

Noot

Zaakvoerder BVBA: artikel 15 DBV van toepassing op arbeid verricht in Nederland!

Het hof van beroep te Antwerpen heeft zich in een arrest van 21 juni 2011 uitgesproken over de toepassing van verdragen ter vermijding van dubbele belasting in grensoverschrijdende tewerkstellingsituaties in het geval dat door de betrokken landen een verschillende kwalificatie aan de inkomsten wordt gegeven.

In casu oordeelt het hof dat aangezien er een kwalificatieconflict bestaat tussen België en Nederland bij de toepassing van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen d.d. 5 juni 2001 (hierna afgekort als Belgisch-Nederlands DBV) op inkomsten die een Belgische zaakvoerder ontvangt van een Belgische BVBA voor activiteiten in Nederland, de kwalificatie van de bronstaat moet gevolgd worden.

Feiten

Een Belgische inwoner ontvangt op basis van de notulen van de bijzondere algemene vergadering van de Belgische BVBA, waarvan hij zaakvoerder is, een vergoeding voor in Nederland verrichte werkzaamheden ten behoeve van de BVBA. De arbeid in België blijft onbezoldigd.

Als Belgische inwoner geeft de belastingplichtige zijn wereldwijd inkomen voor het jaar 2003 aan in zijn aangifte in de personenbelasting voor het betrokken jaar. Echter, aangezien de zaakvoerder van oordeel is dat zijn inkomen onder artikel 15 van het Belgisch-Nederlands DBV valt en op basis daarvan de belastingheffing aan Nederland is toegewezen, vraagt hij in zijn aangifte in België vrijstelling met progressievoorbehoud op basis van artikel 23 DBV.

De aanslag wordt gevestigd zonder toepassing van enige vorm van voorkoming van dubbele belasting. In bezwaar bekomt de belastingplichtige vernietiging van de aanslag wegens miskennen van de procedureregels opgenomen in artikel 346 WIB 1992. Een nieuwe aanslag wordt gevestigd op basis van de toepassing van artikel 14 DBV waardoor de heffing, bij gebrek aan Nederlandse vaste basis, aan België is toegewezen. Het bezwaarschrift tegen deze aanslag wordt afgewezen.

De belastingplichtige legt een verzoekschrift neer bij de rechtbank van eerste aanleg in Antwerpen. Deze beslist bij vonnis van 1 april 2009¹ dat de belastingplichtige geen enkel bewijs levert dat in het betrokken inkomstenjaar effectief prestaties werden verricht in Nederland en dat uit geen enkel objectief element blijkt dat eiser voor het verrichten van deze werkzaamheden over een vaste basis in Nederland beschikte. De fiscus krijgt gelijk, België is heffingsbevoegd.

De belastingplichtige vraagt in beroep de vernietiging dan wel de integrale ontheffing van de betwiste aanslag in de personenbelasting.

Het hof oordeelt dat er zich in casu bij de toepassing van het DBV een tegenstrijdige kwalificatie voordoet aangezien Nederland oordeelt dat deze werkzaamheden in dienstverband werden verricht, en dus artikel 15 DBV van toepassing is, maar dat naar Belgisch intern recht de toepassing van artikel 15 DBV wordt afgewezen.

Volgens het hof moet bij dergelijk kwalificatieconflict de woonstaat, de kwalificatie van de bronstaat volgen. Bijgevolg is, naar mening van het hof, artikel 15 DBV van toepassing. Nederland is heffingsbevoegd aangezien volgens het hof voldoende wordt aangetoond dat de belastingplichtige meer dan 183 dagen in Nederland heeft verbleven (en dus is art. 15, § 2 DBV niet van toepassing). Maar doordat de belastingplichtige niet kan aantonen dat de betwiste inkomsten in Nederland wel degelijk werden belast (conform art. 23 DBV), wordt het bestreden vonnis door het hof bevestigd. De betwiste aanslag blijft behouden zonder enige voorkoming van dubbele belasting.

Analyse

Het hof gaat uit van het feit dat het Belgisch-Nederlands DBV van toepassing is (de art. 15, 16 en 23 worden geciteerd in het arrest) en redeneert op een duidelijke wijze in volgende stappen bij de toepassing van dit verdrag:

1. onder welk artikel van het DBV ressorteert het inkomen *ratione materiae*?
2. aan welke staat wordt het primaire heffingsrecht toegewezen op basis van dat artikel?
3. moet België ingevolge artikel 23 van het Belgisch-Nederlands DBV het betrokken inkomen vrijstellen (met progressievoorbehoud)?

Eerste stap: kwalificatie van het litigieuze inkomen voor de toepassing van het Belgisch-Nederlands DBV

Het hof oordeelt dat dit inkomen in elk geval niet onder artikel 16 DBV kan vallen aangezien de belastingplichtige alsook de BVBA in België zijn gevestigd. Daarover bestaat trouwens geen betwisting tussen de partijen.

De belastingplichtige stelt dat het inkomen onder artikel 15 DBV valt op basis van het feit dat hij voor de activiteiten in Nederland een afzonderlijke werknemersrelatie heeft met dezelfde BVBA waarin hij zaakvoerder is.

1. Rb. Antwerpen 1 april 2009, rolnr. 0-6932-A, www.fiscalnet.be.

De fiscus stelt dat dergelijke opsplitsing niet kan gemaakt worden aangezien de belastingplichtige als zaakvoerder over de meest uitgebreide bevoegdheden beschikt én er geen geschreven arbeidsovereenkomst is noch de notulen van de bijzondere algemene vergadering daarover uitsluitel geven.

Het hof is echter van oordeel dat deze discussie niet relevant is omdat België voor de toepassing van het DBV de Nederlandse kwalificatie moet volgen. Het verwijst daarvoor naar randnummers 32.2. e.v. van het OESO-Commentaar² waarin wordt gesteld dat de woonstaat de kwalificatie van de bronstaat moet volgen indien er een kwalificatieconflict ontstaat doordat de twee staten door de verwijzing naar het nationaal recht (ten gevolge van de toepassing van art. 3, § 2 OESO-Modelverdrag), elk van oordeel zijn dat een ander verdragsartikel van toepassing is. In de Belgische rechtspraak wordt aan deze zgn. 'soft law' een interpretatieve rol toegemeten, en zeker in het geval dat het commentaar dateert van vóór de ondertekening van het betrokken DBV³, wat in casu het geval is. Het hof benadrukt dat ook de Belgische fiscus deze analyse heeft bevestigd in zijn circulaire van 16 januari 2004⁴ en van 6 april 2010⁵.

Het hof oordeelt dat de betwiste inkomsten wel degelijk van Nederlandse oorsprong zijn, in de mate ze betrekking hebben op de activiteiten die in Nederland worden uitgeoefend, ondanks het feit dat ze in casu door een Belgische vennootschap worden betaald⁶. Aangezien op basis van het intern Nederlands recht de betwiste inkomsten als inkomsten uit dienstbetrekking aangemerkt worden⁷, vallen deze inkomsten, naar mening van het hof, onder artikel 15 van het Belgisch-Nederlands DBV.

Tweede stap: toepassingsvoorwaarden van artikel 15 DBV

De volgende stap is dus na te gaan welke staat de heffingsbevoegdheid krijgt op basis van artikel 15 DBV.

Het hof stelt dat het aan de belastingplichtige is om te bewijzen dat de voorwaarden voor de toepassing van artikel 15 DBV vervuld zijn. Het komt het hof redelijk voor op basis van geheel van de feiten en documenten (namelijk een brief

van de RSVZ, een vonnis van de rechtbank van Breda, de correspondentie met een aantal leveranciers) aan te nemen dat de belastingplichtige effectief voor de BVBA in 2003 activiteiten op Nederlands grondgebied heeft uitgeoefend.

De fiscus repliceert hierop dat dit nog niet bewijst dat hij meer dan 183 dagen in 2003 in Nederland heeft verbleven voor activiteiten uitgeoefend als werknemer van de BVBA. Het hof stelt echter, met verwijzing naar § 5 van het OESO-Commentaar op artikel 15, dat het begrip 'verblijft' begrepen dient te worden in de zin van fysieke aanwezigheid, ongeacht de reden van deze aanwezigheid. Ook de fiscus stelt in zijn circulaire van 25 mei 2005⁸ inderdaad dat er voor de 183-dagentelling zowel rekening moet gehouden worden met de dagen waarop de werknemer in de werkstaat aanwezig is om beroepsredenen als met de dagen waarop hij aanwezig is om privéredenen.

In casu besluit het hof dat uit het geheel van de feiten en de neergelegde stukken (met name een Nederlandse loonstaat waarop vermeld staat dat de belastingplichtige voor zijn activiteit als directeur van de BV tijdens het jaar 261 dagen⁹ in Nederland heeft verbleven) naar redelijkheid aangenomen mag worden dat de belastingplichtige in het betrokken inkomstenjaar langer dan 183 dagen in Nederland heeft verbleven. Bijgevolg is het primaire heffingsrecht over de betwiste inkomsten op basis van artikel 15 van het Belgisch-Nederlands DBV aan Nederland toegewezen.

Derde stap: voorkoming van dubbele belasting

Op basis van artikel 23 DBV moet België voorkoming van dubbele belasting geven indien de inkomsten in Nederland 'zijn belast'. Volgens de administratie moet het begrip 'belast' begrepen worden als 'daadwerkelijk belast' in Nederland. Volgens het hof bestaat er evenwel enige twijfel of dergelijke interpretatie correct is, echter welke interpretatie men ook volgt¹⁰, nog steeds dient de belastingplichtige te bewijzen dat het betrokken inkomen in Nederland 'belast' werd.

De belastingplichtige stelt, met verwijzing naar het *Sidro*-arrest van het Hof van Cassatie¹¹, dat een inkomen als belast

2. Meer precies betreft het de randnr. 32.2. e.v. van het commentaar op art. 23, "Commentary on articles 23 A and 23 B of the Model Tax Convention on Income and on Capital OECD", Paris, 22 July 2010, www.oecd.org.

3. J. WOUTERS en M. VIDAL, "De OESO-Modelovereenkomst inzake dubbelbelastingen en de Belgische rechter" in J. WOUTERS en D. VAN EECKHOUTTE, *Doorwerking van internationaal recht in de Belgische rechtsorde*, Antwerpen, Intersentia, 2006, 26-29.

4. Circ. nr. AFZ/2004/0053 (AFZ 5/2004) d.d. 16 januari 2004 bespreekt de redeneringswijze die moet worden gevolgd bij de toepassing van de DBV en stelt "Wanneer nu de bronstaat een inkomen belast 'volgens de regels van de overeenkomst', verplicht de overeenkomst de woonstaat dubbele belasting te vermijden, zelfs indien dat inkomen op grond van de omschrijving die er in zijn intern recht aan gegeven wordt, niet belastbaar is in de bronstaat."

5. Circ. nr. AFZ 4/2010 d.d. 6 april 2010 waarin ondermeer in de aanhef van de bijlage wordt vermeld: "Wanneer zich een tegenstrijdigheid in kwalificatie voordoet, zal België, als woonstaat, de kwalificatie van de bronstaat moeten aannemen om artikel 23 toe te passen en om aldus een dubbele belasting of niet-belasting, naar gelang het geval, te verhelpen."

6. Zie o.m. Prof. K. VOGEL, "State of residence may as be state of source. There is no contradiction", *Bull.* oktober 2005, 420; maar ook circ. nr. AFZ/2004/0053 (AFZ 5/2004) d.d. 16 januari 2004, "de bron van de inkomsten bevindt zich in principe daar waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend".

7. Zoals dit wordt bevestigd door de rechtbank van Breda op 27 januari 2010, nr. 09/1275, te consulteren op LJN.nl, in deze zaak betwist een Belgische BVBA de in Nederland opgelegde naheffingsaanslag loonbelasting en premie volksverzekering van 1.800 EUR voor het inkomstenjaar 2007.

8. Circ. nr. AFZ 2005/0652 (AFZ 08/2005) d.d. 25 mei 2005.

9. M.i. hebben deze 261 dagen vermeld op de Nederlandse loonstaat eerder te maken met het maximum aantal werkdagen dat in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de premie van de Nederlandse werknemersverzekeringen.

10. Over de problematiek van de zogenaamde 'subject to tax'-clausule zijn al veel pennen gevloeid in de rechtspraak en de rechtsleer, zie o.m. Brussel 17 januari 2008, *Fisc.Koer.* 2008, nr. 7, p. 452 met noot L. DE CONINCK en M. VAN KEIRSBILCK, "Komt de 'exemption vaut impôt' op de helling te staan?", *Fiscoloog (I.)* 2008, nr. 294, p. 1; Rb. Leuven 12 maart 2010, *TFR* 2010, nr. 388, p. 811 met noot K. BRONSELAER; voorafgaande beslissing nr. 800.465 d.d. 17 februari 2009 besproken door M. VAN KEIRSBILCK, "Exemption vaut impôt: volstaat mogelijke retroactieve heffing?", *Fiscoloog (I.)* 2008, nr. 312, p. 6; W. HEYVAERT, "Artikel 23. Wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden" in B. PEETERS (ed.), *Het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag*, Larcier, 2008.

11. Cass. 12 september 1970, *Pas.* 1970, I, p. 37.

in de bronstaat mag beschouwd worden indien het daar aan een fiscaal regime onderworpen is geweest. Het Hof vult aan dat aan deze voorwaarde ook is voldaan indien het buitenlands fiscaal regime het inkomen expliciet aanduidt als 'vrijgesteld' of 'niet-belastbaar'. De administratie echter is van oordeel dat het begrip 'belast' moet geïnterpreteerd worden als daadwerkelijk begrepen in de belastbare grondslag waarop de belasting wordt berekend zonder dat daarvoor vervolgens een objectieve vrijstelling wordt verleend¹².

Om aan te tonen dat het inkomen wel degelijk in Nederland is 'belast' verwijst de belastingplichtige naar artikel 2, 5^{de} lid van de Nederlandse wet loonbelasting. Het hof ziet echter niet in hoe uit deze bepaling kan afgeleid worden dat de betrokken inkomsten in Nederland aan een eigen fiscaal regime werden onderworpen temeer dat de rechtbank van Breda in casu heeft geoordeeld dat artikel 2, 5^{de} lid niet van toepassing is.

Het hof oordeelt bijgevolg terecht dat de betwiste inkomsten bij gebrek aan bewijs dat deze inkomsten aan een eigen fiscaal regime in Nederland werden onderworpen, niet als belast kunnen worden beschouwd in de zin van artikel 23 DBV.

De betwiste aanslag zonder voorkoming van dubbele belasting blijft behouden.

Enkele bedenkingen

Op basis van deze uitspraak van het hof zou men kunnen besluiten dat het opzetten van een soort 'salary split' voor zaakvoerders in dergelijke situatie mogelijk is. Ik vrees echter dat dit slechts een Pyrrusoverwinning voor de belastingplichtige is. De zaakvoerder heeft in casu in ieder geval niet kunnen aantonen dat Nederland deze inkomsten aan een eigen fiscaal regime heeft onderworpen. De cruciale vraag blijft bijgevolg of de Nederlandse Staat dergelijke inkomsten überhaupt zou belasten of ten minste in zich de belastbare grondslag zou opnemen. Het is duidelijk dat indien de Belgische BVBA in Nederland over een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger zou beschikken, Nederland zijn heffingsbevoegdheid zou uitoefenen. Men zou dan zelfs te maken kunnen krijgen met de problematiek van de 'fictief loon'-regeling ten behoeve van de Nederlandse loonbelasting¹³ en de onder-

worpenheid van de vaste inrichting aan Nederlandse vennootschapsbelasting¹⁴.

Opvallend is dat hetzelfde hof¹⁵ vóór dit arrest meermaals uitspraak had gedaan over gelijklopende feiten. Ook in deze zaken verdedigden Belgische zaakvoerders dat de arbeid die zij in Nederland verrichtten ten behoeve van Belgische BVBA's zonder vaste inrichting in Nederland, belastbaar is in Nederland. Echter in deze arresten oordeelt het hof dat de belastingplichtige zich ten onrechte beroept op de artikelen 5, 7, 14, 15 en 16 van het Belgisch-Nederlands DBV aangezien het heffingsrecht voortspuit uit de interne Belgische wettelijke bepalingen, namelijk de soevereiniteit van België om zijn rijksinwoners te belasten op hun wereldinkomen.

In het arrest van 15 februari 2010 had de administratie vastgesteld dat de Nederlandse belastingdienst beslist had, in toepassing van de overlegprocedure, om geen belasting te heffen in hoofde van belastingplichtige op zijn inkomsten als bedrijfsleider. Er stelde zich, volgens het hof, geen probleem van dubbele heffing, ingevolge waarvan het dubbelbelastingverdrag de heffing door België zou ontnemen. De verwijzing naar circulaire AFZ nr. 4/2000 van 6 april 2010 was volgens het hof bijgevolg niet ter zake aangezien er geen dubbele heffing, noch een kwalificatieconflict was.

Het is duidelijk dat het hof via beide rederingen tot de hetzelfde resultaat komt, namelijk België behoudt het heffingsrecht met of zonder de toepassing van het DBV. Dus in beide gevallen haalt de fiscus zijn slag thuis.

De redenering die het hof in het hier besproken arrest maakt, verdient mijn inziens de voorkeur. Het betreft immers een geval van grensoverschrijdende tewerkstelling waardoor de redenering op basis van de interne Belgische wettelijke bepalingen te eng is. Men mag niet uit het oog verliezen dat het verdrag dat België heeft afgesloten met Nederland er niet alleen is om dubbele belasting te vermijden maar ook om het *ontgaan* van belasting te voorkomen.

Het blijft dus uitkijken naar een uitspraak waarbij de belastingplichtige in dergelijke situatie kan aantonen dat de inkomsten met betrekking tot de activiteiten in Nederland, in Nederland werden belast conform artikel 23 DBV.

RUTH DE BAERE

Advocaat Vandendijk & Partners advocaten

12. Conform de Circ. nr. AFZ 4/2010 d.d. 6 april 2010; besproken door ondermeer R. DE BAERE, "Belgium Clarifies Treaty Exemption for Foreign-Source Income", *Worldwide Tax Daily* 23 april 2010, www.taxanalysts.com; P. VANSTEENKISTE, "Vrij te stellen buitenlandse beroepsinkomsten", *Expat News* juni 2010, nr. 6, p. 15; K. DE HAEN, "Circulaire licht taxatievoorwaarde in dubbelbelastingverdragen toe", *Intern.Fisc.Act.* juni 2010, nr. 6, p. 1.

13. Zie ondermeer M. MAUMAN, "Fictief loon valt onder artikel 15 van het 'nieuw' verdrag", *Fiscoloog (I.)* mei 2011, nr. 330, p. 1; X, "EVBA overleeft (opnieuw) Nederlandse 'fictief loon'-regeling", *Fiscoloog (I.)* september 2008, nr. 298, p. 8; X, "EBVBA en Nederlandse 'fictief loon'-regeling: intrekking van cassatieberoep", *Fiscoloog (I.)* november 2008, nr. 300, p. 7; P. VANHAUTE en M. VAN KEIRSBIJCK, "Artikel 15. Inkomsten uit niet-zelfstandige beroepen" in B. PEETERS (ed.), *Het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag*, Larcier, 2008, p. 421.

14. Op basis van art. 7 Belgisch-Nederlands DBV.

15. Antwerpen 15 februari 2011, rol nr. 2009/AR/2205, www.fiscalnet.be waarin wordt verwezen naar Antwerpen 15 april 2008 (onuitgeg.) bevestigd door Cass. 10 juni 2010, F.09.0104.N (onuitgeg.) "De eiser die eveneens voor het Hof voorhoudt dat art. 16 te dezen geen toepassing kan vinden, is zonder grieven tegen het oordeel van de appelrechters."