De plaats van leiding dient onderscheiden te worden van de plaats van werkelijke leiding, zoals het beschreven stond in het vorige art. 4, §3 OESO-Modelverdrag en nog steeds beschreven staat in verschillende dubbelbelastingverdragen. De plaats van werkelijke leiding dient immers autonoom te worden gedefinieerd terwijl de plaats van leiding geïnterpreteerd moet worden conform interne wetgeving³¹⁹. Het begrip verschilt dus van staat tot staat. Om een vennootschap te onderwerpen aan een onbeperkte belastingplicht wordt in België de plaats van de 'maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of de zetel van beheer of bestuur' gehanteerd. Hoewel deze terminologie letterlijk gezien verschilt van de plaats van leiding, stemt het er inhoudelijk wel mee overeen³²⁰.

In *common law* staten wordt de plaats van leiding bepaald volgens een *management and control* test³²¹. De *place of management and control* is daar waar het bestuursorgaan vergadert, tenzij zijn bevoegdheden zijn overgenomen of gedelegeerd. In sommige continentaal Europese staten³²² wordt de *effective management*-test aangewend. In dergelijke staten wordt een duaal systeem gebruikt met twee bestuursorgaan. De raad met uitvoerende bestuurders (*management board*) focust zich op het dagelijks bestuur en de strategie en de raad zonder uitvoerende bestuurders (*supervisory board*) houdt zich bezig met toezicht op het *management board* en het nemen van langetermijnbeslissingen³²³. In dergelijke staten is de plaats van leiding daar waar het *management board* vergadert³²⁴. Tenslotte zijn er ook continentaal Europese staten³²⁵ met een enkele raad van bestuur. De plaats van leiding wordt dan bepaald aan de hand van waar de raad van bestuur vergadert³²⁶.

³¹⁹ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 258.

³²⁰ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 426.

³²¹ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 258.

³²² O.a. Oostenrijk, Frankrijk, Duitsland en Italië.

³²³ *Ibid.*, 258.

³²⁴ L. DE BROE, "Corporate tax residence in civil law jurisdictions" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (95) 102 en 107; M. WIDRIG, "The expression "by reason of his domicile, residence, place of management ..." as applied to companies" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (273) 276.

³²⁵ O.a. België en Zwitserland.

³²⁶ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 259; M. WIDRIG, "The expression "by reason of his domicile, residence, place

Meer concreet worden in verschillende landen volgende plaatsen gehanteerd: de plaats waar het hoofdbestuur en de controle uitgeoefend wordt; de plaats waar het commercieel hoofdbestuur samenkomt; de plaats waar de beslissingen inzake de activiteiten van het bedrijf worden genomen; de plaats waar het dagelijks bestuur zich bevindt; de plaats waar de belangrijkste beslissingen genomen worden; de plaats waar de beslissingen inzake het hoofdbestuur worden genomen en de controle wordt uitgeoefend³²⁷.

Any other criterion of a similar nature

Hiermee wordt bedoeld: elk criterium naast woonplaats, verblijfplaats en plaats van leiding dat leidt tot een onbeperkte belastingplicht volgens intern recht dat soortgelijk is aan één van deze drie criteria³²⁸. Door het hanteren van dit begrip wordt duidelijk gemaakt dat de opsomming van criteria niet-limitatief is³²⁹.

Voor vennootschappen kan bijvoorbeeld 'zetel' gebruikt worden als soortgelijk criterium, op voorwaarde dat bedoeld wordt op een werkelijke band met de staat, *i.e.* de werkelijke zetel.

De plaats van oprichting is betwist als soortgelijk criterium. Volgens een bepaalde strekking kan het echter geen dienst doen als soortgelijk criterium, wegens gebrek aan territoriale link³³⁰. Een vennootschap kan immers opgericht zijn volgens het recht van een staat zonder daar enige daadwerkelijke aanwezigheid te vertonen. Een andere strekking is van mening dat plaats van oprichting wél dienst kan doen als soortgelijk criterium³³¹. Beide visies zorgen echter voor problemen bij de toepassing ervan.

Ingevolge de eerste visie is het mogelijk dat dubbele belasting niet wordt verholpen. Stel dat een vennootschap op grond van de plaats van oprichting in staat A aan belasting over het wereldwijde inkomen onderworpen is, maar tevens inkomsten behaalt in staat B, zal niet op het DBV tussen A

of management ..." as applied to companies" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (273) 276.

³²⁷ Respectievelijk Australië (en Canada), Duitsland, Zuid-Afrika, Spanje en het Verenigd Koninkrijk, zie M. WIDRIG, "The expression "by reason of his domicile, residence, place of management ..." as applied to companies" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (273) 276-278.

³²⁸ *Ibid.*, 280.

³²⁹ K. VOGEL, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Londen, Kluwer Law International, 1997, 232.

³³⁰ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 261.

³³¹ E.A. BROOD, *De vestigingsplaats van vennootschappen: enige privaatrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Deventer, Kluwer, 1989, 256; K. BROOKS, "National report Canada" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (401) 434; K. VOGEL, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Londen, Kluwer Law International, 1997, 232-233.

en B beroep kunnen doen vermits zij als enkele aanknopingsfactor met staat A de plaats van oprichting heeft.

Ook de tweede visie zorgt voor problemen. Indien een vennootschap inwoner is van staat A op grond van de incorporatie en van staat B omdat haar plaats van leiding zich aldaar bevindt, kan zich dubbele woonplaats voordoen. Indien de *tie-breaker rule* dan niet voor een oplossing zorgt, is men in beide staten onderhevig aan een belasting over het wereldwijd inkomen³³².

Mijn voorkeur gaat uit naar de eerste visie. Vermits de drie *nominatim* genoemde criteria een territoriale link vereisen en slechts soortgelijke criteria in aanmerking mogen worden genomen, moeten deze ook een territoriale link bevatten. Loutere oprichting in een staat zorgt niet voor een persoonlijke band en kan dus niet onder de noemer 'soortgelijk criterium' ressorteren. Daarnaast kan ook aangehaald worden dat het feit dat sommige staten de '*place of incorporation*' expliciet opnemen als aanknopingspunt in dubbelbelastingverdragen, impliceert dat het begrip geen soortgelijk criterium is.

Welke strekking men ook volgt: dit betekent niet dat staten niet overeen kunnen komen om de plaats van oprichting in een DBV op te nemen. Het Belgisch modelverdrag en verschillende dubbelbelastingverdragen afgesloten door België³³³ bevatten bijvoorbeeld dit criterium als aanknopingsfactor.

3.4.1.1.4 *Also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognized pension fund of that state*

Hiermee wordt uitdrukkelijk voorzien dat de staat en elk staatskundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap, evenals een erkend pensioenfonds van die staat gezien zal worden als een 'inwoner' van die staat³³⁴.

Het beschouwen van een erkend pensioenfonds als inwoner is een nieuwe invoeging in het Modelverdrag 2017. Hoewel vele lidstaten het reeds lange tijd als zodanig beschouwden en het commentaar van de vorige versies van de verdragen reeds aangaf dat een erkend pensioenfonds als inwoner

³³² L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 432.

³³³ Het dubbelbelastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika, het Verenigd Koninkrijk, China etc.

³³⁴ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 49.

gezien moet worden, werd deze in het nieuwe verdrag ingevoerd om alle twijfel hieromtrent weg te nemen^{335, 336}.

3.4.2 Tweede zin van art. 4, §1 OESO-Modelverdrag

Op basis van de eerste zin wordt een vennootschap als inwoner aangemerkt indien zij volgens de interne wetgeving van de desbetreffende staat aan belasting wordt onderworpen in die staat ingevolge haar woonplaats, verblijfplaats, plaats van leiding of enig ander soortgelijk criterium.

De tweede zin verduidelijkt dat een vennootschap die onderhevig is aan belasting in een staat op grond van een inkomen van een bron of een kapitaal in die staat, niet gezien zal worden als een inwoner. Een buitenlandse vennootschap die bv. een vaste inrichting heeft in een staat, zal geen inwoner zijn van die staat en zal zich dus niet kunnen beroepen op het verdrag.

Dit moet volgens het commentaar echter geïnterpreteerd worden in het licht van het voorwerp en het doel van de bepaling³³⁷. De enige uitsluiting die met deze bepaling bedoeld wordt is dat van personen die niet onderworpen zijn aan de meest omvattende vorm van belastingheffing. Hier wordt aldus geenszins mee beoogd dat personen die inwoner zijn van een staat die enkel belast volgens het territorialiteitsprincipe uitgesloten zouden worden. De *“full tax liability”* uit de eerste zin houdt dus niet in dat elk inkomensbestanddeel in de belastbare basis moet opgenomen worden³³⁸.

De Nederlandse Hoge Raad deed omtrent deze tweede zin een opmerkelijke uitspraak³³⁹. Het betrof een onderneming die geïncorporeerd was in Nederland, maar werkelijk geleid werd vanuit de Nederlandse Antillen. Op grond van de Nederlandse wetgeving, werd de onderneming niet belast over het wereldwijd inkomen, maar slechts onderworpen aan een *“limited tax liability”*. Ondanks het ontbreken van de tweede zin van art. 4, §1 OESO-Modelverdrag in het DBV België-Nederland, oordeelde de Raad toch dat *“such liability to tax was not the full tax liability as required under art. 4(1) of the Belgium-Netherlands tax treaty”*³⁴⁰. Een onderneming kon volgens de Hoge Raad dus

³³⁵ Het dubbelbelastingverdrag tussen België en de Verenigde Staten van Amerika bevat in art. 4, §3: “De uitdrukking “inwoner van een overeenkomstsluitende staat” omvat: a) een in die staat opgericht pensioenfonds; [...]”.

³³⁶ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 8.6, 107.

³³⁷ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 8.3, 107.

³³⁸ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 403.

³³⁹ Hoge Raad 28 februari 2001, *BNB 2001/295*.

³⁴⁰ P.M. SMIT, “Treaty residence of a company in a triangular situation: decision of the Supreme Court of 28 February 2001”, *ET 2002*, 155-158.

enkel als inwoner van Nederland worden beschouwd als de desbetreffende onderneming onderworpen was aan een belasting over het wereldwijd inkomen.

De tweede zin sluit ook vennootschappen uit die niet onderhevig zijn aan onbeperkte belastingplicht omdat de vennootschap, hoewel inwoner van de verdragsluitende staat volgens het intern recht, beschouwd wordt als inwoner van een andere staat krachtens een verdrag tussen die twee staten (zie *infra*, 3.6)³⁴¹.

3.4.3 Temporele toepassing

Het OESO-Modelverdrag en het commentaar vermelden geen temporeel toepassingsgebied. ISMER en REIMER beweren dat de vraag of een vennootschap inwoner is van de verdragsluitende staat dient beoordeeld te worden wanneer ze relevant wordt teneinde te achterhalen waar de inkomsten behaald werden³⁴². Aldus lijken ze te stellen dat, om te achterhalen waar een inkomen wordt behaald, slechts gekeken moet worden naar de woonplaats op het precieze tijdstip van de verwezenlijking van het inkomen. Zo wordt het ook gezien door de Nederlandse rechtspraak³⁴³. In het Verenigd Koninkrijk wordt dergelijke “*snapshot*”-redenering niet gehanteerd. Hoewel de *High Court* in eerste instantie deze visie deelde met de belastingplichtige, werd de beslissing door het *Court of Appeal* hervormd. De rechters oordeelden dat de *trust* gezien moest worden als een “*continuing body*” en dat, bij meervoudig inwonerschap, moest overgegaan worden tot het hanteren van de *tie-breaker rule* uit art. 4, §3³⁴⁴.

Gezien inwonerschap op basis van art. 4, §1 beoordeeld dient te worden op grond van het intern recht, zal men voor de temporele toepassing dus enkel toepassing moeten maken van de criteria uit het intern recht.

3.4.4 Bewijs van inwonerschap

Het modelverdrag noch de commentaar geven enige richtlijnen hoe een vennootschap het inwonerschap kan bewijzen. Het staat vast dat de aanvoerder de bewijslast zal moeten dragen³⁴⁵. Indien

³⁴¹ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 8.2, 106.

³⁴² E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 245.

³⁴³ Voor een korte bespreking, zie B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 48-49.

³⁴⁴ N. BMMENS, “Wood v. Holden en Smallwood : een onderzoek naar inwonerschap onder dubbelbelastingverdragen”, *TFR* 2010, afl. 376, (171) 180-181; B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 48.

³⁴⁵ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 463.

een vennootschap beweert inwoner te zijn van staat B, terwijl zij volgens de wetgeving van staat A inwoner is van staat A, zal de vennootschap dit moeten bewijzen³⁴⁶. Daarentegen, als de administratie van staat B beweert dat een vennootschap die volgens het recht van staat A aldaar inwoner is, inwoner is van staat B, draagt zij de bewijslast.

Een ‘*certificate of residence*’³⁴⁷ of andere bewijsmiddelen uitgegeven door de buitenlandse belastingadministratie zijn de meest betrouwbare manieren om inwonerschap te bewijzen^{348, 349}. Hoewel buitenlandse administraties niet gebonden zijn door dergelijke bewijsstukken, zullen ze vaak een sterk bewijsmiddel vormen dat door staten over het algemeen aanvaard wordt³⁵⁰.

3.5 Invulling van het woonplaatsbegrip bij *dual residency*: analyse van art. 4, §3 OESO-Modelverdrag

3.5.1 Algemeen

Art. 4, §1 OESO-Modelverdrag verwijst naar het intern recht om te bepalen of een vennootschap al dan niet inwoner is van een verdragsluitende staat. Gezien de fiscale wetgevingen van verschillende landen niet op elkaar zijn afgestemd en andere criteria hanteren, is het mogelijk dat een vennootschap inwoner is van beide overeenkomstsluitende staten. Naast het feit dat staten aan eenzelfde criterium een andere invulling kunnen geven, is het immers mogelijk dat de ene staat zich op statutaire zetel (incorporatieleer) steunt en de andere staat op de werkelijke zetel. Op basis van de statutaire zetel zal een vennootschap inwoner zijn van die staat indien zij volgens het recht van die staat werd opgericht. Voor toepassing van de werkelijke zetelleer is de statutaire zetel daarentegen irrelevant – of geldt het hoogstens als weerlegbaar vermoeden – en zal een vennootschap als inwoner worden beschouwd indien de werkelijke zetel, *i.e.* de plaats van werkelijke leiding of van de

³⁴⁶ In het reeds hierboven (zie *supra*, 2.3) besproken vonnis van de rechtbank van Leuven, diende de rechtbank over deze problematiek te oordelen. Gezien de belastingplichtige beweerde inwoner van Duitsland te zijn, droeg zij dan ook de bewijslast, Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS.

³⁴⁷ *I.e.* een document uitgegeven door de bevoegde belastingadministratie dat verklaart dat de belastingplichtige een inwoner is van de uitgevende staat voor belastingdoeleinden, zie E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 262; het Belgisch equivalent is de zogenaamde “woonplaatsverklaring”. Men kan deze aanvragen bij de lokale belastingcontrole, zie E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 72.

³⁴⁸ In het Belgisch kan het bewijs geleverd worden met alle middelen rechtens, behoudens de eed, zie T. AFSCRIFT, *Bewijs in fiscaal recht*, Gent, Larcier, 2002, 123-361; K. MORBÉE, “Double non-taxation. National report Belgium” in *Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume 89a, Amersfoort, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, (201) 214.

³⁴⁹ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 262.

³⁵⁰ In India werd een woonplaatscertificaat uitgegeven door de administratie van Mauritius daarentegen niet aanvaard door de *High Court* als zijnde afdoende om inwonerschap te bewijzen, zie Ph. BAKER, *Double taxation conventions*, Londen, Sweet and Maxwell, losbl., 4-2/4; V. KRISHNA, “Treaty shopping and the concept of beneficial ownership in double tax treaties”, *Canadian Current Tax* 2009, vol. 19, nr. 11, (129) 137-138.

voornaamste bestuursinrichting, in die staat is gelegen. Om in dat geval te bepalen van welke staat de vennootschap inwoner is, dient toepassing gemaakt te worden van paragraaf 3³⁵¹.

Paragraaf 3 OESO-Modelverdrag heeft in het meest recente Modelverdrag een heuse metamorfose ondergaan³⁵². Voorheen werd *dual residency* enkel opgelost op grond van *the place of effective management* (plaats van werkelijke leiding). Het *Committee on Fiscal Affairs* erkende immers dat er een aantal gevallen van belastingontduiking waren door *dual resident companies*³⁵³. Het leek hen beter een nieuwe methode te voorzien waarbij geen toepassing wordt gemaakt van één bepaald criterium, maar van een *case-by-case* methode. Niet enkel heeft de nieuwe methode dan als functie dubbele belasting ten gevolge van dubbele woonplaats te vermijden, maar dus tevens om belastingontwijking te vermijden³⁵⁴. Bovendien erkende de OESO in het commentaar bij Modelverdrag 2008 dat de vaststelling van de plaats van werkelijke leiding tegenwoordig niet meer zo eenvoudig is gezien de moeilijkheden die zich kunnen voordoen door de huidige communicatiemogelijkheden³⁵⁵. Daarnaast zorgde het onvermogen om een consensus te bereiken omtrent de interpretatie van de *'place of effective management'* er voor dat men op zoek was naar een alternatieve methode om het woonplaatsconflict op te lossen³⁵⁶. Tenslotte werd in het BEPS-actieplan voorzien dat de vervanging van *'place of effective management'* door de *mutual agreement procedure* aan de orde was³⁵⁷. De bevoegde administraties zullen in het huidige paragraaf 3 het dubbele woonplaatsprobleem via onderlinge overeenstemming moeten oplossen.

Dit betekent echter niet dat de voormalige paragraaf 3 geen rol van betekenis meer heeft. Het doel van dit deel is tenslotte om te achterhalen hoe de woonplaats van een vennootschap wordt bepaald in het internationaal fiscaal recht. Hiervoor dient niet enkel gekeken te worden naar het (huidige) OESO-Modelverdrag, maar ook naar dubbelbelastingverdragen tussen staten. In die verdragen zal immers nog zeer vaak toepassing worden gemaakt van het vorige artikel uit het Modelverdrag.

³⁵¹ Er kan immers slechts één staat de woonstaat zijn.

³⁵² In vorige OESO-commentaren werd dit echter al voorzien als alternatief voor staten die onderling overleg een geschikter medium, Commentary to art. 4, OECD (2008), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*, OECD Publishing, nr. 24.1, 77.

³⁵³ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 23, 112.

³⁵⁴ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 505.

³⁵⁵ Commentary to art. 4, OECD (2008), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*, OECD Publishing, nr. 24.1, 77.

³⁵⁶ J. SASSEVILLE, "The meaning of "place of effective management"", in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (287) 299.

³⁵⁷ OECD (2015), *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 – 2015 Final report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, nr. 47, 72.

Daarnaast bevat het nieuwe, net zoals het vorige, artikel het begrip “*place of effective management*”, zodat dit begrip ook relevant is voor de huidige *case-by-case* methode. Bovendien bevat het commentaar een bepaling die stipuleert dat staten vrij zijn om paragraaf 3 uit de vorige versie van het Modelverdrag te hanteren in dubbelbelastingverdragen³⁵⁸.

3.5.2 Voormalig art. 4, §3 OESO-Modelverdrag

Een vertaling van paragraaf 3 luidt in het Nederlands als volgt:

“Indien een andere dan een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van paragraaf 1 inwoner is van beide verdragsluitende Staten, wordt hij geacht alleen inwoner te zijn van de Staat waar de plaats van zijn werkelijke leiding is gelegen.”

3.5.2.1 Autonome interpretatie

Het begrip wordt in het OESO-Modelverdrag niet gedefinieerd. Toch mag men voor een invulling ervan niet teruggrijpen naar het intern recht³⁵⁹. De rechtsleer is immers unaniem dat de ‘*place of effective management*’ een autonome invulling heeft³⁶⁰. Daar zijn een aantal argumenten voor aan te halen. Vermits een bepaling uit een verdrag geïnterpreteerd moet worden overeenkomstig de context van het verdrag, dient men voor de interpretatie ook art. 4, §1 OESO-Modelverdrag in rekening te nemen. Het feit dat paragraaf 1 verwijst naar het nationaal recht en paragraaf 3 niet, creëert het vermoeden dat de betekenis ervan niet overeenkomstig het nationaal recht ingevuld moet worden³⁶¹. Bovendien zou een invulling naar nationaal recht niet logisch zijn. De *tie-breaker rule* heeft immers als doel een woonplaatsconflict op te lossen. Indien ‘*place of effective management*’ door beide staten op een verschillende manier wordt ingevuld, zal het conflict niet worden

³⁵⁸ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version* 2017, OECD Publishing, nr. 24.5, 113.

³⁵⁹ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 284.

³⁶⁰ E. BURGSTALLER en K. HASLINGER, “Place of effective management as a tie-breaker-rule – concept, developments and prospects”, *Intertax* 2004, vol. 32, nr. 8/9, (376) 386; L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 493; C. GARBARINO, *Judicial interpretation of tax treaties: the use of the OECD Commentary*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2016, 113; M. LANG, *Introduction to the law of double taxation conventions*, Wenen, Linde, 2013, 86; E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 284; J. SASSEVILLE, “The meaning of “place of effective management””, in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (287) 299; K. VOGEL, *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Londen, Kluwer Law International, 1997, 262; M. WIDRIG, “The expression “by reason of his domicile, residence, place of management ...” as applied to companies” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (273) 278.

³⁶¹ B. ANICETO DA SILVA, “The tie-breaker rule (art. 4 of the OECD MC): relevance of domestic law or autonomous interpretation?” in M. SCHILCHER en P. WENINGER (eds.), *Fundamental issues and practical problems in tax treaty interpretation*, Wenen, Linde, 2008, (329) 343.

opgelost. Tenslotte kan ook op grond van het wederkerigheidsbeginsel besloten worden tot een autonome invulling³⁶². Staten zullen immers geen asymmetrische betekenis willen geven aan het begrip: ze aanvaarden wederzijds dat voorrang gegeven wordt aan de plaats die uit de *tie-breaker rule* volgt en dat bijgevolg hun heffingsbevoegdheid beperkt kan worden. Als ze evenwel beroep doen op het nationaal recht, doen ze niet werkelijk afstand van de heffingsbevoegdheid en wordt het billijke evenwicht tussen de staten verstoord.

3.5.2.2 *Place of effective management*

Zoals reeds vastgesteld dient de '*place of effective management*' onderscheiden te worden van '*place of management*' uit paragraaf 1. Vermits het commentaar bij het Modelverdrag van 2017 geen uitleg verschaft over de '*place of effective management*', dient voor de invulling ervan oudere commentaar te worden gehanteerd.

3.5.2.2.1 Ontstaan

Vermits de OESO voor het bepalen van het inwonerschap steunt op de interne wetgeving, was het nodig een regel te voorzien die dubbel inwonerschap kon oplossen³⁶³. Het eerste ontwerp opgesteld door de *OEEC Working Party No. 2* bevatte een *tie-breaker rule* die voorzag dat prioriteit gegeven moest worden aan waar de vennootschap "*managed and controlled*" werd. Vermits zij beseften dat '*managed and controlled*' een vage term was en zij zelf niet wisten wat het precies inhield, werd voorzien in een oplossing als deze plaats in verschillende staten lag³⁶⁴. Indien de *tie-breaker rule* niet tot een oplossing leidde, dienden de staten de woonplaats te bepalen via *mutual agreement*. De *Working Party* was echter niet tevreden met de term '*managed and controlled*' vermits deze kon verwijzen naar de plaats waar de raad van bestuur vergadert, waar het management haar activiteiten uitoefent en zelfs waar de algemene vergadering plaatsvindt.

De *Working Party* pastte daarom een aantal maand later het ontwerp aan en verving '*managed and controlled*' door '*place of effective management*'³⁶⁵. Een andere reden was dat de '*place of effective management*' reeds gebruikt werd met betrekking tot scheep- en luchtvaart³⁶⁶. Er werd evenwel duidelijk gemaakt dat de verandering van het begrip niet gepaard ging met een verandering van invulling, vermits het Verenigd Koninkrijk stelde dat beide begrippen dezelfde betekenis hadden.

³⁶² L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemonialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 489.

³⁶³ J. SASSEVILLE, "The meaning of "place of effective management"", in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (287) 289.

³⁶⁴ J.F. AVERY JONES, "2008 OECD Model: place of effective management – What one can learn from the history", *Bulletin for International Taxation* 2009, vol. 63, nr. 5, (183) 184-185.

³⁶⁵ *Ibid.*, 291.

³⁶⁶ *Ibid.*

Tegelijk werd ook de mogelijkheid tot onderlinge overeenkomst geschrapt, omdat het “*hardly ever [...] required*” zou zijn³⁶⁷.

Sindsdien bleef de plaats van werkelijke leiding behouden in de verdere ontwerp teksten en Modelverdragen³⁶⁸. De bepaling dat ‘*effective management*’ en ‘*managed and controlled*’ hetzelfde zijn werd evenwel geschrapt in het commentaar van Modelverdrag 1992. Dit vond zijn oorzaak in het feit dat er geen eenduidigheid was omtrent het begrip. Nieuw-Zeeland maakte in het Modelverdrag 1977 immers de opmerking³⁶⁹ dat zij onder ‘*effective management*’ het dagelijks bestuur verstaan, ongeacht waar de overkoepelende leiding wordt uitgeoefend³⁷⁰.

3.5.2.2.2 Betekenis

Vóór 2000 werd het begrip niet nader omschreven in het commentaar. Het commentaar van Modelverdrag 2000 verklaart voor het eerst wat eronder verstaan dient te worden: “*The place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a whole are in substance made. The place of effective management will ordinarily be the place where the most senior person or group of persons (for example a board of directors) makes its decision, the place where the actions to be taken by the entity as a whole are determined; however, no definitive rule can be given and all relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time.*”³⁷¹

Deze omschrijving brengt enkele problemen met zich mee. Hoewel dit ongetwijfeld verhelderend bedoeld was, werd eerder verwarring gecreëerd. Op grond van de eerste zin in het commentaar kan zowel de raad van bestuur als het uitvoerend management begrepen worden onder *effective management*. De tweede zin geeft echter de visie weer die de OESO hanteerde, namelijk dat de

³⁶⁷ *Ibid.*, 292.

³⁶⁸ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 488.

³⁶⁹ Opmerking is de vertaling van *observation* die volgens mij gehanteerd dient te worden. *Observations* worden op vraag van lidstaten ingevoerd om aan te tonen dat zij niet instemmen met de interpretatie zoals voorzien in het commentaar. *Observations* geven dus geen uiting aan onenigheden of meningsverschillen over het verdrag zelf, maar beogen aan te geven hoe de staat in kwestie de bepaling van het verdrag zal toepassen. Zie P. ARGINELLI en M. DIRKIS, “Revisiting and Reviewing “Reservations”, “Observations” and “Positions” to the OECD Model – Selected Provisions: OECD Member Countries” in G. MAISTO (ed.), *Departures from the OECD Model and commentaries*, Amsterdam, IBFD, 2014, (135) 135.

³⁷⁰ Commentary to art. 4, OECD (1977), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1977*, OECD Publishing, nr. 25.

³⁷¹ Commentary to art. 4, OECD (2000), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2000*, OECD Publishing, nr. 24, 71-72.

werkelijke leiding zeer dicht aanleunt tegen het concept ‘*central management and control*’³⁷². Dit houdt in dat in hoofddorde belang gehecht moet worden aan de raad van bestuur. Het probleem hierbij is evenwel dat de raad van bestuur niet in elke staat dezelfde bevoegdheden heeft. Niet elke staat was het echter eens met deze verandering. Italië maakte de opmerking dat zij onder ‘*place of effective management*’ de plaats waar de belangrijkste en substantiële activiteiten van de vennootschap worden uitgeoefend³⁷³.

De OESO trachtte in een *discussion paper* richtlijnen mee te geven met welke “*relevant facts*” de nationale rechter in rekening moet nemen in zijn beslissingen³⁷⁴:

- “*where the centre of top level management is located;*
- *where the business operations are actually conducted;*
- *legal factors such as the place of incorporation, the location of the registered office, public officer, etc;*
- *where controlling shareholders make key management and commercial decisions in relation to the company;*
- *where the directors reside.”*

Niet alle elementen lijken evenwel in lijn te zijn met het begrip “*place of effective management*”³⁷⁵. Vermits de vaststelling van de plaats van werkelijke leiding een feitenanalyse noodzaakt, hangt de bepaling niet af van de “*place of incorporation*”. Daarnaast is ook de plaats waar de activiteiten plaatsvinden niet relevant. Deze plaats zegt immers niets over de plaats waar de belangrijkste beslissingen van de vennootschap genomen worden. Beide elementen zouden hoogstens als vermoedens kunnen fungeren. Tenslotte is de plaats waar de controlerende aandeelhouders de belangrijkste beslissingen nemen slechts relevant in de mate zij ook effectief deze beslissingen nemen.

Bovendien is de plaats van werkelijke leiding tegenwoordig niet eenvoudig te bepalen. Ook de OESO erkende dit. De eenvoudige mobiliteit van personen waardoor vergaderingen telkens op andere plaatsen gehouden kunnen worden, de communicatiemiddel die het mogelijk maken om te beraad-

³⁷² J. SASSEVILLE, “The meaning of “place of effective management””, in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (287) 294.

³⁷³ Commentary to art. 4, OECD (2000), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2000*, OECD Publishing, nr. 25, 72.

³⁷⁴ OESO, *The impact of communications revolution on the application of “place of effective management” as a tie breaker rule. A discussion paper from the technical advisory group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits*, Parijs, 2001, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>, 7-8.

³⁷⁵ E. BURGSTALLER en K. HASLINGER, “Place of effective management as a tie-breaker-rule – concept, developments and prospects”, *Intertax* 2004, vol. 32, nr. 8/9, (376) 381.

slagen op verschillende momenten etc. zorgen ervoor dat het achterhalen van de plaats van werkelijke leiding soms zeer moeilijk toepasbaar is³⁷⁶. Er werd dan ook nagedacht over eventuele alternatieven om de tekortkomingen van de *tie-breaker rule* op te lossen. Er werd gedacht aan het vervangen van de plaats van werkelijke leiding, een verfijning ervan, een hiërarchie van testen en een combinatie van het verfijnen en de hiërarchie³⁷⁷.

Dat een internationale consensus over deze voorstellen niet evident was, blijkt uit het commentaar bij Modelverdrag 2008³⁷⁸. In 2008 werd het commentaar immers als volgt gewijzigd: *“The place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity’s business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time.”*³⁷⁹ Er werd door een aantal landen teveel belang gehecht aan de plaats waar de bestuurders gewoonlijk vergaderen en dat het zo te dicht aanleunde tegen het begrip *‘central management and control’*³⁸⁰. Het Fiscaal Comité wenste zo te vermijden dat men voor de plaats van werkelijke leiding enkel rekening zou houden met de raad van bestuur, ongeacht of zij bv. enkel beslissingen goedkeurt die elders werden genomen³⁸¹.

De plaats van werkelijke leiding dient bepaald te worden op grond van een feitenanalyse en is de plaats waar de strategische en belangrijkste beslissingen genomen worden, ongeacht welk orgaan deze beslissingen neemt. Indien op basis van de belangrijkste beslissingen niet een enkele staat kan

³⁷⁶ OESO, *The impact of communications revolution on the application of “place of effective management” as a tie breaker rule. A discussion paper from the technical advisory group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits*, Parijs, 2001, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>, 8-9.

³⁷⁷ *Ibid.*, 10.

³⁷⁸ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 498.

³⁷⁹ Commentary to art. 4, OECD (2008), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*, OECD Publishing, nr. 27, 77.

³⁸⁰ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 498; OESO, Response of the Committee on Fiscal Affairs to the comments received on the April discussion draft on the 2008 update to the Model Tax Convention, 18 juli 2008, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/41032122.pdf>, 2.; J. SASSEVILLE, “The meaning of “place of effective management””, in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (287) 294.

³⁸¹ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 498; J. SASSEVILLE, “The meaning of “place of effective management””, in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (287) 295.

aangewezen worden, kan men ook de economische banden in rekening nemen, vermits het commentaar vermeldt dat “*all relevant facts and circumstances*” mee in rekening genomen moeten worden³⁸².

Gezien niet elke staat hetzelfde begrijpt onder ‘belangrijkste beslissingen’, wordt het begrip niet op consistente wijze ingevuld door de staten. Daarnaast zullen veel staten gelijkaardige of zelfs hetzelfde begrip in het intern recht hanteren, waardoor ze vaak de neiging zullen hebben om zich aan de interne invulling vast te klampen³⁸³.

3.5.2.2.3 Invulling door de staten

Hoewel de plaats van werkelijke leiding autonoom moet worden ingevuld, zullen staten vaak de *tie-breaker rule* op een verschillende manier invullen. Dit blijkt uit de rechtspraak van de staten en het aantal opmerkingen bij het commentaar.

Er zijn een aantal staten die het begrip op eenzelfde wijze invullen zoals dat gedaan wordt in het intern recht. In Oostenrijk heeft de plaats van werkelijke leiding dezelfde betekenis als plaats van leiding uit art. 4, §1 OESO-Modelverdrag en dus zoals in het intern recht. Om te bepalen waar de plaats van werkelijke leiding ligt, dient men in Oostenrijk het dagelijks bestuur in aanmerking te nemen. Dit betekent dat de plaats waar de uitvoerende bestuurders hun activiteiten uitoefenen doorslaggevend zal zijn³⁸⁴. Deze dient gebaseerd te zijn op feitelijke omstandigheden, niet op de *de iure* regeling³⁸⁵. Ook in Spanje wordt het op dezelfde manier ingevuld als in het intern recht³⁸⁶. Het is de plaats waar de belangrijkste bestuursbeslissingen worden genomen, ongeacht waar ze worden uitgevoerd³⁸⁷. ‘*Effective management*’ dient eveneens in Nederland overeenkomstig Nederlands recht te worden geïnterpreteerd³⁸⁸. De vaststelling van die plaats zal gebaseerd worden op feitelijke omstandigheden: de woonplaats van de bestuurders, de plaats waar de vergadering van de raad van bestuur plaats vinden en de plaats waar het hoofdkantoor van de vennootschap zich bevindt...³⁸⁹. Werkelijke leiding verwijst in het Nederlands recht naar hoofdleiding. Dit is het orgaan

³⁸² Commentary to art. 4, OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, nr. 23, C(4)-8; E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 286.

³⁸³ J.F. AVERY JONES, “2008 OECD Model: place of effective management – What one can learn from the history”, *Bulletin for International Taxation* 2009, vol. 63, nr. 5, (183) 186.

³⁸⁴ K. SIMADER, “National report Austria” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (339) 368.

³⁸⁵ *Ibid.*, 367.

³⁸⁶ L.A. MARTINEZ GINER, “National report Spain” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (753) 790.

³⁸⁷ *Ibid.*, 789-790.

³⁸⁸ R. DE BOER, “National report Netherlands” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (551) 595.

³⁸⁹ *Ibid.*, 562.

dat instaat voor de strategische bestuursbeslissingen. Hoewel wordt aangenomen dat dit orgaan de raad van bestuur zal zijn, moet worden nagegaan of dit werkelijk zo is³⁹⁰. Indien niet, wordt het orgaan dat dergelijke beslissingen *de facto* neemt in aanmerking genomen om de plaats van werkelijke leiding vast te stellen. Het verschil tussen Spanje/Nederland en Oostenrijk is echter dat de invulling van het Spaans en Nederlands intern recht op dezelfde manier gebeurt als de autonome invulling en aldus eenzelfde resultaat bekomen wordt.

Eveneens in België, Australië en Zwitserland wordt '*place of effective management*' overeenkomstig de autonome invulling gehanteerd. Net zoals bij het intern recht het geval is, zal de plaats van werkelijke leiding in verdragsrechtelijke context in België gebaseerd zijn op feitelijke elementen³⁹¹. De plaats van werkelijke leiding wordt bepaald aan de hand van de plaats waar de belangrijkste beslissingen worden genomen, ongeacht waar de raad van bestuur vergadert. Deze aanpak is volledig in lijn met het voorwerp en doel van het verdrag³⁹². Het begrip wordt daarnaast in Zwitserland volledig in overeenstemming met het Modelverdrag en bijhorend commentaar gehanteerd³⁹³. Het commentaar wordt zelfs aangewend door rechters om het begrip te helpen interpreteren. De *Special Commissioner* in Australië verwoordde de plaats van werkelijke leiding als "*the place where the shots are called*"³⁹⁴.

Onder Duitse rechtsgeleerden heerst unanimiteit dat de '*place of effective management*' een autonome invulling behoeft³⁹⁵. Ze zijn er evenwel ook van overtuigd dat het Duitse concept '*place of management*' tot dezelfde uitkomst leidt. '*Centre of chief management*' zou immers hetzelfde betekenen als '*place of effective management*'. ENGLISCH merkt echter op dat het commentaar bij Modelverdrag 2000 een vermelding maakt naar '*board of directors*'. Vermits men in Duitsland een duaal bestuursstelsel hanteert en vennootschappen opgericht naar Duits recht geen raad van bestuur hebben, kan het niet anders dan dat er wel degelijk verschillen zijn³⁹⁶. De term '*place of effective management*' verwijst in Duitse dubbelbelastingverdragen naar de plaats waar het middelpunt van het strategisch beleid zich bevindt³⁹⁷. Duitsland zal evenwel in veel verdragen verwijzen

³⁹⁰ Hoge Raad 17 december 2004, C03/114HR, <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2004:AQ3810>.

³⁹¹ *Com.Ov.*, nr. 4/302.

³⁹² N. BMMENS, "National report Belgium" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 399.

³⁹³ J.-F. MARAIA, "National report Switzerland" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (795) 812-813.

³⁹⁴ Rechtspraak aangehaald in M. DIRKIS, "National report Australia" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (311) 333.

³⁹⁵ J. ENGLISCH, "National report Germany" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (461) 505.

³⁹⁶ *Ibid.*, 508.

³⁹⁷ *Ibid.*, 509.

naar het interne ‘*centre of chief management*’, ‘*place of general management*’ of ‘*centre of general management*’. Deze termen verwijzen allen naar het dagelijks bestuur³⁹⁸.

Er zijn ook staten die in een opmerking in het commentaar bij Modelverdrag 2014 vermelden hoe zij het begrip zullen toepassen. Hongarije houdt bij de bepaling van de plaats van werkelijke leiding vooral rekening met de plaats waar het topmanagement (CEO-niveau) haar activiteiten uitoefent³⁹⁹. De visie van Frankrijk is niet zo duidelijk⁴⁰⁰. In de eerste zin wordt immers aangegeven dat de plaats van werkelijke leiding de plaats is waar de raad van bestuur (bij monistische bestuursystemen) of de directieraad (bij duale bestuursystemen) vergaderen. In de tweede zin geeft echter aan dat de plaats van werkelijke leiding de plaats is waar “*the organs of direction, management and control of the entity are, in fact mainly located*”. Dit duidt eerder op de plaats waar de hoofdkantoren gevestigd zijn⁴⁰¹. Italië begrijpt onder plaats van werkelijke leiding evenwel iets volledig anders. Volgens hen is dit plaats waar de belangrijkste en substantiële activiteiten van de vennootschap worden uitgeoefend⁴⁰².

In het Verenigd Koninkrijk heeft het begrip er een woelige geschiedenis opzitten. Het is zelfs nog steeds niet duidelijk of er een verschil is met ‘*central management and control*’ en wat dat verschil dan wel mag zijn. In een opmerking in het commentaar bij Modelverdrag 1977 was het de visie van de belastingadministratie (*Inland Revenue*) dat beide begrippen dezelfde betekenis hadden⁴⁰³. In een *Statement of practice* van 1990 veranderde HMRC⁴⁰⁴ het geweer van schouder: “*It is now considered that effective management may, in some cases, be found at a place different from the place of central management and control. This could happen, for example, where a company is run by executives based abroad, but the final directing power rests with non-executive directors who meet in the UK. In such circumstances the company’s place of effective management might well be abroad but, depending on the precise powers of the non-executive directors, it might be centrally managed and controlled (and therefore resident) in the UK.*”

³⁹⁸ *Ibid.*, 510.

³⁹⁹ Commentary to art. 4, OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, nr. 26.4, C(4)-10-11; J. SASSEVILLE, “The meaning of “place of effective management””, in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (287) 298.

⁴⁰⁰ Commentary to art. 4, OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, nr. 26.3, C(4)-10.

⁴⁰¹ J. SASSEVILLE, “The meaning of “place of effective management””, in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (287) 298.

⁴⁰² Commentary to art. 4, OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, nr. 25, C(4)-10; M. TENORE, “National report Italy” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (519) 545.

⁴⁰³ J. SCHWARZ, *Schwarz on tax treaties*, Londen, Wolters Kluwer, 2015, 171.

⁴⁰⁴ *Her Majesty’s Revenue and Customs*, de opvolger van *Inland Revenue*.

Het HMRC is van oordeel dat er drie verschillende niveaus van bestuur zijn: *shop floor*, *Head Office* en *central policy*. Terwijl ‘*central management and control*’ de “*central policy*” weerspiegelt, is de “*place of effective management generally understood to be the place where the head office is*”⁴⁰⁵. De rechtspraak is het daar niet steeds mee eens. In *Trustees of Wensleydale’s Settlement v. IRC* werd geoordeeld dat de plaats van werkelijke leiding de plaats is “*where its business is managed and controlled*”⁴⁰⁶. Dat is dan de plaats waar het topmanagement zich bevindt, de plaats “*where the shots are called*”. Ook in *Wood v. Holden* werd beslist dat ‘*place of effective management*’ hetzelfde betekent als ‘*central management and control*’⁴⁰⁷. In *Trevor Smallwood Trusts v. Revenu & Customs* werd daarentegen bepaald dat de beide begrippen van elkaar onderscheiden dienden te worden. Ze dienen immers twee verschillende doelen. ‘*Central management and control*’ bepaalt niet waar de vennootschap inwoner is, maar of ze inwoner is van het Verenigd Koninkrijk. Het is dan ook mogelijk dat de ‘*central management and control*’ in twee verschillende staten is gelegen. Het doel van ‘*place of effective management*’ is daarentegen om woonplaatsconflicten op te lossen. Daarvoor dient men te kijken naar wat in beide staten gebeurt en men moet op basis daarvan bepaald waar de “*real management*” zich bevindt. In de zaak *Laerstate BV v. Revenu & Customs* werd de plaats waar de directeur die de beleids-, strategische en bestuursbeslissingen deze effectief nam beschouwd als de plaats van werkelijke leiding⁴⁰⁸. Deze laatste beslissing is in lijn met het commentaar. Het komt er dus op neer dat de twee begrippen een ander doel dienen, maar dat het verschil tussen beide niet steeds duidelijk is⁴⁰⁹.

3.5.2.3 Tussenbesluit

Het criterium ‘plaats van werkelijke leiding’ voldoet niet aan de vereisten van een goed woonplaatscriterium. Het lijkt erop dat de OESO-lidstaten dezelfde mening hebben. Gelet op de geschiedenis en het aantal opmerkingen en voorbehouden bij het artikel van het commentaar, kan besloten worden dat er nooit echt unanimititeit is geweest onder de lidstaten betreffende het begrip ‘*place of effective management*’. Bovendien hanteren veel staten ook een invulling die niet strookt met deze bepaald in het commentaar.

⁴⁰⁵ C.H.J.I. PANAYI, “National report United Kingdom” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (817) 845.

⁴⁰⁶ *Ibid.*, 846.

⁴⁰⁷ J. SCHWARZ, *Schwarz on tax treaties*, Londen, Wolters Kluwer, 2015, 173.

⁴⁰⁸ *Ibid.*, 176.

⁴⁰⁹ C.H.J.I. PANAYI, “National report United Kingdom” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (817) 848; J. SASSEVILLE, “The meaning of “place of effective management””, in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (287) 299.

De *tie-breaker rule* is in hetzelfde bedje ziek als de ‘voornaamste inrichting’ gehanteerd in het Belgisch fiscaal recht. Het beantwoordt namelijk niet meer aan de noden van de huidige vennootschapsstructuur en -werking. In de eerste plaats is het niet onwaarschijnlijk dat er meerdere plaatsen van werkelijke leiding zijn. Door het bestaan van de huidige communicatiemogelijkheden kunnen de belangrijkste bestuursbeslissingen immers via videoconferentie genomen worden, zodat eigenlijk elke plaats waar een bestuurder zich bevindt als de plaats van werkelijke leiding beschouwd kan worden⁴¹⁰. Daarnaast kan gewezen worden op de huidige transportmogelijkheden. Het doorslaggevend bestuursorgaan kan namelijk doorheen het jaar op verschillende plaatsen vergaderen, wat ervoor zal zorgen dat de vennootschap een “*mobile place of effective management*” zal hebben⁴¹¹.

Daarenboven is het vatbaar voor interpretatie. Wegens gebrek aan invulling door het Modelverdrag en het commentaar, zullen rechters snel geneigd zijn een houvast te zoeken in het intern recht en het begrip dus conform de internrechtelijk bepaling in te vullen. Bovendien hechten de staten een verschillend belang aan de genomen beslissingen waardoor het vaststellen van de belangrijkste beslissingen van staat tot staat zal variëren.

Tenslotte zorgt de *tie-breaker rule* niet altijd voor een oplossing⁴¹². Stel dat een vennootschap aan wereldwijde belastingheffing onderworpen is in staat A op grond van de incorporatie en in staat B op grond van de activiteit in die staat, maar de plaats van werkelijke leiding ligt in staat C (en geeft in C geen aanleiding tot wereldwijde belastingheffing)⁴¹³. In een dergelijk geval van driehoeksituatie zal het verdrag tussen A en B het woonplaatsconflict niet oplossen. Wat staten wel kunnen doen is een onderling overlegprocedure initiëren. De laatste zin maakt het immers mogelijk dat de staten een overeenkomst bereiken “*for the elimination of double taxation in cases not provided for in the convention*”⁴¹⁴.

⁴¹⁰ OESO, The impact of communications revolution on the application of “place of effective management” as a tie breaker rule. A discussion paper from the technical advisory group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits, Parijs, 2001, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>, 8-9.

⁴¹¹ *Ibid.*, 9.

⁴¹² Ph. BAKER, *Double tax conventions and international tax law*, Londen, Sweet and Maxwell, 1994, 133 ;E. BURGSTALLER en K. HASLINGER, “Place of effective management as a tie-breaker-rule – concept, developments and prospects”, *Intertax* 2004, vol. 32, nr. 8/9, (376) 382.

⁴¹³ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 524.

⁴¹⁴ Art. 25, §3 *in fine* OESO-Modelverdrag.

3.5.3 *Base Erosion and Profit Shifting*-actieplan

3.5.3.1 *Quid*

Het *BEPS*-actieplan is een initiatief uitgaand van de OESO. Het actieplan geeft een beschrijving van de stappen die ondernomen moeten worden met betrekking tot structuren die belastingontwijking beogen⁴¹⁵. Hoewel vele constructies legaal zijn, ondermijnen ze “*the fairness and integrity of tax systems*”. Vennootschappen die grensoverschrijdend actief zijn kunnen immers *BEPS* gebruiken teneinde concurrentievoordelen te behalen ten opzichte van vennootschappen die enkel op nationaal niveau actief zijn⁴¹⁶. Daarnaast wordt het ook als onrechtvaardig en ongelijk aanvoeld door andere belastingplichtigen.

3.5.3.2 *Dual resident persons other than individuals*

In het actieplan werd besloten dat een *tie-breaker rule* aan de hand van ‘*place of effective management*’ geen adequaat middel was om woonplaatsconflicten op te lossen. Toen de *mutual agreement procedure* om dergelijke conflicten op te lossen in het commentaar bij Modelverdrag 2008 werd besproken als mogelijkheid ter vervanging van de *tie-breaker rule*, waren vele staten van oordeel dat de dubbele woonplaats vaak met het oog op belastingontduiking was⁴¹⁷. Om deze reden werd in het actieplan besloten dat de bestaande *tie-breaker rule* uit art. 4, §3 OESO-Modelverdrag vervangen zou moeten worden door een *case-by-case* methode.

3.5.4 Huidig art. 4, §3 OESO-Modelverdrag

Een vertaling van paragraaf 3 luidt in het Nederlands als volgt:

Indien een andere dan natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van paragraaf 1 inwoner is van beide overeenkomstsluitende staten, trachten de bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende staten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming te regelen rekening houdend met de plaats van werkelijke leiding, de plaats waar het is opgericht of anderszins is gevormd en andere relevante factoren. Bij ontstentenis van dergelijke overeenkomst, is die persoon niet gerechtigd tot enige vrijstelling van belasting voorzien door dit verdrag, behalve voor zover en op de wijze zoals door de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten is overeengekomen.

⁴¹⁵ D. VAN STAPPEN en A. DELANOY, “Actieplan inzake BEPS”, *Internationale fiscale actualiteit* 2013, nr. 8.

⁴¹⁶ <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

⁴¹⁷ OECD (2015), *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 – 2015 Final report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, nr. 47, 72.

3.5.4.1 Eerste zin van artikel 4, §3 OESO-Modelverdrag

3.5.4.1.1 *The competent authorities [...] shall endeavour to determine by mutual agreement*

Er wordt in het Modelverdrag doelbewust gebruik gemaakt van het woord ‘*competent*’ en niet ‘*highest*’ omdat de uitvoering van dubbelbelastingverdragen niet in elke staat binnen de bevoegdheid valt van de hoogste belastingautoriteit⁴¹⁸. Dit zorgt ervoor dat elke staat de bevoegde autoriteiten zelf kan aanwijzen conform intern recht.

Het OESO-commentaar maakt duidelijk dat met “*mutual agreement*” de procedure uit art. 25 OESO-Modelverdrag wordt bedoeld⁴¹⁹. De belastingplichtige kan een woonplaatsconflict overeenkomstig art. 25, §1 OESO-Modelverdrag binnen drie jaar⁴²⁰ voorleggen indien de bevoegde autoriteiten de dubbele woonplaats niet reeds geprobeerd hebben onderling op te lossen conform paragraaf 3 van art. 25. De vraag rijst of staten wel op eigen initiatief een probleem van dubbele woonplaats mogen oplossen. Art. 25, §3 OESO-Modelverdrag bepaalt immers dat bevoegde autoriteiten onderling overleg kunnen plegen bij moeilijkheden “*as to the interpretation or application of the Convention*”. In het geval van dubbele woonplaats is geen sprake van een moeilijkheid bij de interpretatie⁴²¹. Of er sprake is van een moeilijkheid bij de toepassing van het dubbelbelastingverdrag is niet zeker; hoewel de bevoegdheidsverdelende regels niet in alle gevallen kunnen worden toegepast en dit dus een moeilijkheid bij de toepassing voor het verdrag uitmaakt, zal de afwezigheid van overeenkomst tot gevolg hebben dat het woonplaatsconflict blijft bestaan⁴²². De vraag lijkt dus eerder ontkennend te moeten worden beantwoord. Dit vindt volgens mij steun in het OESO-commentaar bij art. 25. Deze bepaalt dat de moeilijkheden waarvan sprake in art. 25, §3 moeilijkheden zijn “*of a general nature*”⁴²³. Vermits een woonplaatsconflict telkens een individueel geval – *case-by case approach* – uitmaakt, kan bezwaarlijk geponeerd worden dat dit “*difficulties of a general nature*” zijn. De woorden “*even if they have arisen in connection with an individual case [...]*” doen hieraan geen afbreuk, gezien dan nog steeds geen moeilijkheden van algemene aard ontstaan. Wat er ook van zij, staten zullen niet geneigd zijn om dergelijke procedure op te starten⁴²⁴: een van de staten zal

⁴¹⁸ Commentary to art. 3, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 7, 96.

⁴¹⁹ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 24.2, 113.

⁴²⁰ Vanaf de kennisgeving dat maatregelen genomen werden door een van de verdragsluitende staten ten einde vrijstelling van dubbele belasting te ontzeggen.

⁴²¹ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 504.

⁴²² *Ibid.*

⁴²³ Commentary to art. 25, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 50, 450.

⁴²⁴ J.-P. VAN DEN BERG en B. VAN DER GULIK, “The mutual agreement tiebreaker – OECD and Dutch perspectives”, *Tax Notes International* 2009, vol. 54, nr. 5, (417) 423.

immers de *'losing state'* zijn en vrijwel geen enkele verdragsluitende staat staat graag vrijwillig haar recht op taxatie af aan een andere staat.

Het commentaar maakt duidelijk dat de autoriteiten in geval van een overeenkomst moeten verduidelijken op welke periode de beslissing van toepassing is⁴²⁵. De feiten waarop de beslissing gebaseerd moet worden, kunnen immers na verloop van tijd wijzigen. Vaak zal deze beslissing met terugwerkende kracht ingang vinden, zodat deze vennootschap geacht wordt altijd al enkel inwoner te zijn geweest van de *winning state*⁴²⁶. Dit roept de vraag op of deze terugwerkende kracht ook doorwerkt voor de toepassing van verdragen met derde staten. Dit zou eerder ontkennend beantwoord moeten worden⁴²⁷. Dit is vooral relevant in het kader van driehoeksituaties (zie *infra*, 3.6).

Het is in België algemeen aanvaard dat *mutual agreements* bindend zijn voor de administraties van de verdragsluitende staten⁴²⁸. Dit werd bevestigd door het hof van beroep te Brussel⁴²⁹. Daarentegen zijn ze niet bindend voor belastingplichtigen en rechtbanken. Belastingplichtigen kunnen de overeenkomsten tussen administraties immers aanvechten bij de rechtbank⁴³⁰.

3.5.4.1.2 *Having regarded to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors*

Het nieuwe artikel vermeldt enkele factoren die in het onderling overleg in aanmerking genomen moeten worden. Naast de plaats van werkelijke leiding en de plaats van incorporatie, dienen ook nog "andere relevante factoren" in aanmerking te worden genomen. Deze factoren worden nader genoemd in het OESO-commentaar: de plaats waar de raad van bestuur gewoonlijk vergadert, waar het uitvoerend management haar activiteiten uitoefent, waar het hoger dagelijks bestuur uitgeoefend wordt, waar het hoofdkwartier gevestigd is, de staat die het personeel statuut van de vennootschap bepaald, waar de boekhouding wordt bewaard, de vraag of de rechtspersoon inwoner is van beide staten, maar niet van de ander het risico van verdragsmisbruik inhoudt etc.⁴³¹ Het com-

⁴²⁵ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 24.3, 113.

⁴²⁶ J.-P. VAN DEN BERG en B. VAN DER GULIK, "The mutual agreement tiebreaker – OECD and Dutch perspectives", *Tax Notes International* 2009, vol. 54, nr. 5, (417) 423.

⁴²⁷ *Ibid.*, 424.

⁴²⁸ N. BAMMENS, "National report Belgium" in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (375) 400; E. SCHOONVLIET, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 58.

⁴²⁹ Brussel 30 juni 1994, *FJF* 1994, nr. 94/250, 549.

⁴³⁰ Bv. Antwerpen 29 juni 1982, *FDJ* 1983, 353.

⁴³¹ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 24.1, 112-113.

mentaar vermeldt daarnaast dat de staten zelf de relevante aanknopingspunten in het verdrag kunnen opnemen indien zij geen discretionaire bevoegdheid wensen toe te kennen aan de belastingautoriteiten.

Het zal echter vaak voorkomen dat een DBV die de *case-by-case approach* hanteert geen criteria opsomt waarmee de autoriteiten rekening moeten houden. Van de elf Duitse DBV's die woonplaatsconflicten op deze wijze oplossen bevat slechts één de relevante criteria⁴³². De *Bundeszentralamt für Steuern*, de bevoegde autoriteit van Duitsland, zal de plaats van werkelijke leiding als meest voorname criterium hanteren. In praktijk zal echter vaak beroep worden gedaan op het geheel van feiten eerder dan op een verduidelijking van de juridische begrippen⁴³³.

Place of effective management

Dit begrip werd hierboven reeds uitgewerkt (zie *supra*, 3.5.2.2).

Place where it is incorporated

In een staat die kiest voor de incorporatieleer, wordt het inwonerschap van vennootschappen bepaald aan de hand van het bij de oprichting gehanteerde rechtssysteem⁴³⁴. De vennootschap wordt dus beheerst door het fiscaal recht van de staat volgens wiens recht zij werd opgericht. Het stelt bijgevolg de wil van de oprichters centraal⁴³⁵. De plaats van werkelijke leiding is hierbij irrelevant. Vermits dergelijk liberaal systeem de keuze laat aan de onderneming om te beslissen aan welk fiscaal recht zij onderhevig is, kan dit aanleiding geven tot "*shopping en hopping*"⁴³⁶. De vennootschap kan het voor haar meest gunstige belastingstelsel als het ware uitkiezen. De vennootschap dient aldaar immers geen economische activiteiten te ontplooiën, noch dient zich daar enig orgaan van de vennootschap te bevinden.

Staten die de belastingplicht koppelen aan de statutaire zetel, zullen vaak de onderlinge overlegprocedure hanteren in dubbelbelastingverdragen⁴³⁷.

⁴³² ENGLISCH, J., "National report Germany" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (461) 513.

⁴³³ *Ibid.*

⁴³⁴ A. COOLS, *Internationaal belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 63-64.

⁴³⁵ J. MEEUSEN, "De werkelijke zetel-leer en de communautaire vestigingsvrijheid van vennootschappen – Analyse van het arrest *Überseering* van het Hof van Justitie", *TRV* 2003, nr. 2, (95) 98.

⁴³⁶ A. COOLS, *Internationaal belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 64.

⁴³⁷ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 585.

Any other relevant facts

Dit kan door de staten zelf ingevuld worden naargelang hun voorkeur. Hier kan gedacht worden aan de plaats waar de activiteiten van de vennootschappen zich ontplooiën, de plaats waar het hoofdkantoor zich bevindt, de plaats waar het management haar activiteiten uitoefent etc.

3.5.4.2 Tweede zin van artikel 4, §3 OESO-Modelverdrag

Bij ontstentenis van de onderlinge overeenkomst⁴³⁸ uit de eerste zin van het artikel, zal de vennootschap geen vrijstelling van belasting kunnen verkrijgen dat voorzien is door het verdrag. Dit betekent dus dat beide verdragsluitende staten het wereldwijde inkomen van de vennootschap in kwestie kunnen belasten. Dit is echter onder voorbehoud van andersluidende bepalingen opgenomen door de verdragsluitende staten. Het feit dat de vennootschap geen recht heeft op vrijstelling, heeft evenwel niet als gevolg dat de vennootschap geen inwoner zal kunnen zijn voor andere doeleinden dan vrijstelling van dubbele belasting⁴³⁹. België zal bv. dubbele belasting vermijden via verrekening van het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB) en toegang verlenen tot een beroep op de non-discriminatiebepaling en het onderling overleg⁴⁴⁰.

Dergelijke uitsluiting kan gezien worden als een manier om vennootschappen met dubbele woonplaats ertoe aan te zetten maatregelen te nemen teneinde een halt toe te roepen aan de dubbele woonplaats⁴⁴¹.

Hoewel de OESO arbitrage uitdrukkelijk als mogelijkheid afwijst indien de staten niet tot een overeenkomst komen, hebben staten de vrijheid om in het verdrag arbitrage als mogelijkheid te voorzien indien ze geen overeenstemming bereiken⁴⁴².

Niet elk DBV die bij een woonplaatsconflict de *case-by-case approach* hanteert voert echter deze tweede zin in. De dubbelbelastingverdragen die Oostenrijk gesloten heeft met Wit-Rusland, Finland, Thailand, Turkije en de Filipijnen bevatten deze zin niet. Indien geen overeenkomst wordt

⁴³⁸ Hieruit kan afgeleid worden dat het onderling overleg slechts een inspanningsverbintenis is.

⁴³⁹ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 24.4, 113.

⁴⁴⁰ B. PEETERS e.a., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, 66, voetnoot 101.

⁴⁴¹ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 287.

⁴⁴² OESO, *Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, 15-16; L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 586.

bereikt tussen de bevoegde autoriteiten, heeft de vennootschap dus wel recht op de voordelen uit het verdrag⁴⁴³.

3.5.4.3 Tussenbesluit

Vermits de onderling overlegprocedure slechts een inspanningsverbintenis betreft, zal het probleem van dubbele woonplaats en de daarbij horende dubbele belasting niet steeds opgelost worden. Staten hebben immers niet steeds een *incentive* om over te gaan tot een overeenkomst. Indien ze de *losing state* zijn, zullen ze immers geen taxatiebevoegdheden hebben over het wereldwijd inkomen van de vennootschap. Dat heeft als gevolg dat de staten bv. geen vrijstelling moeten verlenen voor winst die toerekenbaar is aan een vaste inrichting in de andere staat. Er is dan in beide staten een onbeperkte belastingplicht. Daarnaast zal de vennootschap vaak voor lange tijd in onzekerheid verkeren. Het artikel geeft immers geen tijdslimiet aan. Het commentaar stipuleert wel dat de staten “*should deal with it expeditiously*”, maar geeft hier verder geen uitleg bij⁴⁴⁴.

Tevens geeft de herintroductie van de *mutual agreement procedure* na 60 jaar de indruk dat ze nog steeds geen adequate oplossing hebben kunnen vinden voor het woonplaatsconflict.

3.5.5 Andere manieren om woonplaatsconflicten op te lossen

De ‘*place of effective management*’ en de ‘*mutual agreement procedure*’ zijn niet de enige manieren die gehanteerd worden om *dual residency* op te lossen. Heel wat dubbelbelastingverdragen bevatten andere methoden om tot een oplossing te komen.

3.5.5.1 Hiërarchie van testen

Sommige staten hanteren een hiërarchie van testen. Vaak zal het eerste criterium een formeel aanknopingspunt zijn⁴⁴⁵. Het DBV Australië/Canada bepaalt dat de plaats van incorporatie doorslaggevend is, maar als de vennootschap in geen van beide staten geïncorporeerd is, is de plaats van werkelijke leiding bepalend. Canada past in zeven dubbelbelastingverdragen dezelfde hiërarchie toe⁴⁴⁶. Het eerste criterium hoeft echter niet steeds bovenaan in de rangorde te staan. Verschillende verdragen passen eerst een feitelijk criterium toe⁴⁴⁷. Pas wanneer deze geen oplossing oplevert, wordt de plaats van incorporatie gehanteerd. Daarnaast zal het eveneens vaak voorkomen dat

⁴⁴³ K. SIMADER, “National report Austria” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (339) 370.

⁴⁴⁴ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 24.2, 113.

⁴⁴⁵ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 288.

⁴⁴⁶ DBV met Australië, Rusland, Kroatië, Denemarken, IJsland, Kirgizië en Armenië.

⁴⁴⁷ O.a. het DBV Spanje/Duitsland, Spanje/Oostenrijk, Australië/Papoea-Nieuw-Guinea, Oostenrijk/Spanje, Frankrijk/Luxemburg, België/Thailand.

het woonplaatsconflict opgelost moet worden via de *mutual agreement procedure* als de plaats van werkelijke leiding en de plaats van incorporatie geen soelaas bieden⁴⁴⁸.

Het voordeel van een hiërarchie van testen is dat de kans dat het woonplaatsconflict opgelost zal zijn, vergroot. Het nadeel is dan weer dat bij elk nieuw ingevoerd criterium de kans op moeilijkheden bij de interpretatie ervan en de kans op misbruik (bij het hanteren van een formeel criterium) vergroot⁴⁴⁹.

3.5.5.2 Formeel criterium

Het is ook mogelijk dat enkel een formeel criterium als *tie-breaker* gehanteerd wordt, zoals de *place of incorporation*, plaats van statutaire zetel, plaats van registratie en “*place where the corporation is national*”⁴⁵⁰. Vooral de Verenigde Staten hanteren een formeel criterium⁴⁵¹. Dit is echter geen adequate *tie-breaker*⁴⁵². Ook de commentaren bij Modelverdragen 2014 en 2017 erkennen dit⁴⁵³. Hoewel zij het woonplaatsconflict vaak⁴⁵⁴ zullen oplossen indien de vennootschap in een der verdragsluitende staten geïncorporeerd is, zijn er toch twee grote problemen. Dit criterium zal net zoals de plaats van werkelijke leiding immers geen oplossing bieden indien de plaats van het formeel criterium in een derde staat gelegen is. Daarenboven is het ook vatbaar voor misbruik. Een formeel criterium kan immers uitgekozen worden door de belastingplichtige zonder dat daar enige activiteit of organen aanwezig dienen te zijn. Er zijn evenwel voorstanders van dit formeel criterium als *tie-breaker*. VAN WEEGHEL beweert dat een formeel criterium het antwoord kan bieden op de problemen waar de huidige *tie-breakers* mee kampen⁴⁵⁵. Voorwaarde is dan wel dat een antimisbruikregel wordt ingevoerd. Toch lijkt me dit geen deugdelijke oplossing. Naast het probleem van de driehoeksituaties zal de vennootschap telkenmale haar statutaire zetel moeten verplaatsen

⁴⁴⁸ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 288.

⁴⁴⁹ *Ibid.*, 290.

⁴⁵⁰ K. BROOKS, “National report Canada” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (401) 436.

⁴⁵¹ Y. BRAUNER, “National report United States” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (855) 882; J. SASSEVILLE, “The meaning of “place of effective management””, in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (287) 299.

⁴⁵² E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 289.

⁴⁵³ Commentary to art. 4, OECD (2014), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014*, OECD Publishing, nr. 22, C(4)-8 ; Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 22, 112.

⁴⁵⁴ Sommige staten laten toe dat een vennootschap in meerdere staten geïncorporeerd is.

⁴⁵⁵ S. VAN WEEGHEL, “Article 4(3) of the OECD Model Convention: an inconvenient truth” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (303) 307.

wanneer de banden met de staat verminderen of ophouden te bestaan, vermits dergelijke antimisbruikregel gepaard zou gaan met een *substantiality test*⁴⁵⁶.

3.5.5.3 Verfijning van ‘*place of effective management*’

Sommige staten verfijnen het concept van de *place of effective management* door er een *mutual agreement* procedure aan te koppelen ingeval de *tie-breaker* faalt⁴⁵⁷. Anderen leggen naast de plaats van werkelijke leiding gelijktijdig een andere voorwaarde op. Het DBV Oostenrijk/Azerbeidzjan vereist dat zowel de plaats van registratie als de plaats van werkelijke leiding in dezelfde verdragsluitende staat ligt. Het DBV Nederland/China verlangt dan weer dat zowel de plaats van werkelijke leiding als de plaats waar het hoofdkantoor zich bevindt in dezelfde staat gelokaliseerd worden. Ingeval van discrepantie, dient het woonplaatsconflict via onderlinge overeenstemming opgelost te worden.

3.5.5.4 Andere

Tenslotte worden nog heel wat andere manieren gebruikt om woonplaatsconflicten op te lossen: *place where the corporation is managed and controlled*⁴⁵⁸, *the location of the company’s main/head office*⁴⁵⁹, *place of organisation*⁴⁶⁰, *place where corporation is national*⁴⁶¹, *place of general management*⁴⁶², *official place of management*⁴⁶³, *place where the activity is managed and controlled*⁴⁶⁴, *centre of chief management*⁴⁶⁵, *centre of general management*⁴⁶⁶.

Het is ook mogelijk dat het artikel geen *tie-breaker rule* of *case-by-case approach* bevat. Het DBV Verenigd Koninkrijk/Grenada definieert een inwoner op positieve en negatieve wijze⁴⁶⁷. Men kan pas inwoner zijn van een verdragsluitende staat als men geen inwoner is van de andere. De verdragen België/Frankrijk en België/Ierland bevatten ook geen oplossing voor het dubbelwoonplaatsconflict.

⁴⁵⁶ E. REIMER en A. RUST (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, 290.

⁴⁵⁷ *Ibid.*, 288; O.a. het DBV Oostenrijk/India, Oostenrijk/Zuid-Korea, Frankrijk/Zuid-Korea, Frankrijk/Israël, Frankrijk/Indonesië, België/China, België/Singapore.

⁴⁵⁸ O.a. DBV Australië/Singapore.

⁴⁵⁹ O.a. DBV Australië/China, Frankrijk/Luxemburg, Nederland/China, Spanje/Korea, Zwitserland/Japan.

⁴⁶⁰ O.a. DBV Australië/Filipijnen en Australië/Thailand.

⁴⁶¹ Canada in heel wat van haar verdrag, zie K. BROOKS, “National report Canada” in G. MAISTO (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, (401) 436-437.

⁴⁶² O.a. DBV Frankrijk/China, China/Duitsland.

⁴⁶³ O.a. DBV Frankrijk/Turkije.

⁴⁶⁴ O.a. DBV Zwitserland/Singapore.

⁴⁶⁵ O.a. DBV Duitsland/Frankrijk.

⁴⁶⁶ O.a. DBV Duitsland/Spanje.

⁴⁶⁷ J. SCHWARZ, *Schwarz on tax treaties*, Londen, Wolters Kluwer, 2015, 169.

3.6 Driehoeksituaties

Het probleem van driehoeksituaties kent nog een ander aspect dan hetgeen besproken in 3.5.2.3, laatste alinea. Stel dat vennootschap X opgericht werd in staat A (geeft in staat A aanleiding tot onbeperkte belastingplicht) en haar werkelijke leiding heeft in staat B (geeft in staat B aanleiding tot onbeperkte belastingplicht). Volgens art. 4, §1 OESO-Modelverdrag zal de vennootschap inwoner zijn van staat A en B. Als deze vennootschap een inkomen verwerft uit staat C, kan zij in principe zowel beroep doen op het DBV tussen A en C en tussen B en C. Als de bronbelasting in het verdrag A/C 5% bedraagt en in het verdrag B/C 10%, zal zij opteren voor verdrag A/C. De vennootschap geniet aldus voordelen uit haar dubbele woonplaats, wat beschouwd kan worden als een ongepast gebruik van dubbelbelastingverdragen⁴⁶⁸.

Het commentaar bepaalt hieromtrent dat vennootschappen die niet onderhevig zijn aan onbeperkte belastingplicht omdat de vennootschap, hoewel inwoner van de verdragsluitende staat volgens het intern recht, beschouwd wordt als inwoner van een andere staat krachtens een verdrag tussen die twee staten, uitgesloten zijn van de toepassing van het verdrag en niet als inwoner worden aangemerkt voor het verdrag⁴⁶⁹. Stel dat het verdrag A/B een der beide staten als woonstaat aanmerkt, dan kan de vennootschap enkel beroep doen op het verdrag tussen de woonstaat uit verdrag A/B en staat C en wordt het ongepast gebruik van DBV's uitgesloten.

Als DBV A/B echter geen oplossing biedt voor het woonplaatsconflict (bv.: er wordt tijdens het onderling overleg geen overeenkomst bereikt tussen de staten of de plaats van werkelijke leiding ligt in een derde staat), blijft vennootschap X zowel in staat A als B onbeperkt belastingplichtig en kan zij nog steeds kiezen op welk verdrag zij beroep doet.

Als de staten daarentegen wel een overeenkomst bereiken, zal deze beslissing met terugwerkende kracht ingang vinden, zodat deze vennootschap geacht wordt altijd al enkel inwoner te zijn geweest van de *winning state*⁴⁷⁰. De vraag rijst dan of deze terugwerkende kracht ook doorwerkt voor de toepassing van verdragen met derde staten. Indien wel zou dit immers betekenen dat de vennootschap niet langer *fully liable to tax* is in de *losing state* en dat zij niet langer als inwoner beschouwd kan worden tussen de *losing state* en derde staten⁴⁷¹. Zoals reeds hierboven vastgesteld (zie *supra*,

⁴⁶⁸ L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 507.

⁴⁶⁹ Commentary to art. 4, OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, nr. 8.2, 106.

⁴⁷⁰ J.-P. VAN DEN BERG en B. VAN DER GULIK, "The mutual agreement tiebreaker – OECD and Dutch perspectives", *Tax Notes International* 2009, vol. 54, nr. 5, (417) 423.

⁴⁷¹ *Ibid.*

3.5.4.1.1), zou eerder ontkennend beantwoord moeten worden⁴⁷². Tijdens de periode voorafgaand aan de onderlinge overeenkomst was zij immers wel *fully liable to tax*.

3.7 Besluit

In dit hoofdstuk werd het woonplaatsbegrip zoals verwoord in dubbelbelastingverdragen besproken. De functie is drievoudig. Men dient in de eerste plaats inwoner te zijn van een verdragsluitende staat om onder het personeel toepassingsgebied te ressorteren. Daarnaast lost het dubbele belasting ten gevolge van dubbele woonplaats op. Tenslotte is het relevant in het kader van vermijden van dubbele belasting die ontstaat door taxatie in zowel woon- als bronstaat.

Op grond van wat in dit hoofdstuk werd besproken, is het duidelijk dat de methodes gehanteerd in dubbelbelastingverdragen teneinde woonplaatsconflicten op te lossen niet voldoen.

De plaats van werkelijke leiding is voor interpretatie vatbaar, waardoor staten er veelal een verschillende invulling aan geven. Daarenboven is deze plaats onder invloed van de eenvoudige mobiliteit en de communicatiemogelijkheden zeer moeilijk vast te stellen. Tenslotte zorgt het niet voor een oplossing ingeval de plaats van werkelijke leiding in een derde staat gelegen is.

Gezien de onderlinge overlegprocedure een inspanningsverbintenis is, zullen staten niet steeds tot een overeenkomst komen wat betreft de woonplaats van de vennootschap. Dit zorgt ervoor dat het probleem van dubbele belasting niet steeds opgelost wordt, zodat de desbetreffende vennootschap in beide staten onbeperkt belastingplichtig is. Daarnaast zorgt het ook voor rechtsonzekerheid, vermits het artikel geen tijdslimiet voor de staten aangeeft.

Een formeel criterium is niet voor interpretatie vatbaar, is niet moeilijk vast te stellen en vereist geen overeenkomst tussen de staten. Toch voldoet ook dit criterium niet als *tie-breaker*. Allereerst is het gevoelig voor misbruik. Een vennootschap kan een formeel criterium immers zelf kiezen. Daarnaast zorgt het, net zoals de plaats van werkelijke leiding, niet voor een oplossing indien het in een derde staat is gelegen.

Tenslotte is de hiërarchie van testen eveneens een vaak gehanteerde methode. Hoewel de kans op interpretatieproblemen bij elk nieuw ingevoerd criterium stijgt⁴⁷³, lijkt mij dit de beste methode op woonplaatsconflicten op te lossen. Het zorgt namelijk voor de grootste kans op een oplossing. Indien de hiërarchie goed ingevuld wordt, kan men er zelfs voor zorgen dat er steeds tot een woonplaats wordt besloten. Dit kan beoogt worden door als laatste criterium arbitrage op te nemen.

⁴⁷² *Ibid.*, 424.

⁴⁷³ Dit kan echter vermeden worden door in het commentaar elk criterium te voorzien van een uitvoerige bespreking zodat verschillende interpretaties tot een minimum herleid worden.

Daarnaast is het ook aanbevolen om begrippen te hanteren die niet voorkomen in het intern recht van de staat⁴⁷⁴. Op die manier kunnen staten immers niet teruggrijpen naar de betekenis van de term in interne wetgeving. Tenslotte dient de hiërarchie, net zoals de aanbeveling voor het Belgisch intern recht, voornamelijk aandacht te besteden aan waar de vennootschap economisch aanwezig⁴⁷⁵ is.

Art. 4, §3 OECD Model Tax Convention de lege ferenda⁴⁷⁶:

Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then its status shall be determined as follows

- a) it shall be deemed to be a resident only of the Contracting State in which the top level management is situated;*
- b) if the Contracting State in which its top level management is situated cannot be determined or if it is situated in neither Contracting State, it shall be deemed a resident only of the Contracting State with which its economic relations are closer;*
- c) if the Contracting State cannot be determined according to a) or b), it shall be deemed to be a resident of the Contracting State from the laws of which it derives its legal status, provided that substantial activity is carried out in that State;*
- d) if the Contracting State cannot be determined according to a), b) or c), the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention;*
- e) in the absence of such agreement within [...], the status will be subject to arbitration.*

⁴⁷⁴ J.F. AVERY JONES, "2008 OECD Model: place of effective management – What one can learn from the history", *Bulletin for International Taxation* 2009, vol. 63, nr. 5, (183) 186.

⁴⁷⁵ In volgorde van belangrijkheid: de plaats waar het *top level management* haar activiteiten uitoefent, waar de economische banden het sterkst zijn en waar de activiteiten van de vennootschap plaatsvinden.

⁴⁷⁶ Gebaseerd op de voorstellen door L. BROSENS, *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een globaliseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, 742; E. BURGSTALLER en K. HASLINGER, "Place of effective management as a tie-breaker-rule – concept, developments and prospects", *Intertax* 2004, vol. 32, nr. 8/9, (376) 384; OESO, *The impact of communications revolution on the application of "place of effective management" as a tie breaker rule. A discussion paper from the technical advisory group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits*, Parijs, 2001, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>, 13-14.

Conclusie

In dit werk werd onderzocht hoe de woonplaats van een vennootschap bepaald wordt in het nationaal en internationaal fiscaal recht en werden tevens de pijnpunten blootgelegd. Onder druk van de globalisering zijn de huidige woonplaatscriteria immers niet doeltreffendheid, onduidelijk en werken ze rechtsonzekerheid en ongelijkheid in de hand. Vermits het zinloos zou zijn alle voorgaande (tussen)besluiten en bevindingen te herhalen, zal hier kort besproken worden hoe deze tekortkomingen verbeterd kunnen worden.

Een woonplaatscriterium dient voor doeltreffendheid en rechtszekerheid te zorgen. De hanteerde begrippen dienen in de eerste plaats duidelijk te zijn. Dit kan beoogd worden door het gebruik van termen waarvan de betekenis enigszins vaststaat. Anderzijds dienen de begrippen allesomvattend te worden beschreven in de parlementaire voorbereidingen (in het geval van het Belgische criterium) en in het commentaar (in het geval van het artikel in het OESO-Modelverdrag) zodat verschillende interpretaties tot een minimum herleid worden. Daarnaast dienen de criteria te beantwoorden aan de realiteit. Dit kan betracht worden door de woonplaats in hoofdorde te koppelen aan de plaats waar 'het brein' van de vennootschap gesitueerd is en in ondergeschikte orde waar de economische aanwezigheid het sterkst is. Tenslotte dienen ze in alle gevallen te leiden tot een billijke en logische woonplaats binnen een billijke periode, teneinde aan de rechtszekerheid tegemoet te komen.

Voorstellen de lege ferenda:

Art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992:

Binnenlandse vennootschap: enigerlei vennootschap waarvan de hogere dagelijkse leiding zich werkelijk in België bevindt. Dit wordt weerlegbaar vermoed zo te zijn ingeval de vennootschap haar statutaire zetel in België heeft.

Art. 4, §3 OECD Model Tax Convention:

Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then its status shall be determined as follows

- a) it shall be deemed to be a resident only of the Contracting State in which the top level management is situated;*
- b) if the Contracting State in which its top level management is situated cannot be determined or if it is situated in neither Contracting State, it shall be deemed a resident only of the Contracting State with which its economic relations are closer;*

- c) *if the Contracting State cannot be determined according to a) or b), it shall be deemed to be a resident of the Contracting State from the laws of which it derives its legal status, provided that substantial activity is carried out in that State;*
- d) *if the Contracting State cannot be determined according to a), b) or c), the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention;*
- e) *in the absence of such agreement within [...], the status will be subject to arbitration.*

Bibliografie

Rechtsleer

Handboeken

AFSCHRIJFT, T., *Bewijs in fiscaal recht*, Gent, Larcier, 2002, vii + 381 p.

BAKER, Ph., *Double taxation conventions*, Londen, Sweet and Maxwell, losbl.

BAKER, Ph., *Double tax conventions and international tax law*, Londen, Sweet and Maxwell, 1994, xlv + 514 p.

BEELE, B., HUYSENTRUYT, J., VERHAEGHE, G., LALLEMAND, F. en WEYN, A., *Het bestuur van een nv: vennootschapsrechtelijke, sociale en fiscale aspecten*, Brussel, UGA, 2005, 473 p.

BRAECKMANS, H. en HOUBEN, R., *Handboek vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2012, xlii + 924 p.

BROOD, E.A., *De vestigingsplaats van vennootschappen: enige privaatrechtelijke en fiscaalrechtelijke aspecten*, Deventer, Kluwer, 1989, 392 p.

BROSENS, L., *Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie: een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelasting en dubbelbelastingverdragen*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten UAntwerpen, 2018, vi + 812 p.

CHEVALIER, C., *Vademecum Vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2015, lxx + 1760 p.

COOLS, A., *Internationaal belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen, Maklu, 2012, 325 p.

DAVIES, D., *Principles of international double taxation relief*, London, Sweet and Maxwell, 1985, xix + 321 p.

DE BROE, L., *International tax planning and prevention of abuse under domestic tax law, tax treaties and EC-law*, onuitg. doctoraatsthesis Rechten KU Leuven, 2007, 40 p. + xv + 755 p. + 3 p.

DE GEYTER, S., DE POORTER, I. en LEROUX, E., *Delegatie en taakverdeling in de nv*, Brussel, Larcier, 2016, xi + 249 p.

DELANOTE, M. en MAUS, M., *Basisbegrippen fiscaal recht*, Brugge, Die Keure, 2016, 244 p.

DEMEYERE, I., GOVERS, M., POPPE, G., VAN HECKE, R. en VINCKE, J.P., *Vademecum voor de vzw*, Antwerpen, Intersentia, 2012, xxix + 457 p.

DENEF, M. (ed.), *De VZW*, Brugge, Die Keure, 2015, xxxiii + 684 p.

DE VOS, P., JANSEN, T. en GEERTS, D., *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Antwerpen, Intersentia, 2008, xx + 958 p.

DE WULF, H., *Taak en loyauteitsplicht van het bestuur in de naamloze vennootschap*, Antwerpen, Intersentia, xxxvi + 910 p.

DIRIX, E., TILLEMANN, B. en VAN ORSHOVEN, P. (red.), *De Valks Juridisch Woordenboek*, Antwerpen, Intersentia, 2010, xi + 621 p.

ENGELEN, F., *Interpretation of tax treaties under international law: a study of articles 31, 32 and 33 of the Vienna Convention on the Law of Treaties and their application to tax treaties*, Rotterdam, IBFD, 2004, xxii + 590 p.

EVERAERDT, J. en RENARD, J.P., *Gids voor de zaakvoerder van een bvba*, Meerbeek-Kortenbergh, Uitgeverij voor Handel en Nijverheid, 2005, 340 p.

FRANÇOIS, A., *Het vennootschapsbelang in het Belgische vennootschapsrecht*, Antwerpen, Intersentia, 1999, xxiii + 795 p.

GARBARINO, C., *Judicial interpretation of tax treaties: the use of the OECD Commentary*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2016, xlix + 648 p.

GOEDERTIER, G., VANDE LANOTTE, J. en DE PELSMAEKER, T., *Handboek Belgisch publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2013, xlvi + 1471 p.

HAELTERMAN, A. en FELIS, M., *Vennootschapsbelasting doorgelicht. Een inzichtelijk handboek*, Brugge, Die Keure, 2015, xx + 354 p.

HARRIS, P.A., *Corporate/shareholder income taxation and allocating taxing rights between countries*, Amsterdam, IBFD Publications, 1996, xxvi + 904 p.

HINNEKENS, L., *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder*, Brussel, Ced Samsom, 1985, 199 p.

HOLMES, K., *International tax policy and double tax treaties: an introduction to principles and application*, Amsterdam, IBFD, 2014, xxiv + 432 p.

HUND, D., *Belastingverdragen: instrumenten ter voorkoming van internationale dubbele belasting*, Deventer, Kluwer, 1983, 187 p.

HUND, D., LUCAS LUIJCKX, B.J.J.M., SCHMITZ, G.J., TIMMERMANS, A.J.M. en WIJNEN, W.F.G.E.J.M., *Belastingen en sociale zekerheid in internationaal perspectief*, Deventer, Kluwer, 1987, 216 p.

ISENBERGH, J., *International taxation*, New York, Foundation Press, 2010, xvi + 289 p.

KAVELAARS, P., *Voorkoming van dubbele belasting*, Deventer, FED, 1998, 206 p.

KNECHTLE, A.A., *Basic problems in international fiscal law*, Deventer, Kluwer, 1979, xx + 264 p.

LANG, M., *Introduction to the law of double taxation conventions*, Wenen, Linde, 2013, 222 p.

MARCUS, J. en VAN DAM, N., *Een praktijkgerichte benadering van organisatie en management*, Groningen, Noordhoff Uitgevers, 2015, 552 p.

MARTYN, G. en OPSOMMER, R., *Geschiedenis van de politiek en van het publiekrecht*, Brugge, Die Keure, 2011, xvi + 283 p.

- MAUS, M. en SPRUYT, A., *Basisbegrippen fiscaal recht*, Brugge, Die Keure, 2010, 186 p.
- MILLER, A. en OATS, L., *Principles of international taxation*, West Sussex, Bloomsbury, 2014, xxxiv + 732 p.
- MINTZBERG, H., *Organisatiestructuren*, Amsterdam, Pearson, 2013, 333 p.
- LAGAE, J.-P., *Vennootschapsbelasting*, Diegem, Ced Samsom, 1998, xxvii + 446 p.
- NAERT, F., ALGOED, K., CROMBEZ, J., MARNEFFE, W. en VEREECK, L., *Openbare financiën: theorie en praktijk in België*, Antwerpen, Intersentia, 2016, 396 p.
- PEETERS, B., *Fiscale transparantie: toerekening van inkomsten*, Brussel, Larcier, 2011, xiv + 905 p.
- PEETERS, B., BAMMENS, N. en REYPENS, N., *Fiscaal compendium: internationaal fiscaal recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2016, x + 377 p. + 7 p.
- PEETERS, J., *Het vennootschapsbelang en de verhouding ervan met het groepsbelang. Een studie naar Belgisch en Frans recht*, Antwerpen, Kluwer, 2002, iv + 75 p.
- RASMUSSEN, M., *International double taxation*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2011, xi + 220 p.
- REIMER, E. en RUST, A. (eds.), *Klaus Vogel on double taxation conventions*, II dln., Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2015, xxxiv + 2079 p.
- ROHATGI, R., *Basic international taxation*, Richmond, Richmond Law and Tax, 2005, xx + 467 p.
- RONSE, J., *Algemeen deel van het vennootschapsrecht*, Leuven, Acco, 1975, xiv + 530 p.
- SCHOONVLIET, E., *Handboek internationaal fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 1996, 348 p.
- SCHWARZ, J., *Schwarz on tax treaties*, Londen, Wolters Kluwer, 2015, xxi + 629 p.

- SPRUYT, A., *Inleiding tot het belastingrecht*, Brugge, Die Keure, 2002, xxxiii + 322 p.
- TIBERGHIE, A., *Handboek voor fiscaal recht*, Mechelen, Kluwer, 2016, lxxi + 2279 p.
- TILLEMANS, B., *Bestuur van vennootschappen*, Brugge, Die Keure, 2005, xlii + 806 p.
- VAN BOVEN, R., *De Belgische stichting*, Gent, Larcier, 2011, xii + 230 p.
- VAN CROMBRUGGE, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblo, 2014, 261 p.
- VAN CROMBRUGGE, S., *Internationaal fiscaal recht*, onuitgegeven, academiejaar 2017-2018, 375 p.
- VAN CROMBRUGGE, S., *De juridische en fiscale eenheidsbehandeling van vennootschapsgroepen*, Antwerpen, Kluwer, 1984, xviii + 547 p.
- VAN DEN BERGHE, L. en BEN SALAH, H., *Handboek voor de bestuurder/Manuel de l'administrateur*, Antwerpen, Intersentia, 2015, xx + 240 p.
- VANDENDIJK, M., DE REYMAEKER, A., COEL, B., DE BAERE, R., HENDRICKX, C. en VANINBROUKX, A., *Dubbelbelastingverdragen en fiscus*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2012, 200 p.
- VAN DE WOESTEYNE, I., *Fiscaal recht in essentie*, Antwerpen, Intersentia, 2017, xxvi + 414 p.
- VAN DE WOESTEYNE, I., *Handboek vennootschapsbelasting 2017-2018*, Antwerpen, Intersentia, 2017, xxiv + 521 p.
- VAN GERVEN, D., *Handboek stichtingen: de private stichting, de stichting als administratiekantoor, de stichting van openbaar nut en de buitenlandse stichting*, Kalmthout, Biblo, 2004, 442 p.
- VAN GERVEN, D., *Handboek vennootschappen. Algemeen deel*, Gent, Larcier, 2016, xvi + 1354 p.
- VOGEL, K., *Klaus Vogel on double taxation conventions*, Londen, Kluwer Law International, 1997, xxxvii + 1688 p.

WOUTERS, V., VERCAUTEREN, G. en DE SCHUTTER, E., *De 1 pagina strategie voor KMO-ondernemers met groeiambitie*, Brugge, Die Keure, 2012, 174 p.

Bijdragen in verzamelwerken

ANICETO DA SILVA, B., "The tie-breaker rule (art. 4 of the OECD MC): relevance of domestic law or autonomous interpretation?" in SCHILCHER, M. en WENINGER, P. (eds.), *Fundamental issues and practical problems in tax treaty interpretation*, Wenen, Linde, 2008, 329-350.

ARGINELLI, P. en DIRKIS, M., "Revisiting and Reviewing "Reservations", "Observations" and "Positions" to the OECD Model – Selected Provisions: OECD Member Countries" in MAISTO, G. (ed.), *Departures from the OECD Model and commentaries*, Amsterdam, IBFD, 2014, 135-186.

AUTENNE, J., "Economische ontwikkelingen met betrekking tot het fiscaal recht" in JOSEPH, G., HINNEKENS, L., MALHERBE, J. en VAN HOORN, J. (eds.), *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling: nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal belastingrecht?*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, 1993, 447-462.

BAERT, P., "Commentaar bij art. 257 W.Venn." in *Vennootschappen en verenigingen. Artikelsgewijze commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, III, 2009, afl. 31, 8 p.

BAMMENS, N., "National report Belgium" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 375-406.

BRAUNER, Y., "National report United States" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 855-886.

BROOKS, K., "National report Canada" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 407-440.

DE BOER, R. "National report Netherlands" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 551-602.

DE BROE, L., "Corporate tax residence in civil law jurisdictions" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 95-120.

DIRKIS, M., "National report Australia" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 311-338.

ENGLISCH, J., "National report Germany" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 461-518.

LAGAE, J.-P., "De migratie van vennootschappen en de Belgische inkomstenbelastingen" in *Liber Amicorum Prof. em. E. Krings*, Brussel, Story-Scientia, 1991, 1031-1050.

MALHERBE, J. en FAES, P., "De technieken in het Belgisch fiscaal recht ter voorkoming van internationale dubbele belasting: vrijstelling versus verrekening" in JOSEPH, G., HINNEKENS, L., MALHERBE, J. en VAN HOORN, J. (eds.), *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling: nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal belastingrecht?*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, 1993, 465-490.

MARAIA, J.-F., "National report Switzerland" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 795-816.

MARTINEZ GINER, L.A., "National report Spain" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 753-794.

MORBÉE, K., "Double non-taxation. National report Belgium" in *Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume 89a, Amersfoort, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, 2004, 201-223.

SAMYN, B., "Raad van bestuur" in *Bestendig handboek vennootschap en aansprakelijkheid*, II, *De werking van een vennootschap*, 2007, 176 p.

SASSEVILLE, J., "The meaning of "place of effective management"" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 287-302.

SIMADER, K., "National report Austria" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 339-374.

TENORE, M., "National report Italy" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 519-550.

VAN HOORN, J., "Ontwikkelingen in het internationale belastingrecht" in JOSEPH, G., HINNEKENS, L., MALHERBE, J. en VAN HOORN, J. (eds.), *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling: nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal belastingrecht?*, Deurne, Kluwer Rechtswetenschappen, 1993, 137-240.

VAN WEEGHEL, S., "Article 4(3) of the OECD Model Convention: an inconvenient truth" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 303-307.

VERDINGH, Y., "Zetelverplaatsingen" in X., *Fiscaal Praktijkboek 2016-2017 – Directe Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 195-222.

WIDRIG, M., "The expression "by reason of his domicile, residence, place of management ..." as applied to companies" in MAISTO, G. (ed.), *Residence of companies under tax treaties and EC law*, Amsterdam, IBFD, 2009, 273-286.

Reeksen

VAN GERVEN, D., *Rechtspersonen in Beginselen van Belgisch privaatrecht*, Mechelen, Kluwer, 2007, x + 688 p.

Bijdragen in tijdschriften

AVERY JONES, J.F., "2008 OECD Model: place of effective management – What one can learn from the history", *Bulletin for International Taxation* 2009, vol. 63, nr. 5, 183-186.

BAMMENS, N., "Wood v. Holden en Smallwood : een onderzoek naar inwonerschap onder dubbelbelastingverdragen", *TFR* 2010, afl. 376, 171-182.

BAMMENS, N., "Beslissing voorbereid in buitenland: geen impact op werkelijke zetel als raad van bestuur beoordelingsvrijheid behoudt", *Fisc.Act.* 2014, nr. 29, 1-4.

BROSENS, L., “Woonplaats buitenlandse holding: fiscus delft onderspit door zware bewijslast”, *Fiscoloog (l.)* 2018, nr. 412, 1-4.

BRULOOT, D., DE WULF, H. en MARESCEAU, K., “Het vennootschapsrecht aan de vooravond van een fundamentele hervorming: een eerste overzicht en evaluatie”, *Working Paper Series FLI* 2018, 28 p.

BURGSTALLER, E. en HASLINGER, K., “Place of effective management as a tie-breaker-rule – concept, developments and prospects”, *Intertax* 2004, vol. 32, nr. 8/9, 376-387.

CAPPAERT, S., “Welke bevoegdheden heeft de Raad van Bestuur en hoe oefent hij deze bevoegdheden uit?”, *VZW info* 2015, afl. 5, 1-4.

HINNEKENS, L., “Basis- en brievenbusvennootschappen in het Belgisch belastingrecht”, *AFT* 1983, 85-98.

HINNEKENS, L., “De relatie- en interpretatietechniek van onze dubbelbelastingverdragen”, *AFT* 1986, 225-239.

KELLY, J. en GENNARD, J., “Business strategic decision making: the role and influence of directors”, *Human resource management journal* 2007, vol. 2, nr. 2, 99-117.

KRISHNA, V., “Treaty shopping and the concept of beneficial ownership in double tax treaties”, *Canadian Current Tax* 2009, vol. 19, nr. 11, 129-148.

LAGAE, J.-P., “Fiscale erkenning of niet-erkenning van de vennootschap of van haar tussenkomst”, *TFR* 1999, 833-850.

MEEUSEN, J., “De werkelijke zetel-leer en de communautaire vestigingsvrijheid van vennootschappen – Analyse van het arrest Überseering van het Hof van Justitie”, *TRV* 2003, nr. 2, 95-127.

SMIT, P.M., “Treaty residence of a company in a triangular situation: decision of the Supreme Court of 28 February 2001”, *ET* 2002, 155-158.

VAN DEN BERG, J.-P. en VAN DER GULIK, B., "The mutual agreement tiebreaker – OECD and Dutch perspectives", *Tax Notes International* 2009, vol. 54, nr. 5, 417-428.

VAN DRIESSCHE, H., "Bevoegdheidsdelegatie door het bestuursorgaan van de N.V. en de B.V.B.A.", *Not.Fisc.M.* 2002, afl. 8-9, 223-246.

VAN STAPPEN, D. en DELANOY, A., "Actieplan inzake BEPS", *Internationale fiscale actualiteit* 2013, nr. 8.

WYCKAERT, M., en GEENS, K., "Het gebruik van het facultatief dual systeem in Belgische beursgenoteerde vennootschappen: enkele facts and figures", *TRV* 2010, nr. 7, 527-538.

Bijdragen op websites

<http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>.

X., *Inleiding tot de algemene commentaar bij overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen*, <http://fiscus.fgov.be/interfzf-nl/nl/downloads/comConvIntro.pdf>

<http://www.bloom-law.be/nl/actualiteit/blog/2224/no-taxation-without-representation>

<https://www.taaltelefoon.be/namelijk-met-name>

Rechtspraak

België

Cass. 12 oktober 1954, *Arr.Verbr.* 1955, 69.

Cass. 21 februari 2000, *TRV* 2000, 283.

Brussel 27 februari 1937, *Bull.Bel.* 1939, 394.

Brussel 11 juli 1938, *Bull.Bel.* 1939, 157.

Brussel 9 april 1963, *Rev.fisc.* 1964, 101.

Antwerpen 29 juni 1982, *FDJ* 1983, 353.

Brussel 29 juni 1982, *FJF* 1982, nr. 82/119, 201.

Luik 9 november 1988, *Bull.Bel.* 1991, nr. 709, 2299.

Brussel 30 juni 1994, *FJF* 1994, nr. 94/250, 549.

Rb. Leuven 6 april 2012, *TFR* 2013, nr. 438, 272, noot L. BROSENS.

Rb. Brussel 6 juni 2014, *FJF* 2014/286.

Nederland

Hoge Raad 28 februari 2001, *BNB* 2001/295.

Hoge Raad 4 december 2009, 07/10383, <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2009:BF0938>.

Hoge Raad 17 december 2004, C03/114HR, <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2004:AQ3810>.

Varia

Circulaires

Circ. AFZ/2004/0053 *d.d.* 16 januari 2004.

Voorafgaande beslissingen

Voorafgaande Beslissing nr. 700.310, *d.d.* 24 juli 2007.

Voorafgaande Beslissing nr. 900.405, *d.d.* 1 december 2009.

Voorafgaande Beslissing nr. 2010.372, *d.d.* 14 december 2010.

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.081, *d.d.* 9 april 2013.

Voorafgaande Beslissing nr. 2015.203, *d.d.* 21 mei 2015.

Voorafgaande Beslissing nr. 2015.154, *d.d.* 26 mei 2015.

Voorafgaande Beslissing nr. 2016.487, *d.d.* 25 oktober 2016.

Voorafgaande Beslissing nr. 2016.904, *d.d.* 14 februari 2017.

Parlementaire stukken

Ontwerp van wet houdende hervorming van de inkomstenbelastingen, *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366.

Budget des voies et moyens pour l'exercice 1905, *Parl.St.* Kamer 1904-05, nr. 19.

Wetsontwerp waarbij, in vervanging van het evenredig patentrecht en het evenredig mijnrecht, eene taxte wordt gevestigd op de inkomsten of winsten behaald in de vennootschappen op aandelen en in zekere financieele- en nijverheidsbedrijven, *Parl.St.* Kamer 1912-13, nr. 291.

OESO

OECD (1977), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1977*, OECD Publishing.

OECD (2000), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2000*, OECD Publishing.

OESO, *The impact of communications revolution on the application of "place of effective management" as a tie breaker rule. A discussion paper from the technical advisory group on monitoring the*

application of existing treaty norms for the taxation of business profits, Parijs, 2001, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>, 15 p.

OECD (2008), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008*, OECD Publishing.

OESO, Response of the Committee on Fiscal Affairs to the comments received on the April discussion draft on the 2008 update to the Model Tax Convention, 18 juli 2008, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/41032122.pdf>, 8 p.

OECD (2015), *Preventing the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances, Action 6 – 2015 Final report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.

OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing.

OESO, *Explanatory statement to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>, 85 p.