# Circulaire AAFisc Nr. 22/2015 (nr. Ci.700.520) dd. 01.06.2015

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Operationele Expertise en Ondersteuning  
Dienst Internationale Betrekkingen  
Inkomstenbelasting

**Circulaire AAFisc Nr. 22/2015 (nr. Ci.700.520) dd. 01.06.2015**

InkomstenbelastingenBelgisch-Luxemburgse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belastingPersonenbelastingBelasting niet-inwoners natuurlijke personenWerknemersbezoldigingenOnderling overlegprocedure

**Regeling in onderling overleg van 16.03.2015 inzake de toepassing van artikel 15 van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 17.09.1970.**

BIJLAGEN: [2](javascript:goToFisconetLink('e2748e60-9641-48f4-85a8-31e6c1786968',%20'undefined'))

INHOUDSTAFEL

|  |  |
| --- | --- |
|  | Nrs. |
| [A. INLEIDING](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#A.) | 1 |
| [B. BEOOGDE SITUATIES](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#B.) | 6 |
| [C. HOE WORDEN DE 24 DAGEN BEREKEND?](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#C.) |  |
| [1. ALGEMENE REGEL](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#C.1.) | 9 |
| [2. DAGEN DIE BINNEN HET TOTAAL VAN 24 DAGEN VALLEN](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#C.2.) | 11 |
| [3. DAGEN DIE BUITEN HET TOTAAL VAN 24 DAGEN VALLEN](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#C.3.) | 12 |
| [4. BIJZONDERE GEVALLEN](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#C.4.) |  |
| [4.1 Telewerk](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#C.4.1.) | 13 |
| [4.2 Deeltijdarbeid](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#C.4.2.) | 15 |
| [4.3 Belastbare periode die niet samenvalt met het kalenderjaar](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#C.4.3.) | 18 |
| [D. BEPALING VAN DE BELONING](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#D.) |  |
| [1. ALGEMENE REGEL](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#D.1.) | 21 |
| [2. BIJZONDERE GEVALLEN](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#D.2.) |  |
| [2.1 Deeltijdarbeid in de woonstaat (en/of derde Staat)](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#D.2.1.) | 23 |
| [2.2 Vervangingsinkomen](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#D.2.2.) | 24 |
| [2.3 Wachtpremies](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#D.2.3.) | 26 |
| [E. BEWIJSLAST](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#E.) | 29 |
| [F. INWERKINGTREDING EN CONTACTGEGEVENS](https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/Pages/fisconet-compare.aspx?original=f27d0741-fadb-4d00-a0a4-da516833769b#F.) | 31 |

# A. INLEIDING

1. Overeenkomstig artikel 15, § 1, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 17.09.1970, zijn de bezoldigingen die een inwoner van één van de twee Staten ontvangt ter zake van een bezoldigde betrekking slechts belastbaar in die Staat, behalve indien de betrekking wordt uitgeoefend in de andere overeenkomstsluitende Staat. Indien de betrekking aldaar wordt uitgeoefend zijn de ter zake daarvan ontvangen bezoldigingen belastbaar in die staat.

2. Paragraaf 8 van het Slotprotocol, dat werd toegevoegd door artikel IX van het Avenant bij de Overeenkomst van 11.12.2002, verduidelijkt dat een dienstbetrekking in de andere overeenkomstsluitende Staat wordt uitgeoefend wanneer de werkzaamheid uit hoofde waarvan de lonen, salarissen en andere beloningen worden betaald daadwerkelijk in de andere Staat wordt uitgeoefend, dit wil zeggen indien de persoon die de dienstbetrekking uitoefent, fysiek aanwezig is in die andere Staat om er die werkzaamheid uit te oefenen.

3. Hieruit vloeit voort dat een werknemer, die niet fysiek aanwezig is in die andere Staat om er zijn werkzaamheid uit te oefenen, in principe belastbaar is in de woonstaat voor de bezoldigingen verkregen door een dienstbetrekking uitgeoefend in een derde Staat (indien er een dubbelbelastingverdrag bestaat tussen de woonstaat en de derde Staat, wordt er verondersteld dat het verblijf of de uitgeoefende werkzaamheid in die derde staat de 183 dagen niet overschrijdt: zie voorbeeld onder punt 6 verder in de circulaire).

4. Op basis van artikel 25, § 3, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst hebben de Belgische en Luxemburgse minister van Financiën op 16.03.2015 een Regeling in onderling overleg (hierna Regeling) ondertekend waarbij, in afwijking van het voornoemde punt 3, de woonstaat afziet van de belastingheffing op bepaalde beloningen, ook al hebben die beloningen betrekking op een werkzaamheid die daadwerkelijk op het grondgebied van die Staat of van een derde Staat wordt uitgeoefend (zie bijlage 1).

5. Onderhavige circulaire heeft als doel de praktische toepassingsmodaliteiten van de Regeling te verduidelijken.

# B. BEOOGDE SITUATIES

6. Deze circulaire beoogt in eerste instantie werknemers die inwoner zijn van één van beide Staten, die in dienst zijn van een werkgever die in de andere Staat gevestigd is en die hun dienstbetrekking ook uitoefenen in die andere Staat. Echter, af en toe moeten zij hun dienstbetrekking in de woonstaat of in een derde Staat uitoefenen.

7. Punt 2 van de Regeling voert een tolerantie in die bepaalt dat "een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat die een betrekking uitoefent in een andere overeenkomstsluitende Staat en die in de loop van een belastbaar tijdperk fysiek aanwezig is in de eerstgenoemde Staat of in een derde Staat om daar een dienstbetrekking uit te oefenen gedurende een tijdvak of tijdvakken die een totaal van 24 dagen niet te boven gaan, wordt geacht zijn dienstbetrekking daadwerkelijk in de andere Staat uit te oefenen gedurende het gehele belastbare tijdperk". Wanneer de 24-dagenlimiet wordt overschreden, spreekt het voor zich dat enkel de gebruikelijke regels van toepassing zijn (zie punten 1 tot 3).

**Voorbeeld**

Een rijksinwoner van België werkt in dienst van een werkgever die gevestigd is in het Groothertogdom Luxemburg. De werkgever beschikt over geen enkele vaste inrichting in het buitenland. In de loop van 2015 heeft de werknemer 230 dagen gewerkt. De dagen kunnen als volgt worden onderverdeeld:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Plaats van werkzaamheid** | | | **Plaats van belastingheffing** | | |
| Luxemburg | België | Duitsland | Luxemburg | België | Duitsland |
| 230 d. | 0 d. | 0 d. | 230 d. | 0 d. | 0 d. |
| 100 d. | 0 d. | 130 d. | 100 d. | 130 d.\* | 0 d. |
| 0 d. | 30 d. | 200 d. | 0 d. | 30 d. | 200 d. |
| 200 d. | 15 d. | 15 d. | 200 d. | 30 d.\* | 0 d. |
| 206 d. | 12 d. | 12 d. | 230 d. \*\* | 0 d. | 0 d. |

\* Ter herinnering, de heffingsbevoegdheid over de beloningen die voortvloeien uit een werkzaamheid die werd uitgeoefend in Duitsland gedurende een periode of periodes die de 183 dagen per kalenderjaar niet overschrijden komt toe aan België (de zogenaamde "183-dagenregel" voorzien in artikel 15, § 2, van het Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag van 11.04.1967).

\*\* Op basis van de Regeling is Luxemburg bevoegd om de beloningen te belasten die overeenkomen met 24 dagen van werkzaamheid in België en in Duitsland.

8. De tolerantie waarvan in de Regeling sprake is, is van toepassing onder voorbehoud van de bepalingen die in de door België of door het Groothertogdom Luxemburg afgesloten dubbelbelastingverdragen zijn opgenomen. Met andere woorden: één van beide Staten kan haar heffingsbevoegdheid, naar aanleiding van de Regeling, slechts afstaan op voorwaarde dat deze Staat op basis van een verdrag met een derde Staat ook effectief de heffingsbevoegdheid verkregen heeft.

**Voorbeeld**

Een rijksinwoner van België werkt in dienst van een werkgever die gevestigd is in het Groothertogdom Luxemburg en die over geen enkele vaste inrichting in het buitenland beschikt. In de loop van 2015 heeft de werknemer 230 dagen gewerkt. De dagen kunnen als volgt worden onderverdeeld:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Plaats van werkzaamheid** | | | **Plaats van belastingheffing** | | |
| Luxemburg | België | Frankrijk | Luxemburg | België | Frankrijk |
| 200 d. | 15 d. | 15 d. | 200 d. | 15 d. | 15 d.\* |
| 206 d. | 4 d. | 20 d. | 210 d. \*\* | 0 d. | 20 d.\* |

\* Artikel 11, § 2, a, 2°, van het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag van 10.03.1964 vereist dat de werkgever gevestigd is in de woonstaat van de werknemer (in dit geval België) opdat de "183-dagenregel" van toepassing zou zijn. Indien dit niet het geval is, komt de heffingsbevoegdheid toe aan Frankrijk, de Staat waar de werkzaamheid wordt uitgeoefend.

\*\* De Regeling is in principe van toepassing aangezien de dagen van fysieke aanwezigheid om een werkzaamheid in België, de woonstaat, en Frankrijk, de derde Staat, uit te oefenen, het totaal van 24 dagen niet overschrijden. Wat het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag echter betreft, komt de heffingsbevoegdheid over de 20 dagen van werkzaamheid uitgeoefend op Frans grondgebied aan Frankrijk toe. Aangezien België in dit geval niet over heffingsbevoegdheid beschikt, zal de Regeling aan Luxemburg slechts een beperkte heffingsbevoegdheid toekennen, namelijk alleen over de beloningen voor de 4 dagen van werkzaamheid op Belgisch grondgebied. Gelieve te noteren dat de vrijstelling van de beloningen met betrekking tot de dienstbetrekking die in Frankrijk wordt uitgeoefend zijn basis vindt in het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag. Daaruit vloeit voort dat deze beloningen niet alleen in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de belastingvoet die van toepassing is op eventuele andere inkomsten van de werknemer (toepassing van zowel artikel 19, A, 4, van het voornoemde dubbelbelastingverdrag als van artikel 155, WIB 92), maar ook de berekening van de gemeentelijke opcentiemen voor de personenbelasting (toepassing van zowel artikel 3 van het Avenant bij het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag, ondertekend op 12.12.2008 als van artikel 466bis, WIB 92).

# C. HOE WORDEN DE 24 DAGEN BEREKEND?

## **1. Algemene regel**

9. Met de 24 dagen waarvan sprake is in de Regeling worden de dagen bedoeld waarop de werknemer fysiek aanwezig is in de woonstaat en/of in een derde Staat om er zijn werkzaamheid uit te oefenen. Elk onderdeel van een dag, hoe klein ook, telt als een volledige dag mee bij de berekening van de 24 dagen.

10. Wanneer de werknemer echter in de loop van dezelfde dag  voor een deel fysiek aanwezig is in de woonstaat en voor een deel in een derde Staat, moeten de delen van een dag als een volledige dag worden meegerekend, waarbij het aantal uren van effectieve aanwezigheid op het grondgebied van beide staten geen rol speelt.

**Voorbeeld**

Een rijksinwoner van België werkt in dienst van een werkgever die gevestigd is in het Groothertogdom Luxemburg en die over geen enkele vaste inrichting beschikt in het buitenland. In de loop van 2015 is hij 230 dagen werkzaam. De dagen kunnen als volgt worden onderverdeeld:

1ste situatie

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Plaats van werkzaamheid** | | | | | **Berekening van de 24 dagen** |
| **Luxemburg** | **België** | | **Nederland** | |
|  | **Datum** | **Aantal dagen** | **Datum** | **Aantal dagen** |
| 02.02-06.02 | 5 |  |  | 5 |
|  |  | 08.04-10.04 | 3 | 3 |
|  |  | 22.06-26.06 | 5 | 5 |
| 01.07 (AM) | 0,5 | 01.07 (PM) | 0,5 | 1 |
| 14.09-18.09 | 5 |  |  | 5 |
|  |  | 12.10-16.10 | 5 | 5 |
| 206 d. |  | 10,5 d. |  | 13,5 d. | 24 d. |
| 230 d. | | | | |  |

De twee halve dagen (01.07, AM en PM) moeten als één enkele dag worden meegerekend bij de berekening van de 24 dagen. Het aantal dagen van fysieke aanwezigheid van de werknemer in België (woonstaat) en in Nederland (derde Staat) overschrijdt het totaal van 24 dagen niet, zodat het Groothertogdom Luxemburg, ter uitvoering van de Regeling, de heffingsbevoegdheid heeft over de beloningen verbonden aan 230 dagen van werkzaamheid.

2de situatie

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Plaats van werkzaamheid** | | | | | **Berekening van de 24 dagen** |
| **Luxemburg** | **België** | | **Nederland** | |
|  | **Datum** | **Aantal dagen** | **Datum** | **Aantal dagen** |
| 02.02-06.02 | 5 |  |  | 5 |
|  |  | 08.04-10.04 | 3 | 3 |
|  |  | 22.06-26.06 | 5 | 5 |
| 01.07 (AM) | 0,5 |  |  | 1 |
| 14.09-18.09 | 5 |  |  | 5 |
|  |  | 12.10-16.10 | 5 | 5 |
|  |  | 08.12 (PM) | 0,5 | 1 |
| 206 d. |  | 10,5 d. |  | 13,5 d. | 25 d. |
| 230 d. | | | | |  |

De twee halve dagen (01.07, AM en 08.12, PM) moeten meegerekend worden als volledige dagen (zie punt 8). Het aantal dagen van fysieke aanwezigheid van de werknemer in België (woonstaat) en in Nederland (werkstaat) overschrijdt de 24-dagenlimiet vastgelegd door de Regeling, zodat het Groothertogdom Luxemburg een beperkte heffingsbevoegdheid heeft over de beloningen verbonden met de werkzaamheid van 206 dagen op het Luxemburgse grondgebied. België heeft van zijn kant de heffingsbevoegdheid over de beloningen verbonden aan de 24 andere dagen (zie punt 23, dat verder in de circulaire wordt besproken).

## **2. Dagen die binnen het totaal van 24 dagen vallen**

11. De administratieve tolerantie van 24 dagen voorzien door de Regeling in onderling overleg moet strikt geïnterpreteerd worden. Hieruit vloeit voort dat elke dag of onderdeel van een dag waarop de werknemer fysiek aanwezig is in zijn woonstaat of in een derde Staat meetelt bij de berekening van het aantal van 24 dagen. Hierbij speelt het geen rol of de dienstbetrekking effectief tot het leveren van arbeidsprestaties leidt. Zo moeten, naast de pure werkdagen, onder meer worden meegerekend:

-     de dagen of onderdelen van dagen waarop een opleiding wordt gevolgd in de woonstaat of in een derde Staat;

-     de dagen of onderdelen van dagen waarop de werknemer waarneming van de dienst of een wachtdienst verzekert.

## **3. Dagen die buiten het totaal van 24 dagen vallen**

12. De periodes waarin de fysieke aanwezigheid van de werknemer in de woonstaat of in een derde Staat niet gerechtvaardigd wordt door de uitoefening van een dienstbetrekking mogen daarentegen niet worden meegeteld bij het totaal van 24 dagen. Het gaat hier onder andere om de volgende gevallen:

-     weekends en feestdagen, tenzij de werknemer een waarneming van de dienst of een wachtdienst verzekert;

-     verlofperiodes (vakantie, moederschapsverlof, ouderschapsverlof, …);

-     periodes van arbeidsongeschiktheid omwille van ziekte of een ongeval, ongeacht de oorzaak (beroeps- of persoonlijke redenen) van de ongeschiktheid;

-     dagen of onderdelen van dagen waarop de functie van vakbondsafgevaardigde wordt uitgeoefend;

-     periodes waarin de werknemer verklaart in staking te zijn;

-     dagen of onderdelen van dagen waarop de werknemer een medisch onderzoek moet ondergaan;

-     dagen of onderdelen van dagen waarop de werknemer uitsluitend een incidentele doorreis maakt, in de woonstaat of in een derde Staat, om een plaats van tewerkstelling te bereiken;

-     dagen of onderdelen van dagen waarop gevallen van overmacht plaatsvinden  (bijvoorbeeld een onverwachte staking van het openbaar vervoer);

-     dagen of onderdelen van dagen waarop de werknemer een werkzaamheid uitoefent die niet onder artikel 15, § 1, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst valt (als zelfstandige, bestuurder, ambtenaar, …).

## **4. Bijzondere gevallen**

### **4.1 Telewerk**

13. Elke dag waarop de werknemer zijn werkzaamheid thuis uitoefent (bijvoorbeeld telewerk) telt mee bij de berekening van de 24 dagen die worden toegelaten door de Regeling. Een onderdeel van een dag komt overeen met een volledige dag van fysieke aanwezigheid in de woonstaat van de werknemer.

14. Deze situatie verschilt van die waarbij een werknemer – inwoner van een verdragsluitende Staat – de toelating krijgt van zijn werkgever om zijn betrekking in een andere Staat uit te oefenen volgens glijdende werkuren. In dergelijke omstandigheden komt het niet zelden voor dat de werknemer ondanks alles een klein deel van zijn werkzaamheid thuis uitoefent. Het deel van de dag dat eventueel wordt besteed aan die werkzaamheid vormt op geen enkele manier een periode van fysieke aanwezigheid in de woonstaat en kan dus niet meegeteld worden bij het totaal van 24 dagen vastgelegd door de Regeling.

**Voorbeeld**

Een rijksinwoner van België oefent een dienstbetrekking uit in het Groothertogdom Luxemburg. Om verkeershinder te vermijden staat zijn werkgever toe dat de werknemer zijn werkdag dagelijks om 10u aanvangt. Elke morgen, vooraleer zich naar zijn werkplaats te begeven, raadpleegt de betrokken werknemer thuis zijn e-mailbox van het werk. Het deel van de dag, in dit geval een heel klein gedeelte, dat de werknemer besteedt aan het lezen van zijn e-mails kan niet gelijkgesteld worden met de fysieke aanwezigheid in de woonstaat om er een werkzaamheid uit te oefenen. Het geheel van beloningen is bijgevolg belastbaar in Luxemburg.

### **4.2 Deeltijdarbeid**

15. Wanneer de werknemer als een inwoner van één van de twee verdragsluitende Staten  een werkzaamheid uitoefent op het grondgebied van de andere Staat in het kader van een deeltijdarbeidsovereenkomst, zal hij geacht worden de betrekking in een andere Staat uit te oefenen indien hij, tijdens een belastbare periode, fysiek aanwezig is in zijn woonstaat en/of in een derde Staat om er een werkzaamheid uit te oefenen tijdens een periode die het totaal van 24 dagen, proportioneel verminderd met de prestaties die zijn voorzien in de overeenkomst, niet overschrijdt. Het verkregen aantal dagen moet worden afgerond naar de hoogste eenheid.

**Voorbeeld**

Een rijksinwoner van België is werkzaam in het Groothertogdom Luxemburg. Zijn arbeidsovereenkomst bepaalt dat hij slechts 80% van de normale arbeidstijd werkt. Op basis van de Regeling zullen de beloningen die verband houden met een werkzaamheid die wordt uitgeoefend in België of in een derde Staat belastbaar blijven in het Groothertogdom Luxemburg indien de fysieke aanwezigheid van deze werknemer in België en/of in een derde Staat het totaal van 20 dagen tijdens de belastbare periode niet overschrijdt (zijnde 24 dagen x 80% = 19,2 dagen, afgerond naar 20).

16. Het is mogelijk dat de werknemer, wanneer die inwoner is van één van de twee overeenkomstsluitende Staten, een bezoldigde werkzaamheid uitoefent op het grondgebied van de andere overeenkomstsluitende Staat in het kader van verschillende deeltijdarbeidsovereenkomsten. In dit geval moet de 24-dagenlimiet van de Regeling  proportioneel verminderd worden met de prestaties die door elke overeenkomst apart worden voorzien. Het aantal dagen dat per overeenkomst wordt verkregen moet worden afgerond naar de bovenste eenheid. Het totaal aantal dagen mag echter, voor de verschillende overeenkomsten samen, de 24 dagen binnen dezelfde belastbare periode niet overschrijden.

**Voorbeeld**

Een rijksinwoner van België heeft twee deeltijdarbeidsovereenkomsten afgesloten (één met 40% en één met 60% van de normale arbeidstijd). Beide activiteiten worden op het grondgebied van het Groothertogdom Luxemburg uitgeoefend. Deze werknemer moet zijn dienstbetrekking af en toe in België en in Nederland uitoefenen. De dagen kunnen als volgt worden onderverdeeld (gevallen 1, 2 en 3):

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Limiet (Regeling)** | | **Werkzaamheid (België en Nederland)** | | |
| **Verminderde limiet (per contract)** | **Totaal** | **Geval 1** | **Geval 2** | **Geval 3** |
| Arbeidsovereenkomst 1 (60%) | 15 d.  (24 x 60% = 14,4) | 24 d. | 13 d. | 15 d. | 10 d. |
| Arbeidsovereenkomst 2 (40%) | 10 d.  (24 x 40% = 9,6) | 10 d. | 10 d. | 13 d. |
| **Plaats van belastingheffing** | | | Luxemburg (23 d.) | België (25 d.) | Luxemburg (10 d.)  België (13 d.) |

Geval 1

Het aantal dagen (23) waarop de werknemer fysiek aanwezig is in België en in Nederland om er zijn dienstbetrekking uit te oefenen overschrijdt niet de limiet van 24 dagen voorzien door de Regeling. De limieten die respectievelijk zijn vastgelegd op 15 dagen (arbeidsovereenkomst 1) en op 10 dagen (arbeidsovereenkomst 2) werden niet overschreden. Op basis van de Regeling heeft het Groothertogdom Luxemburg de heffingsbevoegdheid over de beloningen voor de werkzaamheid die werd uitgeoefend in België en Nederland.

Geval 2

Het aantal dagen (25) waarop de werknemer fysiek aanwezig is in België en in Nederland om er zijn dienstbetrekking uit te oefenen overschrijdt de limiet van 24 dagen voorzien door de Regeling in onderling overleg. Hoewel de limiet per contract de totale limiet niet overschrijdt, is de Regeling niet van toepassing en heeft België de heffingsbevoegdheid over de beloningen inzake de 25 dagen van werkzaamheid op Belgisch en Nederlands grondgebied.

Geval 3

Het aantal dagen (23) waarop de werknemer fysiek aanwezig is in België en in Nederland om er zijn dienstbetrekking uit te oefenen overschrijdt niet de limiet van 24 dagen voorzien door de Regeling. Op het eerste gezicht is de Regeling dus van toepassing. In de mate echter waarin de werkzaamheid gedurende 13 dagen in België en Nederland, in uitvoering van arbeidsovereenkomst 2, de proportioneel verminderde limiet (zijnde 10 dagen) overschrijdt, valt dit deel van de beloning niet onder de Regeling en is het dus belastbaar in België. Luxemburg heeft de heffingsbevoegdheid over het gedeelte van de beloning voor de werkzaamheid die gedurende 10 dagen in België en Luxemburg wordt uitgevoerd in het kader van arbeidsovereenkomst 1, zolang de proportioneel verminderde limiet (zijnde 15 dagen) niet is overschreden.

17. De Regeling is slechts van toepassing op de overeenkomsten op basis waarvan de werknemer als inwoner van één van de twee overeenkomstsluitende Staten (België of Luxemburg) zijn werkzaamheid voornamelijk in de andere overeenkomstsluitende Staat uitoefent (België of Luxemburg, volgens de situatie). Om het aantal dagen te bepalen dat in de Regeling wordt vastgelegd, mag geen rekening worden gehouden met de dagen waarop de werknemer zich in zijn woonstaat bevindt of in een derde Staat om er een werkzaamheid uit te oefenen die geen enkel verband houdt met de werkzaamheid die wordt uitgeoefend in de andere overeenkomstsluitende Staat (België of Luxemburg).

**Voorbeeld**

Een rijksinwoner van België heeft twee deeltijdarbeidsovereenkomsten afgesloten. De eerste arbeidsovereenkomst bepaalt dat de werknemer zijn werkzaamheid in het Groothertogdom Luxemburg uitoefent, met uitzondering van 10 dagen telewerk, die hij vanuit zijn woonplaats in België verricht. De tweede arbeidsovereenkomst voorziet dat de werknemer voor een Belgische werkgever en uitsluitend op Belgisch grondgebied werkzaam is.

Overeenkomstig de Regeling heeft Luxemburg de heffingsbevoegdheid over alle beloningen uit de eerste arbeidsovereenkomst. De werknemer, een rijksinwoner van België wiens werkzaamheid hoofdzakelijk in het Groothertogdom Luxemburg wordt uitgeoefend, is fysiek aanwezig in België om er zijn betrekking uit te oefenen gedurende één of meerdere periodes (10 dagen) die, in dit geval, de 12 dagen niet overschrijden (zijnde 24 dagen x 50%).

De context waarin de tweede overeenkomst tot stand komt (een rijksinwoner van België die zijn werkzaamheid uitsluitend in België uitoefent) is totaal verschillend van deze die wordt beschreven in de Regeling. Bijgevolg kunnen de dagen van aanwezigheid in België die vereist worden onder arbeidsovereenkomst 2 niet in aanmerking worden genomen om de administratieve tolerantie te beoordelen waarin de Regeling voorziet.

### **4.3 Belastbare periode die niet samenvalt met het kalenderjaar**

18. De administratieve tolerantie van 24 dagen waarin de Regeling voorziet wordt per belastbare periode beoordeeld. Het begrip belastbare periode wordt niet gedefinieerd in de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst, maar komt in principe overeen met het kalenderjaar waarin de beloningen worden ontvangen (artikels 200, a en 204, 3°, b, KB/WIB 92).

19. Artikel 203, § 1, KB/WIB 92 bepaalt dat, wanneer de belastingplichtigen slechts ná 1 januari de voorwaarden voldoen om belastingplichtig te zijn of niet meer aan die voorwaarden voldoen vóór 31 december, de belastbare periode zal overeenkomen met dat deel van het jaar waarin aan de voorwaarden werd voldaan.

In dergelijk geval moet de 24-dagenlimiet bepaald door de Regeling prorata temporis worden verminderd. Elke begonnen maand moet als een volledige maand worden meegerekend.

**Voorbeeld**

Een rijksinwoner van België die in dienst werkt van een Luxemburgse werkgever oefent zijn dienstbetrekking uit op het grondgebied van het Groothertogdom Luxemburg. Elk jaar moet hij voor zijn dienstbetrekking enkele dagen in Duitsland werken. De betrokkene verliest de hoedanigheid van rijksinwoner op 03.10.2015.

Krachtens de Regeling behoudt Luxemburg de heffingsbevoegdheid over de beloningen verbonden met de werkzaamheid uitgeoefend op Duits grondgebied indien de fysieke aanwezigheid van de werknemer in Duitsland tussen 01.01.2015 en 02.10.2015 het totaal van 20 dagen niet overschrijdt (zijnde 24 dagen x 10/12).

20. Een analoge redenering kan worden gemaakt wanneer de werknemer slechts in de loop van het jaar aan de voorwaarden van de Regeling voldoet.

**Voorbeeld**

Een rijksinwoner van België heeft altijd in België gewerkt. Op 25.05.2015 heeft hij de kans om een dienstbetrekking in het Groothertogdom Luxemburg te bekleden. De arbeidsovereenkomst voorziet erin dat de werknemer vanaf zijn woonplaats kan telewerken.

Wat 2015 betreft, verleent de Regeling aan Luxemburg de heffingsbevoegdheid over de beloningen verbonden aan de dagen van telewerk indien, van 25.05.2015 tot 31.12.2015, de aanwezigheid van de betrokken werknemer in België om er zijn dienstbetrekking uit te oefenen het totaal van 16 dagen niet overschrijdt (zijnde 24 dagen x 8/12).

# D. BEPALING VAN DE BELONING

## **1. Algemene regel**

21. Zodra de Regeling van toepassing is, is de werknemer, als inwoner van één van de twee overeenkomstsluitende Staten, in de andere Staat belastbaar, voor de beloningen die hij ontvangt ter zake van de bezoldigde werkzaamheid die hij uitoefent in die Staat, in zijn woonstaat en/of derde Staat – Frankrijk niet meegerekend (zie ook punt 8, eerder vermeld in deze circulaire).

Is dit niet het geval, zal de heffingsbevoegdheid moeten worden verdeeld gelet op de bepalingen van artikel 15 van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst van 17.09.1970 en/of, voor wat de rijksinwoners van België betreft, in het licht van artikel 15 van de andere dubbelbelastingverdragen die door België zijn afgesloten (of van artikel 11 van het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag van 10.03.1964).

22. Voor wat de eventuele verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de Staten betreft en de bepaling van de beloning die betrekking heeft op een werkzaamheid uitgeoefend op het grondgebied van een Staat, kan de circulaire nr. AFZ/2005-0652 (AFZ 8/2005) van 25.05.2005 worden geraadpleegd, alsook het bijhorende addendum van 11.10.2005, tezamen met de meest recente commentaar bij artikel 15 van het OESO-Modelverdrag (<http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_mtc_cond-2014-en#page1>).

## **2. Bijzondere gevallen**

### **2.1 Deeltijdarbeid in de woonstaat (en/of derde Staat)**

23. Elke dag waarop de werknemer als inwoner van één van de twee overeenkomstsluitende Staten gedeeltelijk zijn werkzaamheid uitoefent in zijn woonstaat of in een derde Staat wordt meegeteld als een volledige dag bij de berekening van de 24-dagenlimiet.

Wanneer de 24-dagenlimiet wordt overschreden heeft de woonstaat van de werknemer de heffingsbevoegdheid over de beloningen waarvan het bedrag weliswaar wordt bepaald in functie van de tijd die werkelijk werd besteed aan de werkzaamheid op het grondgebied van de betrokken Staat of van de derde Staat.

**Voorbeeld 1**

Een rijksinwoner van België, tewerkgesteld in het Groothertogdom Luxemburg, heeft werkzaamheden uitgeoefend in Duitsland gedurende 20 halve dagen, en in Nederland gedurende nog eens 20 halve dagen.

Wat de 40 dagen betreft die in aanmerking moeten worden genomen, is de 24-dagenlimiet ruim overschreden. België heeft de heffingsbevoegdheid over de beloning die overeenkomt met 20 dagen van werkzaamheid (40 x 0,5 j.).

**Voorbeeld 2**

Een rijksinwoner van België oefent een dienstbetrekking uit in het Groothertogdom Luxemburg. Gedurende 30 dagen heeft hij een werkzaamheid uitgeoefend gedurende 5 uur per dag, en daarna een bijkomende 3 uur op het grondgebied van het Groothertogdom Luxemburg. De beloning die hij in de loop van het jaar ontvangt bedraagt 150.000 euro en komt overeen met 230 werkdagen van 8 uur.

Rekening houdend met de 230 dagen is de 24-dagenlimiet overschreden. België heeft de heffingsbevoegdheid over de beloningen voor een bedrag van 12.228 euro (zijnde 150.000/230 x 30 x 5/8). Dit bedrag komt overeen met 5 uur arbeid gedurende 30 dagen.

### **2.2 Vervangingsinkomen**

24. Ten gevolge van bepaalde gebeurtenissen, zoals ziekte of een ongeval, kan de werknemer ertoe worden gedwongen zijn werkzaamheid te onderbreken. Gedurende deze onderbreking ontvangt de betrokkene over het algemeen inkomsten die zijn tijdelijk inkomstenverlies moeten compenseren.

Wanneer de uitkeringen die een tijdelijk inkomstenverlies moeten compenseren uitbetaald worden door één van de twee verdragsluitende Staten, één van haar staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen, of door een rechtspersoon naar het publiek recht van die Staat, ter uitvoering van de sociale wetgeving van de betrokken Staat, zijn deze uitkeringen belastbaar in die Staat, ongeacht de plaats waar de werkzaamheid werd uitgeoefend (toepassing van artikel 18, § 2, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst van 17.09.1970).

25. Wat de stortingen betreft die eventueel ter aanvulling van de wettelijke uitkeringen worden uitgekeerd, zij volgen over het algemeen het normale regime dat van toepassing is op de beloningen die zij vervangen, in voorkomend geval, de bepalingen van de Regeling.

### **2.3 Wachtpremies**

26. Het komt voor dat een werknemer tijdens weekends of feestdagen beschikbaar moet blijven voor zijn werkgever met het oog op, bijvoorbeeld, een noodinterventie. Als compensatie voor deze verplichting ontvangt de werknemer over het algemeen een bijkomende beloning in de vorm van een wachtpremie.

27. De verplichting voor de werknemer maakt zonder betwisting deel uit van de uitoefening van zijn dienstbetrekking. De dagen van paraatheid vallen binnen het totaal van 24 dagen dat is vastgelegd door de Regeling in onderling overleg.

28. In tegenstelling tot de gewone beloning die door de werknemer wordt ontvangen, is de wachtpremie echter niet verbonden aan de daadwerkelijke uitoefening van een werkzaamheid. De premie is verschuldigd, of de werknemer nu een interventie heeft verricht of niet tijdens de periode van waarneming van de dienst. Bijgevolg behoudt de woonstaat van de werknemer de heffingsbevoegdheid over de wachtpremie, bij toepassing van het eerste deel van de eerste zin van artikel 15, § 1, van de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst.

**Voorbeeld**

Een rijksinwoner van België oefent een bezoldigde werkzaamheid uit in het Groothertogdom Luxemburg. Zijn arbeidsovereenkomst bepaalt dat hij de waarneming van de dienst verzekert vanuit zijn woonplaats om een interventie in België te verrichten.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Dagen van waarneming van de dienst (per jaar)** | **Dagen van interventie (per jaar)** | **Plaats van belastingheffing** | |
| **Gewone beloningen** | **Wachtpremie** |
| 20 d.  (≤ 24 dagen) | 15 d. | Luxemburg (15 d.) | België (20 d.) |
| 30 d.  (> 24 dagen) | 5 d. | België (5 d.) | België (30 d.) |

# E. BEWIJSLAST

29. Er wordt op gewezen dat de Regeling aanzienlijk afwijkt van de principes die gewoonlijk worden gebruikt in de dubbelbelastingverdragen.

Zoals elke uitzonderingsregeling moet ze strikt worden toegepast. Het is aan de belastingplichtige om de elementen aan te brengen die hem toelaten een beroep te doen op de Regeling.

30. Wat het aantonen van de fysieke aanwezigheid op het grondgebied van een Staat betreft, hebben de Belgische en Luxemburgse minister van Financiën eveneens een akkoord bereikt over een vademecum inzake bewijsvoering (zie bijlage 2).

Dit vademecum, dat voornamelijk de gelijke behandeling van de belastingplichtige wil garanderen, voert een gradatie in op het vlak van de voorgelegde bewijzen, volgens de aard van de uitgevoerde werkzaamheid. Dit vademecum kan overigens worden gebruikt voor het geheel van dubbelbelastingverdragen die door België zijn afgesloten.

# F. INWERKINGTREDING EN CONTACTGEGEVENS

31. De Regeling is van toepassing op lonen, salarissen en andere soortgelijke beloningen die zijn verbonden aan belastbare periodes vanaf 01.01.2015, zoals bepaald in punt 3 van de Regeling.

32. Voor zover wordt erop gewezen dat de inhoud van de Regeling niet kan worden ingeroepen voor belastbare periodes die op 31.12.2014 of daarvoor zijn afgesloten.

33. De Regeling in onderling overleg zal het onderwerp vormen van een Avenant dat de Belgisch-Luxemburgse Overeenkomst van 17.09.1970 aanvult.

34. Elke vraag met betrekking tot deze circulaire kan uitsluitend aan het volgende e-mailadres worden gericht: [aagfisc.internat@minfin.fed.be](mailto:aagfisc.internat@minfin.fed.be).

[BIJLAGEN](javascript:goToFisconetLink('e2748e60-9641-48f4-85a8-31e6c1786968',%20'undefined'))

Voor de Administrateur Grote Ondernemingen, tijdelijk belast met de functie van Administrateur-generaal van de Fiscaliteit

Sandra KNAEPEN

Adviseur – Directeur