

Rolnummer 6453
Arrest nr. 48/2018 van 26 april 2018

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 230, 3°, a), van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Namen, afdeling Namen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit voorzitter J. Spreutels, emeritus voorzitter E. De Groot, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 1 juni 2016 in zake Olivier Lauvaux tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 17 juni 2016, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Namen, afdeling Namen, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 230, 3°, a), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet wanneer het bepaalt dat de bezoldigingen die door een in België gevestigde belastingplichtige zijn gestort aan een niet-ingezeten belastingplichtige voor een in het buitenland uitgeoefende werkzaamheid, zijn vrijgesteld van de belasting van niet-inwoners indien die bezoldigingen worden toegerekend op de resultaten van een in het buitenland gevestigde inrichting, terwijl zij van die vrijstelling zijn uitgesloten indien diezelfde bezoldigingen niet worden toegerekend op de resultaten van een in het buitenland gevestigde inrichting ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Olivier Lauvaux, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Bailleux, advocaat bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. D. Léonard, advocaat bij de balie te Brussel.

Olivier Lauvaux heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 18 oktober 2017 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers F. Daoût en T. Merckx-Van Goey te hebben gehoord, beslist :

- dat de zaak in staat van wijzen is;
- de Ministerraad uit te nodigen om, in een uiterlijk op 8 november 2017 in te dienen aanvullende memorie, die hij binnen dezelfde termijn mededeelt aan de andere partij, te antwoorden op de volgende vraag :

« Kan de Ministerraad preciseren naar welke boekhoudkundige en fiscale regels hij verwijst op pagina 13 van zijn memorie, inzake de toewijzing van kosten en baten tussen de verschillende vestigingen van een vennootschap, in het bijzonder om de toerekening van de bezoldigingen van de werknemers op de resultaten van de ene of de andere van die vestigingen te bepalen ? »;

- dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord,
- en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 14 november 2017 en de zaak in beraad zal worden genomen.

De Ministerraad heeft een aanvullende memorie ingediend.

Ingevolge het verzoek van een partij om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 14 november 2017 de dag van de terechtzitting bepaald op 13 december 2017.

Op de openbare terechtzitting van 13 december 2017 :

- zijn verschenen :

. Mr. A. Bailleux, voor Olivier Lauvaux;

. Mr. O. Neiryck, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. D. Léonard, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers F. Daoût en T. Merckx-Van Goey verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in voortzetting gesteld op een later te bepalen terechtzitting teneinde de partijen toe te laten zich schriftelijk uit te drukken over een vraag gesteld tijdens de zitting.

Bij beschikking van 21 december 2017 heeft het Hof,

- de partijen verzocht, in een uiterlijk op 25 januari 2018 in te dienen aanvullende memorie, waarvan zij een kopie uitwisselen binnen dezelfde termijn, te antwoorden op de volgende vragen :

« Welke zin zou het hebben gehad om in artikel 230, 3°, van het WIB 1992, bij artikel 314 van de voormelde wet van 22 december 1989, de voorwaarde van toerekenbaarheid van de inkomsten op de resultaten van de buitenlandse vestiging van een in België gevestigde moedervenootschap toe te voegen, indien, zoals de Ministerraad aanvoert, de toerekenbaarheid van de bezoldigingen verplicht is voor het filiaal en de moedervenootschap in dat opzicht geen enkele keuzemogelijkheid heeft ?

Kan, indien de bezoldigingen (krachtens een wettelijke verplichting) steeds moeten worden toegerekend op de resultaten van het filiaal, een verschil in behandeling onder werknemers bestaan dat steunt op het feit dat, ten aanzien van sommigen, die toerekening is gebeurd op de resultaten van de moedervenootschap, terwijl, volgens de Ministerraad, de toerekening van de bezoldigingen op de resultaten van het buitenlandse filiaal, een wettelijke verplichting vormt ? »;

- beslist de zaak voort te zetten op de zitting van 7 februari 2018.

De Ministerraad heeft een aanvullende memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 7 februari 2018 :

- zijn verschenen :

. Mr. R. Alvarez Campa, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. A. Bailleux, voor Olivier Lauvaux;

. Mr. O. Neiryneck, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. D. Léonard, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers F. Daoût en T. Merckx-Van Goey verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

De eiser voor de verwijzende rechter wordt op 23 november 2000 door de nv «SOCAGEST» aangeworven onder een arbeidsovereenkomst van onbepaalde duur. In 2003 wordt een aanhangsel van de arbeidsovereenkomst gesloten waardoor hij wordt verbonden aan een andere vennootschap van de groep, de nv «SOCABELEC». Vanaf 1 januari 2004 wordt de eiser voor de verwijzende rechter gedetacheerd naar Kenia bij het filiaal van de nv «SOCABELEC» dat zich in Nairobi bevindt.

De eiser voor de verwijzende rechter ontvangt een kennisgeving van aanslag van ambtswege voor de aanslagjaren 2005, 2006 en 2007 om reden dat hij geen aangifte in de belasting der niet-inwoners heeft gedaan. Naar aanleiding van die procedure van aanslag van ambtswege onderwerpt de belastingadministratie de bezoldigingen die hij van de nv «SOCAGEST» en de nv «SOCABELEC» van 2004 tot 2006 heeft ontvangen, aan de belasting der niet-inwoners.

De eiser voor de verwijzende rechter dient bezwaarschriften in tegen die aanslagen. Die bezwaarschriften worden ontvankelijk maar ongegrond verklaard. Daartegen wordt hoger beroep ingesteld voor de verwijzende rechter. In dat kader wordt de prejudiciële vraag gesteld.

## III. *In rechte*

- A -

A.1.1. In zijn memorie preciseert de eiser voor de verwijzende rechter dat uit de artikelen 228 en 230 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) blijkt dat de bezoldigingen die een Belgische vennootschap aan een niet-inwoner betaalt voor een in het buitenland uitgeoefende activiteit, in België belastbaar zijn indien zij ten laste zijn van de Belgische vennootschap zonder te worden toegerekend op de resultaten van een in het buitenland gevestigde inrichting, terwijl zij zijn vrijgesteld indien zij ten laste zijn van de Belgische vennootschap maar worden toegerekend op de resultaten van een buitenlandse inrichting.

A.1.2. De eiser voor de verwijzende rechter merkt op dat Kenia geen overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting met België heeft gesloten en dat zijn bezoldigingen in artikel 23, § 1, 4°, van het WIB 1992 worden beoogd als bezoldigingen van een werknemer onder overeenkomst volgens artikel 30, 1°, van het hetzelfde Wetboek.

Volgens hem zijn de voormelde wetteksten niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet daar hij, als niet-inwoner die van een Belgische werkgever een bezoldiging voor een in Kenia uitgeoefende activiteit ontvangt, anders wordt behandeld dan een andere niet-ingezetene werknemer in een identieke situatie,

om de enige reden dat zijn bezoldiging door zijn werkgever niet wordt toegerekend op de resultaten van de in Kenia gevestigde inrichting.

A.1.3. De eiser voor de verwijzende rechter merkt op dat, vóór de aanneming van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, de door een Belgische werkgever aan een niet-ingezeten werknemer betaalde bezoldigingen waren vrijgesteld op voorwaarde dat zij betrekking hebben op een in het buitenland uitgeoefende activiteit.

Artikel 31 van de wet van 5 februari 1976 betreffende de budgettaire voorstellen 1975-1976 heeft, voor de bestuurders en de werkende vennoten, de voorwaarde toegevoegd dat hun bezoldigingen worden toegerekend op de resultaten van een in het buitenland gevestigde inrichting.

Artikel 314 van de wet van 22 december 1989 heeft dat criterium uitgebreid tot de bezoldigingen van de loontrekkenden en opgelegd dat die bezoldigingen alleen nog vrijgesteld zijn indien zij eveneens worden toegerekend op de resultaten van een buitenlandse inrichting.

De wetgever zou nergens hebben uitgelegd waarom die maatregel vereist of nuttig was. Het doel om de opbrengsten van de Staat te vergroten, zou op zich niet volstaan om de schending van de grondwettelijke regels van gelijkheid en niet-discriminatie te verantwoorden.

De maatregel zou evenmin kunnen worden verantwoord door een vermeende samenhang van de Belgische vennootschapsbelasting. De wet bepaalt immers dat de aan een niet-ingezeten werknemer voor een in het buitenland uitgeoefende activiteit betaalde bezoldigingen steeds door de werkgever aftrekbaar zouden zijn, ongeacht of die al dan niet worden toegerekend op de resultaten van een buitenlandse inrichting.

Wat het verzekeren van een samenhang van het systeem van de belasting der niet-inwoners betreft, onderstreept de eiser voor de verwijzende rechter dat het doel van de wetgever steeds erin heeft bestaan de niet-ingezeten werknemers in België alleen te belasten indien de werkgever er gevestigd is en alleen indien zij er werken. Dat is de reden waarom hun bezoldigingen in beginsel zijn vrijgesteld wanneer zij in het buitenland werken.

A.1.4. De maatregel zou des te minder te verantwoorden zijn daar de toerekening volkomen losstaat van de wil van de werknemer, aangezien het de werkgever is die afhankelijk van zijn belangen beslist of de toerekening al dan niet dient te gebeuren op de resultaten van de buitenlandse inrichting. De niet-ingezeten werknemer kan de fiscale last als gevolg van zijn inkomsten dus niet voorzien, daar die volledig afhangt van een boekhoudkundige formaliteit waarop hij geen vat heeft.

A.2.1. In zijn memorie onderstreept de Ministerraad dat de aan de belasting der niet-inwoners onderworpen belastingplichtigen niet *ratione personae* belastbaar zijn, aangezien zij hun fiscale woonplaats in het buitenland hebben. Zij kunnen derhalve in beginsel in België alleen worden belast op in België behaalde of verkregen inkomsten. Dergelijke inkomsten zijn opgesomd in artikel 228, § 2, van het WIB 1992.

A.2.2. In beginsel zijn de inkomsten van alle in België gelegen onroerende goederen belastbaar in de belasting der niet-inwoners. De factor van aanknopingsplaats met België is dus de plaats waar het onroerend goed is gelegen. Wat de aan niet-inwoners betaalde bezoldigingen betreft, wordt de voornaamste aanknopingsfactor vermeld in artikel 228, § 2, 6°, van het WIB 1992. Uit die bepaling vloeit voort dat, opdat een bezoldiging ten laste van een Belgische schuldenaar zou zijn, het niet volstaat dat die schuldenaar die bezoldiging aan de niet-inwoners uitkeert, maar bovendien nog moet worden nagegaan of die bezoldiging in mindering wordt gebracht op zijn resultaat.

Een dergelijk criterium van aanknopingsplaats is niet eigen aan de belasting der niet-inwoners en geldt eveneens in de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting die door België worden gesloten, via het begrip « gedragen door », dat wordt gehanteerd wanneer het erom gaat de regel van de 183 dagen toe te passen zoals die is vastgelegd in artikel 15, § 2, van het Modelverdrag van de OESO. Krachtens die regel van de 183 dagen blijft het land van verblijf van een werknemer bevoegd om de bezoldiging te belasten die aan die werknemer wordt uitgekeerd voor een in het buitenland uitgeoefende activiteit indien cumulatief aan de volgende drie voorwaarden is voldaan : ten eerste mag de begunstigde gedurende de periode van twaalf maanden die begint of eindigt in de loop van het beschouwde aanslagjaar niet langer dan 183 dagen verblijven in de Staat waar de tewerkstelling wordt uitgeoefend, ten tweede mag de werkgever die de bezoldiging uitkeert, geen inwoner zijn van de Staat waar de bezoldigde activiteit wordt uitgeoefend en ten derde mag de last van de bezoldiging niet

worden gedragen door een vaste inrichting die de werkgever bezit in de Staat waar de bezoldigde activiteit wordt uitgeoefend.

De Ministerraad preciseert dat het WIB 1992 evenwel erin voorziet dat sommige bezoldigingen worden uitgesloten van het toepassingsgebied van de belasting der niet-inwoners, waarbij die bezoldigingen niet worden geacht in België te zijn behaald of verkregen. Hij verwijst naar de artikelen 231, 2°, en 230, 3°, van het WIB 1992. Krachtens die laatste bepaling zouden de bezoldigingen van de werknemers en van de bedrijfsleiders die aan een niet-inwoner worden uitgekeerd, niet belastbaar zijn in de belasting der niet-inwoners, indien is voldaan aan de voorgeschreven voorwaarden, waarvan één bepaalt dat de bezoldigingen moeten worden toegerekend op de resultaten van een in het buitenland gevestigde schuldenaar.

A.2.3. De Ministerraad verwijst naar de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 december 1989, welke die voorwaarde heeft uitgebreid tot alle werknemers, terwijl die in beginsel alleen bestond voor de bestuurders en voor de vennoten. Uit die parlementaire voorbereiding zou blijken dat de voorwaarde van de toerekening verband houdt met de vraag wie de door een Belgische schuldenaar aan een niet-ingezeten werknemer uitgekeerde bezoldiging daadwerkelijk ten laste neemt en niet met de vraag wie de betaling uitvoert. Die vraag zou nauw verbonden zijn met de vereiste van een correcte toewijzing van de winsten en uitgaven onder inrichtingen van eenzelfde vennootschap die echter in verschillende Staten zijn gevestigd. Die correcte toewijzing zou onontbeerlijk zijn, zowel wanneer het erom gaat het fiscaal resultaat van de Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap te bepalen, als wanneer de winsten moeten worden vastgesteld die aan de buitenlandse inrichting van een Belgische vennootschap moeten worden verbonden.

A.2.4. De Ministerraad preciseert dat artikel 228, § 2, 3°, van het WIB 1992 bepaalt dat de in België behaalde of verkregen inkomsten door bemiddeling van een Belgische inrichting bedoeld in artikel 229 van hetzelfde Wetboek van een buitenlandse vennootschap, aan de belasting der niet-inwoners zijn onderworpen. Om de aan de inrichting toerekenbare en dus belastbare winsten te bepalen, zou de Belgische inrichting moeten worden beschouwd als een fiscale entiteit die niet afhangt van haar buitenlandse moederhuis.

Eenzelfde benadering zou moeten worden gevolgd wanneer het erom gaat de belastbare winst of het verlies van elke inrichting van een Belgische vennootschap die in het buitenland werkzaam is, te bepalen. Die benadering zou niet alleen die zijn welke door de Belgische belastingoverheden wordt gevolgd, maar ook die welke door de OESO wordt aanbevolen.

In die context zou het verantwoord zijn dat artikel 230, 3°, van het WIB 1992 vereist dat de bezoldigingen, opdat die zouden zijn vrijgesteld, ten laste worden gelegd van de buitenlandse inrichting waarvoor de activiteiten worden uitgeoefend. Het gaat immers om de samenhang en de grondslagen van de belasting der niet-inwoners die op alle niet-ingezeten belastingplichtigen van toepassing zijn.

A.2.5. In verband met het feit dat de werknemer afhankelijk zou zijn van de goede wil van zijn werkgever die op basis van zijn eigen belangen zou beslissen over het al dan niet toerekenen van de bezoldiging van zijn werknemer op de resultaten van zijn buitenlandse inrichting, in tegenstelling tot een bestuurder of een venoot die een beslissingsbevoegdheid in de onderneming heeft, wijst de Ministerraad erop dat, ten aanzien van de toewijzing als kosten of winsten onder die verschillende inrichtingen, een vennootschap zich niet kan bevrijden van de boekhoudkundige en fiscale regels die van toepassing zijn, met name afhankelijk van de wensen van een van haar bestuurders. De vennootschap moet haar rekeningen immers indienen waardoor de resultaten van elk van haar inrichtingen kunnen worden bepaald op basis van de winsten en kosten die de activiteit die er werkelijk wordt uitgeoefend, heeft voortgebracht.

A.3.1. In zijn memorie van antwoord voert de eiser voor de verwijzende rechter aan dat de vraag niet erin bestaat te weten of de behandeling, door de Belgische wetgeving, van de vaste inrichtingen van niet-ingezeten vennootschappen al dan niet conform de aanbevelingen van de OESO is. De inzet van de prejudiciële vraag is evenmin de belasting van een niet-ingezeten vennootschap op haar Belgische inrichting, noch de omgekeerde situatie, namelijk de belasting van een Belgische vennootschap met een vaste inrichting in het buitenland. Ook de toewijzing van de kosten en de winsten onder de verschillende inrichtingen van een Belgische vennootschap zou hier evenmin in het geding zijn.

A.3.2. De eiser voor de verwijzende rechter herhaalt dat hij niet inziet hoe het verantwoord zou zijn dat de belasting van de niet-ingezeten werknemers voor een in hun land van verblijf uitgeoefende activiteit afhankelijk is van de beginselen inzake de boekhoudkundige toewijzing van de inkomsten van een Belgische vennootschap onder die verschillende inrichtingen.

Hij ziet evenmin in hoe de niet-toewijzing van die bezoldigingen aan een buitenlandse vaste inrichting de belasting in België met zich moet meebrengen, met als gevolg een verschil in behandeling ten opzichte van andere niet-ingezetene werknemers in een identieke situatie.

A.3.3. De vergelijking die wordt gemaakt met de argumentatie die van toepassing is op het niveau van de OESO, zou evenmin relevant zijn. Artikel 15 beoogt immers het geval van de werknemers die hun activiteit uitoefenen buiten hun land van verblijf, terwijl de in het geding zijnde werknemer hier zijn activiteit uitoefent in het land van verblijf. De OESO-Verdragen beogen een belastingverdeling die is onderhandeld door de aangesloten Staten, hetgeen hier niet het geval zou zijn.

A.3.4. De eiser voor de verwijzende rechter herhaalt voorts dat noch de wet, noch de parlementaire voorbereiding het door de wetgever nagestreefde doel verklaren, behalve het opvullen van enkele lacunes op het niveau van de inkomsten. Het doel zou dus overeenstemmen met het beperken van de toen bestaande vrijstelling door het toepassingsgebied van de Belgische belasting uit te breiden tot de bezoldigingen, aangezien zij worden afgetrokken van de belastbare grondslag van de Belgische vennootschap en niet worden toegerekend in de rekeningen van de stabiele inrichting. De op de resultaten van een stabiele inrichting toegerekende bezoldigingen worden echter zelf evenzeer afgetrokken van de belastbare grondslag in België. Wanneer er geen overeenkomst inzake dubbele belasting is, heeft het bestaan van een vaste inrichting geen enkele invloed op de belasting in België, aangezien alle door die vaste inrichting gerealiseerde winsten belastbaar blijven in België. Het criterium zou niet relevant zijn om het verschil in behandeling van de bezoldigingen van de werknemers te verantwoorden.

A.4.1. Bij beschikking van 18 oktober 2017 heeft het Hof de Ministerraad gevraagd te preciseren naar welke boekhoudkundige en fiscale regels hij in zijn memorie verwees met betrekking tot de toewijzing van kosten en winsten tussen de verschillende inrichtingen van een vennootschap, in het bijzonder om de toerekenbaarheid te bepalen van de bezoldigingen van de werknemers op de resultaten van de ene of de andere van die inrichtingen.

A.4.2. De Ministerraad geeft in zijn aanvullende memorie aan dat, in het Belgisch fiscaal recht, de Belgische ingezetene vennootschappen in principe belastbaar zijn op hun wereldinkomen, met inbegrip van de resultaten van hun inrichtingen die in het buitenland zijn gevestigd, met toepassing van artikel 185 van het WIB 1992. De belastbare winst moet derhalve in de eerste plaats worden berekend op geconsolideerde basis. Uit artikel 207 van het WIB 1992 en uit artikel 75 van het koninklijk besluit ter uitvoering van hetzelfde Wetboek blijkt dat het wereldinkomen moet worden onderverdeeld volgens de oorsprong van die inkomsten en dat er een volgorde van toerekening van de verliezen van het belastbare tijdperk bestaat, eveneens volgens de oorsprong ervan.

A.4.3. De winst of het verlies van elk van de in het buitenland gevestigde inrichtingen van een Belgische vennootschap wordt bij de aanvang bepaald op basis van het boekhoudkundig resultaat van elk van haar buitenlandse exploitatiezetels volgens het principe van de voorrang van de boekhoudkundige balans in fiscale zaken. Met toepassing van artikel 4 van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot uitvoering van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, dat van kracht is voor de aanslagjaren die in het geding zijn voor de verwijzende rechter, worden de saldi van de rekeningen van de filialen in het buitenland ten minste halfjaarlijks in de centrale boekhouding van de onderneming opgenomen.

Wat de ter zake toepasselijke fiscale regels betreft, verwijst de Ministerraad naar artikel 183 van het WIB 1992, alsook naar artikel 23 van hetzelfde Wetboek. Hij leidt hieruit af dat, inzake beroepskosten, een correcte toewijzing van de uitgaven tussen inrichtingen van eenzelfde onderneming vereist dat de uitgaven gemaakt wegens de in die inrichting uitgeoefende activiteit moeten worden toegerekend op de winsten die worden gerealiseerd via een buitenlandse inrichting. Onder die uitgaven bevinden zich de bezoldigingen en sociale lasten die worden gestort ten voordele van de werknemer wegens de activiteit die hij voor die inrichting in het buitenland heeft uitgeoefend.

De Ministerraad onderstreept dat eenzelfde benadering bestaat wanneer het erom gaat de belastbare winst of het verlies te bepalen van de Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap die in België werkzaam is, met toepassing van de artikelen 237 en 240 van het WIB 1992.

A.4.4. De Ministerraad preciseert voorts dat in artikel 7 van de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting die door België worden gesloten volgens het OESO-model, eveneens ervan wordt uitgegaan dat de van de winsten van een vaste inrichting aftrekbare uitgaven die zijn welke worden gedaan om de door

haar nagestreefde doelstellingen te bereiken, wetende dat, in het verdragsrecht, het bepalen van de winsten van een inrichting steunt op het beginsel van een onafhankelijke fiscale entiteit die met haar moedermaatschappij zaken doet op basis van de marktvoorwaarden die gelden onder onafhankelijke ondernemingen.

A.5.1. In antwoord op een nieuwe vraag van het Hof, gesteld bij beschikking van 20 december 2017, dient de Ministerraad een aanvullende memorie in waarin hij inleidend erop wijst dat, indien hij in zijn eerste memorie gewag heeft gemaakt van de wettelijke regels inzake de toewijzing van kosten en winsten tussen de verschillende inrichtingen van een vennootschap om de toerekenbaarheid te bepalen van de bezoldigingen van de werknemers op het resultaat van de ene of de andere van haar inrichtingen, hij dat heeft gedaan om te antwoorden op de grief die de belastingplichtige voor de verwijzende rechter heeft opgeworpen en volgens welke die voorwaarde van toerekening op de resultaten van een buitenlandse inrichting niet evenredig zou zijn met de nagestreefde doelstellingen in zoverre de werknemer zou zijn onderworpen aan de goede wil van zijn werkgever.

A.5.2. De Ministerraad geeft aan dat artikel 230, 3°, van het WIB 1992 veronderstelt dat een in België gevestigde vennootschap daadwerkelijk beschikt over een inrichting in het buitenland, namelijk een vaste installatie via welke de Belgische onderneming haar beroepsactiviteit in dat land volledig of gedeeltelijk uitoefent. Indien zij niet over die inrichting beschikt, zal het algemeen criterium van aanknoping met België waarin artikel 228, § 2, 6°, van het WIB 1992 voorziet, van toepassing zijn, namelijk dat de bezoldigingen die een niet-inwoner heeft verkregen, belastbaar zullen zijn in de belasting van de niet-inwoners/natuurlijke personen wanneer zij ten laste zijn van een Belgische ingezeten vennootschap. Indien de Belgische ingezeten vennootschap daadwerkelijk beschikt over een inrichting in het buitenland, zullen de uitgaven die worden gedaan wegens de in die inrichting uitgeoefende activiteit, moeten worden toegerekend op de winsten die worden gerealiseerd via die buitenlandse inrichting, zelfs indien die uitgaven werden betaald door de Belgische zetel van de vennootschap.

A.5.3. De Ministerraad onderstreept evenwel dat het mogelijk is dat een werknemer, hoewel hij voltijds in het buitenland werkt, zijn arbeidstijd niet volledig of gedeeltelijk wijdt aan de activiteit van de buitenlandse inrichting, maar bijvoorbeeld aan een activiteit ten behoeve van de Belgische zetel van de vennootschap. In een dergelijke hypothese verantwoordt een adequate toewijzing van de kosten dat alle of een deel van de bezoldigingen ten laste worden gelegd van de Belgische zetel van de vennootschap en dus van de inkomsten van die zetel worden afgetrokken als loonkosten. In die mate staat het aan de vennootschap te bepalen ten behoeve van welke entiteit van de vennootschap de activiteit van de werknemer in loondienst is uitgeoefend om te kunnen bepalen of de bezoldigingen al dan niet moeten worden toegerekend op het resultaat van het filiaal.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van « artikel 230, 3°, a), [lees : 230, 3°,] » van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) zoals het van toepassing is op de aanslagjaren 2005 tot 2007.

B.2.1. Het voormelde artikel 230 maakt deel uit van hoofdstuk II van titel V van het WIB 1992, dat gewijd is aan de grondslag van de belasting van niet-inwoners.

In afdeling I van dat hoofdstuk worden de belastbare inkomsten opgesomd.



B.2.2. Zoals het van toepassing is op de feiten van het geschil voor de verwijzende rechter, bepaalt artikel 228 van het WIB 1992 :

« § 1. De belasting wordt uitsluitend geheven van in België verkregen inkomsten die aan de belasting zijn onderworpen.

§ 2. In die inkomsten zijn begrepen :

[...]

6° de in artikel 23, § 1, 4° en 5°, vermelde bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen, ten laste :

a) van een rijksinwoner;

b) van een binnenlandse vennootschap of van een vereniging, instelling of lichaam met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België;

c) van de Belgische Staat, Gemeenschappen, Gewesten, provincies, agglomeraties, federaties van gemeenten en gemeenten;

d) van een inrichting waarover een in artikel 227 bedoelde niet-inwoner in België beschikt;

[...] ».

B.2.3. Het in het geding zijnde artikel 230 somt zijnerzijds de van belastingen vrijgestelde inkomsten op. In de versie ervan die van toepassing was op de aanslagjaren 2005 tot 2007, dat wil zeggen vóór het werd vervangen bij artikel 2 van de wet van 7 december 2006 (*Belgisch Staatsblad*, 22 december 2006), bepaalde het :

« Vrijgesteld zijn :

[...]

3° bezoldigingen vermeld in artikel 23, § 1, 4°, waarvan de schuldenaar, niet zijnde de Belgische Staat, de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten, in België aan de personenbelasting, aan de vennootschapsbelasting of aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen, in zover zij een door de verkrijger in het buitenland uitgeoefende werkzaamheid bezoldigen en op de resultaten van een in het buitenland gelegen inrichting worden toegerekend;

[...] ».

Artikel 23, § 1, waarnaar wordt verwezen, bepaalt :

« § 1. Beroepsinkomsten zijn inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard, met name :

[...]

4° bezoldigingen;

[...] ».

B.3. De verwijzende rechter stelt aan het Hof een vraag over het verschil in behandeling dat bij het voormelde artikel 230, 3°, zou worden ingesteld onder niet-ingezetenen belastingplichtigen die in het buitenland een werkzaamheid uitoefenen, naargelang de bezoldigingen ten laste van een Belgische vennootschap al dan niet worden toegerekend op de resultaten van de buitenlandse inrichting van die Belgische vennootschap. In het eerste geval worden de aan de niet-ingezetenen belastingplichtige gestorte bezoldigingen immers van Belgische belastingen vrijgesteld, terwijl zij in het tweede geval niet kunnen worden vrijgesteld.

B.4. Uit de feiten van het voor de verwijzende rechter gebrachte geschil blijkt dat dat geschil een werknemer van een Belgische vennootschap betreft die in Kenia verblijft, een land waarmee België geen overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, en die er een beroepswerkzaamheid uitoefent bij een filiaal van de Belgische vennootschap.

Het Hof beperkt zijn onderzoek aldus tot die hypothese.

B.5. Zoals blijkt uit het voormelde artikel 228 van het WIB 1992 zijn de door niet-inwoners verkregen bezoldigingen onderworpen aan de belasting van niet-inwoners indien die bezoldigingen ten laste zijn van een vennootschap met maatschappelijke zetel in België.

B.6. Volgens de eiser voor de verwijzende rechter zou het criterium van de toerekenbaarheid van de bezoldigingen op de resultaten van een buitenlandse inrichting, waarvan de heffing van de Belgische belasting op de bezoldiging van de werknemer afhangt, niet redelijk verantwoord zijn.

B.7.1. Oorspronkelijk voorzag het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : WIB 1964) in artikel 141, 2°, ervan in een belastingvrijstelling voor de bezoldigingen bepaald in artikel 20, 2°, van het genoemde Wetboek « waarvan de schuldenaar een rijksinwoner is of enigerlei vennootschap, vereniging, instelling of organisme met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België uit hoofde van een in het buitenland door de genietters uitgeoefende activiteit ».

Het feit dat de belastingplichtige in het buitenland een werkzaamheid uitoefende, vormde aldus de enige voorwaarde voor vrijstelling van de wegens die werkzaamheid ontvangen bezoldigingen.

B.7.2. Bij artikel 31 van de wet van 5 januari 1976 betreffende de budgettaire voorstellen 1975-1976 werd artikel 141, 2°, van het WIB 1964 als volgt vervangen :

« de in artikel 20, 2°, a, bedoelde bezoldigingen waarvan de schuldenaar rijksinwoner is of welke vennootschap, vereniging, instelling of inrichting ook met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België, voor zover zij een door de verkrijgers in het buitenland uitgeoefende werkzaamheid bezoldigen, zomede de in artikel 20, 2°, b en c, bedoelde bezoldigingen voor zover zij uit hoofde van een werkzaamheid die de verkrijgers ten behoeve van in het buitenland gelegen inrichtingen uitoefenen, op de uitkomsten van die inrichtingen worden toegerekend ».

De bezoldigingen bedoeld in artikel 20, 2°, a, van het WIB 1964 betroffen de bezoldigingen van werknemers vallende onder de wetgeving op de arbeidsovereenkomsten of onder een soortgelijk wettelijk of reglementair statuut, terwijl de bezoldigingen bedoeld in de punten b en c respectievelijk de verschillende bezoldigingen betroffen :

« b) van bestuurders, commissarissen, vereffenaars of andere personen die een soortgelijke opdracht of taak vervullen in een Belgische of buitenlandse vennootschap op aandelen of in enige andere rechtspersoon naar Belgisch of buitenlands recht welke voor de toepassing van de vennootschapsbelasting met een vennootschap op aandelen is gelijkgesteld of ermede zou zijn gelijkgesteld indien de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of, de zetel van bestuur of beheer ervan in België zou zijn gelegen;

c) van werkende vennoten in een Belgische handelsvennootschap die geen vennootschap op aandelen is, dan wel in een vennootschap of andere rechtspersoon naar buitenlands recht waarvan de rechtsvorm kan worden gelijkgesteld met de rechtsvorm van de hierboven vermelde Belgische handelsvennootschap ».

B.7.3. Bij artikel 314 van de wet van 22 december 1989 is het genoemde artikel 141 van het WIB 1964 vervolgens gewijzigd in de zin die voortaan is voorgeschreven bij de in het geding zijnde bepaling. Aldus is de voorwaarde van toerekenbaarheid van de bezoldigingen op de resultaten van de in het buitenland gelegen inrichtingen om een vrijstelling van Belgische belastingen te kunnen genieten, uitgebreid tot de aan alle werknemers uitbetaalde bezoldigingen.

De bij de wet van 22 december 1989 ingevoerde wijziging is in de parlementaire voorbereiding als volgt verantwoord :

« Deze afdeling beoogt essentieel het stelsel van de belasting der niet-verblijfhouders te veranderen om zo fiscale fraude te voorkomen, sommige discriminatoire maatregelen op te heffen, de inning van de belasting te verbeteren en haar structuur te wijzigen. Het heeft bijgevolg tot doel het stelsel van de belasting der niet-verblijfhouders in zijn geheel te verbeteren, dat wil zeggen zowel wat de belastingplichtigen en de grondslag van de belasting betreft als de berekening daarvan.

[...]

## 2. - Belastbare inkomsten

Het ontwerp heeft tot doel sommige leemten op te vullen die zich stellen op het vlak van de belastbare inkomsten.

[...]

c) Het niet belasten van de bezoldigingen betreffende een door een werknemer niet-verblijfhouder voor een Belgische belastingplichtige in het buitenland uitgeoefende werkzaamheid, is onderworpen aan de voorwaarde dat deze bezoldigingen worden toegerekend op de resultaten van een inrichting waarover de Belgische belastingplichtige in het buitenland beschikt (artikel 142, § 1, 3<sup>o</sup>, W.I.B.) » (*Parl. St.*, Senaat, 1989-1990, nr. 806-1, pp. 82 tot 84).

Het verslag van de bevoegde Senaatscommissie preciseert :

« Er is enkel vrijstelling van inkomsten voor prestaties in het buitenland als die lonen ook in het buitenland ten laste zijn genomen » (*Parl. St.*, Senaat, 1989-1990, nr. 806-3, p. 107).

Het nieuwe artikel 142 van het WIB 1992 is als volgt besproken :

« Dit artikel groepeerde de geldende vrijstellingen die momenteel verspreid zijn over de artikelen 141 en 143 van het W.I.B.

§ 1, 3°. De bestaande vrijstellingen worden op één punt gewijzigd : bezoldigingen uit activiteiten in het buitenland uitgeoefend door een niet-verblijfhoudende werknemer voor rekening van een Belgische belastingplichtige worden vrijgesteld, op voorwaarde dat die bezoldigingen worden toegerekend op de resultaten van een in het buitenland gelegen inrichting. Deze voorwaarde, die reeds voor bestuurders en vennoten gold, wordt nu verruimd tot alle werknemers » (*ibid.*, p. 113).

B.8. Uit de parlementaire voorbereiding die ten grondslag ligt aan de in het geding zijnde bepaling blijkt dat de wetgever de vrijstelling van de voor een werkzaamheid in het buitenland ontvangen bezoldigingen wenste te verbinden aan de vraag van de daadwerkelijke tenlasteneming van die bezoldigingen door een Belgische schuldenaar.

De Ministerraad betoogt in zijn memorie dat die vraag nauw verbonden is met die van de vereiste van een correcte toewijzing van de winsten en uitgaven onder inrichtingen van eenzelfde vennootschap die echter in verschillende Staten zijn gevestigd, waarbij die vennootschap zich niet kan onttrekken aan de ter zake toepasselijke boekhoudkundige en fiscale regels.

B.9.1. Ten aanzien van de boekhoudkundige regels bepaalt artikel 4 van het koninklijk besluit van 12 september 1983 tot uitvoering van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen :

« Verrichtingen van een in het buitenland gevestigd bijkantoor of centrum van werkzaamheden van een onderneming naar Belgisch recht die aldaar in een afzonderlijk stelsel van boeken en rekeningen worden ingeschreven, hoeven niet te worden opgenomen in de recapitulatieboeking bedoeld in artikel 4 van hogergenoemde wet van 17 juli 1975, wanneer de boekhouding van dit bijkantoor of centrum van werkzaamheden gevoerd wordt overeenkomstig de in dat vreemd land geldende regels of gebruiken, in voorkomend geval aangepast met het oog op de toepassing van het bepaalde in het tweede lid.

De saldi van de rekeningen van dit bijkantoor of centrum van werkzaamheden worden ten minste halfjaarlijks in de centrale boekhouding van de onderneming opgenomen ».

Artikel 4 van de voormelde wet van 17 juli 1975, waarnaar artikel 4 van het koninklijk besluit van 12 september 1983 verwijst, bepaalde vóór de opheffing ervan bij de wet van 17 juli 2013 « houdende invoeging van boek III ‘ Vrijheid van vestiging, dienstverlening en algemene verplichtingen van de ondernemingen ’, in het Wetboek van economisch recht en houdende invoeging van de definities eigen aan boek III en van de rechtshandhabingsbepalingen eigen aan boek III, in boeken I en XV van het Wetboek van economisch recht » :

« Elke boekhouding wordt door middel van een stelsel van boeken en rekeningen gevoerd met inachtneming van de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden.

Alle verrichtingen worden zonder uitstel, getrouw, volledig en naar tijdsorde ingeschreven in een ongesplitst dagboek of in een hulpdagboek, al dan niet gesplitst in bijzondere hulpdagboeken. Ze worden methodisch ingeschreven in of overgebracht naar de rekeningen waarop ze betrekking hebben.

Voor gezamenlijke mutaties die in de loop van de periode in het ongesplitste hulpdagboek of in de bijzondere hulpdagboeken zijn geregistreerd, wordt ten minste eens in de maand een samenvattende boeking verricht in een centraal boek. Die recapitulatie geschiedt ten minste eens in de drie maanden voor de in artikel 5 bedoelde ondernemingen die hun boekhouding voeren overeenkomstig de voorschriften van de artikelen 3 en 4.

De in het vorige lid bedoelde recapitulatie omvat, hetzij het totaal van de boekingen in de gezamenlijke hulpdagboeken, uitgesplitst volgens de betrokken hoofdrekeningen die in het rekeningenstelsel van de onderneming voorkomen, hetzij het totaal van de boekingen in elk van de hulpdagboeken, wanneer de onderneming een boekhouding voert waarbij de aantekening tegelijk in de hulpdagboeken en op de betrokken rekeningen geschiedt.

De rekeningen worden ondergebracht in een voor het bedrijf van de onderneming passend rekeningenstelsel ingericht naar de eisen van de bedrijfsuitoefening van de onderneming. Dit rekeningenstelsel wordt zowel in de zetel als in de belangrijke boekhoudafdelingen voortdurend ter beschikking gehouden van belanghebbenden.

De Koning bepaalt de minimumindeling van een algemeen rekeningenstelsel. Hij stelt vast wat de rekeningen van dat stelsel moeten bevatten en hoe ze moeten worden gebruikt ».

B.9.2. Uit die bepalingen blijkt dat, hoewel het filiaal van een Belgische vennootschap een van de genoemde Belgische vennootschap onderscheiden boekhouding kan voeren, de saldi van de rekeningen van dat filiaal ten minste halfjaarlijks in de centrale boekhouding van de Belgische vennootschap moeten worden opgenomen.

B.10.1. Ten aanzien van de toepasselijke fiscale regels bepaalt artikel 183 van het WIB 1992 :

« Onder voorbehoud van de in deze titel omschreven afwijkingen zijn, wat hun aard betreft, de inkomsten die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of daarvan vrijgesteld zijn, dezelfde als die welke inzake personenbelasting worden beoogd; het bedrag ervan wordt vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op winst ».

B.10.2. Artikel 23, § 1, van hetzelfde Wetboek geeft aan dat de beroepsinkomsten de winst omvatten. Paragraaf 2 van dezelfde bepaling preciseert dat onder het nettobedrag van de beroepsinkomsten wordt verstaan het totale bedrag van die inkomsten met uitsluiting van de vrijgestelde inkomsten en na uitvoering van de volgende bewerkingen :

« het brutobedrag van de inkomsten van iedere beroepswerkzaamheid wordt verminderd met de beroepskosten die op deze inkomsten betrekking hebben;

[...] ».

Paragraaf 3 machtigt de Koning ertoe te bepalen op welke wijze en in welke volgorde de vrijstellingen en aftrekken worden aangerekend.

Artikel 7, § 3, van het KB/WIB 1992, genomen ter uitvoering van artikel 23, § 3, van hetzelfde Wetboek, bepaalt :

« Wanneer de belastingplichtige uit eenzelfde beroepswerkzaamheid inkomsten behaalt in verschillende landen, worden de ermede verband houdende werkelijke beroepskosten, per land, afgetrokken van de inkomsten waarop zij betrekking hebben ».

B.11. Volgens de Ministerraad blijkt uit de voormelde bepalingen dat, inzake beroepskosten, een correcte toewijzing van de uitgaven onder inrichtingen van eenzelfde onderneming zou vereisen dat de uitgaven die worden gedaan wegens de in die inrichting uitgeoefende activiteit, waaronder met name de bezoldigingen en sociale lasten die ten voordele van de werknemers worden gestort, worden toegerekend op de winsten die via een buitenlandse inrichting worden gerealiseerd. De Ministerraad wil aldus de grief betwisten die de verzoeker voor de verwijzende rechter opwerpt en volgens welke de voorwaarde van de toerekening van de bezoldigingen van de werknemer op de resultaten van de buitenlandse inrichting niet evenredig zou zijn met de nagestreefde doelstellingen om reden dat de

werknemer zou zijn onderworpen aan de goede wil van zijn werkgever die beslist op basis van zijn eigen belangen en zonder overleg om de fiscale vrijstelling van de door hem ontvangen bezoldigingen al dan niet te genieten.

B.12. In die interpretatie van artikel 230, 3°, van het WIB 1992 dat de toerekening van de bezoldigingen van een werknemer die niet-inwoner is en zijn beroepsactiviteit uitoefent in een buitenlandse inrichting waarover een Belgische vennootschap beschikt, verplicht zou moeten gebeuren op de resultaten van die buitenlandse inrichting, bestaat het door de verwijzende rechter aangeklaagde verschil in behandeling niet. Immers, iedere belastingplichtige die een dergelijke activiteit in het buitenland uitoefent, is van de Belgische belastingen vrijgesteld aangezien automatisch is voldaan aan de voorwaarde van de toerekening van zijn bezoldigingen op de resultaten van de buitenlandse inrichting.

B.13. Het Hof stelt vast dat de Ministerraad die interpretatie zelf lijkt tegen te spreken wanneer hij in zijn memorie, omtrent de feiten van het aan de verwijzende rechter voorgelegde geschil, onderstreept dat de niet-toerekening van de bezoldigingen op de resultaten van de buitenlandse inrichting verantwoord was door het feit dat, gedurende de betwiste aanslagjaren, het buitenlandse filiaal verliesgevend was, zodat de moedervenootschap « haar niet extra had willen belasten door de betwiste bezoldigingen op te nemen onder de uitgaven ».

De tekst zelf van de in het geding zijnde bepaling lijkt eveneens de door de Ministerraad voorgestelde interpretatie tegen te spreken. De verschillende wetwijzigingen die in B.7 worden omschreven, zouden immers niet kunnen worden verklaard indien de toerekening van de bezoldigingen op de resultaten van een in het buitenland gevestigde inrichting een automatisch en verplicht karakter had.

Voorts, zoals in B.8 is vermeld, wilde de wetgever de vrijstelling van de voor een activiteit in het buitenland geïnde bezoldigingen koppelen aan de vraag van de daadwerkelijke tenlasteneming van die bezoldigingen door een Belgische schuldenaar. Een dergelijke intentie neigt eveneens ertoe te bevestigen dat de in het geding zijnde bepaling niet zo kan worden geïnterpreteerd dat zij een verplichting inhoudt om de bezoldigingen toe te rekenen op de resultaten van de buitenlandse inrichting.



B.14. Het Hof moet zich derhalve uitspreken over de bestaanbaarheid van artikel 230, 3°, van het WIB 1992 in de interpretatie die de verwijzende rechter eraan geeft en volgens welke de voorwaarde van de toerekening van de bezoldigingen op de resultaten van de buitenlandse inrichting afhangt van een beslissing genomen door de moedervenootschap waarmee de buitenlandse inrichting is verbonden.

B.15. Rekening houdend met het feit dat een filiaal niet beschikt over een rechtspersoonlijkheid die onderscheiden is van die van de Belgische vennootschap waarmee het is verbonden, zijn de winsten voortgebracht door een filiaal dat gevestigd is in een land waarmee België geen overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, in België aan de vennootschapsbelasting onderworpen, samen met de door de moedermaatschappij behaalde winsten. De buitenlandse belasting die in naam van de Belgische vennootschap door de buitenlandse inrichting is betaald, kan echter als beroepskost in rekening worden gebracht zodat zij van de belastbare grondslag van de binnenlandse vennootschap zal kunnen worden afgetrokken (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 54).

Zoals artikel 75 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het WIB 1992 immers bepaalt, wordt het totale bedrag van het door de binnenlandse vennootschap behaalde resultaat eventueel volgens oorsprong onderverdeeld in :

1° in België behaald resultaat;

2° in het buitenland behaald resultaat waarvoor de belasting wordt verlaagd;

3° in het buitenland behaald resultaat dat van belasting is vrijgesteld krachtens dubbelbelastingverdragen.

B.16.1. Rekening houdend met de regels die de boekhouding en de vennootschapsbelasting beheersen, zal, wanneer de bezoldigingen van de werknemers worden toegerekend op het in het buitenland gevestigde filiaal van een Belgische binnenlandse vennootschap, die toerekenbaarheid tot gevolg hebben dat het bedrag van de inkomsten van het genoemde filiaal in het buitenland, en bijgevolg het bedrag van de belastbare grondslag waarmee rekening wordt gehouden voor de heffing van de belasting door de buitenlandse

Staat, wordt verminderd. Bij ontstentenis van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting zullen de inkomsten van het filiaal worden gevoegd bij die van de binnenlandse vennootschap om in België aan de vennootschapsbelasting te worden onderworpen, terwijl de in het buitenland geheven belastingen tot de aftrekbare lasten zullen kunnen worden gerekend.

Daarentegen zal de toerekenbaarheid van de bezoldigingen op de resultaten van de Belgische vennootschap tot gevolg hebben dat de inkomsten, en bijgevolg de belastbare grondslag van die laatste voor de berekening van de in België verschuldigde belasting, worden verminderd, inkomsten waarbij de inkomsten zullen komen die zijn verkregen door het in het buitenland gevestigde filiaal en waarvan ook hier de door de buitenlandse Staat geheven belastingen zullen kunnen worden afgetrokken.

B.16.2. Het blijkt dat het bedrag van de vennootschapsbelasting die in België wordt geïnd, varieert naargelang men zich in het ene of het andere geval bevindt, hetgeen de beslissing om de bezoldigingen van de werknemers toe te rekenen op de resultaten van de buitenlandse inrichting of op dat van de Belgische vennootschap kan beïnvloeden.

B.16.3. Die beslissing heeft een directe weerslag op de fiscale situatie van de betrokken werknemers. Wat de door de niet-ingezeten werknemers verschuldigde belasting betreft, wordt, zoals blijkt uit artikel 228, § 2, 6°, van het WIB 1992, de grondslag van de Belgische belasting immers gevormd door de in België behaalde of verkregen inkomsten, hetgeen veronderstelt dat de door die werknemers ontvangen bezoldigingen daadwerkelijk door een Belgische schuldenaar worden gedragen. Een dergelijke tenlasteneming impliceert ook dat een handelsvennootschap, wanneer ze de schuldenaar ervan is, de aldus aan de werknemers gestorte bezoldigingen van haar resultaten aftrekt.

B.17.1. De wetgever kon op rechtmatige wijze ervan uitgaan dat, wanneer een in het buitenland gevestigde vaste inrichting, die over haar eigen boekhouding beschikt en onderworpen is aan de fiscale regels van de Staat waarin zij gelegen is, de bezoldigingen ten laste neemt die door haar werknemers worden ontvangen voor de werkzaamheden die zij in het buitenland uitoefenen, de genoemde bezoldigingen geen voldoende band van aanknoping met België vertonen om als inkomsten van Belgische oorsprong te worden beschouwd die in België aan de inkomstenbelasting kunnen worden onderworpen.

Aangezien die bezoldigingen, hoewel gestort door een Belgische schuldenaar, daadwerkelijk ten laste zijn van een buitenlandse inrichting van de Belgische schuldenaar en aangezien zij onderworpen zijn aan de belasting van de Staat waarin die inrichting is gelegen, is het redelijk verantwoord erin te voorzien dat bij ontstentenis van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting met de betrokken Staat, en om die dubbele belasting te vermijden, dergelijke bezoldigingen, die noch worden behaald noch worden verkregen in België, van de Belgische belasting worden vrijgesteld, zoals artikel 230, 3°, van het WIB 1992 bepaalt.

B.17.2. Zoals de eiser voor de verwijzende rechter doet opmerken, is een dergelijke vrijstelling niet toegestaan wanneer de door de werknemer ontvangen bezoldigingen niet worden toegerekend op de resultaten van de buitenlandse inrichting. In een dergelijk geval worden die bezoldigingen, die ten laste zijn van de Belgische vennootschap, immers beschouwd als een in België aan belasting onderworpen inkomen van Belgische oorsprong.

Een werknemer die verblijft in de buitenlandse Staat waarin hij zijn beroepswerkzaamheid uitoefent, zal bijgevolg aan een dubbele belasting op zijn inkomsten kunnen worden onderworpen wanneer de Staat waarin hij verblijft en zijn beroepswerkzaamheid uitoefent geen overeenkomst tot voorkoming van die dubbele belasting heeft gesloten.

B.17.3. De financiële situatie van de betrokken werknemer kan aldus aanzienlijk worden geraakt door het al dan niet voldoen aan de voorwaarde van toerekenbaarheid die is voorgeschreven bij de in het geding zijnde bepaling, terwijl, zoals in B.16.2 is gesteld, de beslissing om de bezoldigingen toe te rekenen op de resultaten van de buitenlandse inrichting afhangt van een financiële keuze die wordt gemaakt door de Belgische vennootschap die schuldenaar is van die bezoldigingen. Een dergelijke maatregel is niet redelijk verantwoord ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstelling.

B.18. In de in B.14 vermelde interpretatie van artikel 230, 3°, van het WIB 1992 dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

In de interpretatie dat de toerekening, op de resultaten van een buitenlandse inrichting waarover een Belgische vennootschap beschikt, van de bezoldigingen van een werknemer die niet-inwoner is en zijn beroepswerkzaamheid uitoefent in die buitenlandse inrichting, voortvloeit uit de keuze van de Belgische vennootschap, schendt artikel 230, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op de aanslagjaren 2005 tot 2007, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 26 april 2018.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

J. Spreutels