# Circulaire AAFisc nr. 10/2014 (Nr. Ci.R9.Div/628.038) dd. 27.02.2014

Algemene Administratie van de Fiscaliteit - Operationele Expertise en Ondersteuning
Dienst Internationale Betrekkingen
Inkomstenbelasting/Internationale betrekkingen

**Circulaire AAFisc nr. 10/2014 (Nr. Ci.R9.Div/628.038) dd. 27.02.2014**

DubbelbelastingverdragBelgisch-Duits dubbelbelastingverdragBelgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdragOverheidspensioen

**Overheidspensioen in het kader van het Belgisch-Duits en Belgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdrag**

# 1. Algemeen

Deze circulaire heeft tot doel om het gewijzigde standpunt met betrekking tot overheidspensioenen in het kader van het Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag van 11 april 1964 en het Belgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdrag van 17 september 1970 uiteen te zetten.

Overheidspensioenen vallen doorgaans onder artikel 19 (1) van de dubbelbelastingverdragen. Artikel 19 bepaalt, onder andere, aan wie de heffingsbevoegdheid toekomt over pensioenen en soortgelijke beloningen die uitbetaald worden door een verdragsstaat of een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap ervan aan een natuurlijk persoon ter zake van diensten die aan die staat (of staatkundig onderdeel of plaatselijk gemeenschap ervan) werden bewezen.

----------

[(1) Artikel 18 in het Belgisch standaardmodel.]

----------

De pensioenen uit de overheidssector zijn in principe belastbaar in de uitbetalende staat. De plaats waar de activiteiten vroeger werden verricht is hier doorgaans niet van belang (2).

----------

[(2) In een aantal verdragen wordt er echter expliciet vermeld dat de activiteiten moeten worden uitgeoefend op het grondgebied van de uitbetalende staat.]

----------

Personen, die geen inwoner zijn van België en, die een overheidspensioen ontvangen, dat uitbetaald wordt door de Belgische overheid, zijn in principe dan ook in België belastbaar, terwijl overheidspensioenen uitbetaald door een andere verdragsstaat aan inwoners van België, in België zullen worden vrijgesteld.

Op deze regel wordt echter een uitzondering voorzien, door middel van een nationaliteitsclausule. Indien een persoon gelijktijdig inwoner en onderdaan (nationaliteit) is van een andere dan de uitbetalende verdragsstaat, geldt de hoofdregel (belastbaarheid in de bronstaat) niet meer. In het huidige OESO-modelverdrag en in het Belgisch standaardmodel (alsook in de recentere door België afgesloten verdragen) wordt de heffingsbevoegdheid over pensioenen, die uitbetaald worden aan een inwoner en onderdaan van een andere staat, rechtstreeks toegekend aan die andere staat:

"Die pensioenen en andere soortgelijke beloningen zijn evenwel slechts in de andere overeenkomstsluitende Staat belastbaar indien de natuurlijke persoon inwoner en onderdaan is van die Staat." (tekst van artikel 18, § 2, b van het Belgisch standaardmodel).

In een aantal oudere door België afgesloten dubbelbelastingverdragen (waaronder het verdrag met Duitsland en Luxemburg) wordt deze nationaliteitsclausule op een andere manier geformuleerd waardoor de heffingsbevoegdheid over de betrokken pensioenen niet automatisch aan de woonstaat van de ontvanger toekomt:

"Deze bepaling is niet van toepassing indien de genieter van die inkomsten onderdaan is van de andere Staat zonder terzelfder tijd onderdaan te zijn van de eerstbedoelde Staat." (tekst van artikel 19, § 1, tweede alinea van het Belgisch-Luxemburgs verdrag).

Bovenstaande tekst stelt dat de bijzondere bepalingen (bronstaatheffing) met betrekking tot de overheidspensioenen niet van toepassing zijn indien de betrokkene gelijktijdig inwoner en onderdaan is van de andere staat.

Dit heeft tot gevolg dat de bepalingen van artikel 18 (pensioenartikel) van de door België afgesloten verdragen (3) van toepassing zijn. In dat geval zal in de regel de woonstaat de heffingsbevoegdheid over deze pensioenen krijgen (4).

---------

[(3) Artikel 17 in het Belgisch standaardmodel.

(4) In een aantal verdragen, zoals bijvoorbeeld, het verdrag met Canada, wordt in artikel 18 afgeweken van de woonstaatheffing. Het is dus noodzakelijk om in voorkomend geval het betreffende verdrag te raadplegen.]

----------

Echter, in de verdragen met Luxemburg en Duitsland is er in artikel 18 resp. artikel 19 een zogenaamde sociaal-legale bepaling opgenomen. Op basis van deze bepaling komt de heffingsbevoegdheid van uitkeringen die uitbetaald worden op basis van de sociale wetgeving (5) alsnog aan de bronstaat toe. Het is met betrekking tot de toepassing van deze bepaling in relatie tot overheidspensioenen dat het administratieve standpunt, met akkoord van zowel de Luxemburgse als de Duitse administratie, werd gewijzigd.

----------

[(5) De sociale wetgeving omvat zowel de sociale zekerheidswetgeving als de arbeidswetgeving.]

----------

# 2. Toepassingsgebied

Belgische overheidspensioenen die uitbetaald worden aan inwoners van Luxemburg of Duitsland vallen in principe voor beide verdragen onder het toepassingsgebied van artikel 19. Indien deze inwoners van Luxemburg of Duitsland eveneens onderdanen zijn van deze landen, zorgt de tweede alinea van artikel 19, § 1 ervoor dat het bovenstaande niet van toepassing is (6).

----------

[(6) Het is ook vereist dat de betrokken personen niet tegelijkertijd over de Belgische nationaliteit beschikken.]

----------

Daar beide verdragen beschikken, zoals reeds eerder werd vermeld, over een sociaal-legale bepaling, zal deze bepaling toepassing vinden. Alle uitkeringen die betaald worden op basis van de sociale wetgeving zijn belastbaar in de bronstaat, in casu België.

In het verleden werden Belgische overheidspensioenen niet beschouwd als uitkeringen op basis van de sociale wetgeving. Dit is echter niet langer correct. De Belgische sociale zekerheidswetgeving omvat drie pensioensystemen, namelijk een pensioensysteem voor werknemers, een pensioensysteem voor zelfstandigen en een pensioensysteem voor de publieke sector. Aangezien overheidspensioenen deel uitmaken van het pensioensysteem van de publieke sector, worden overheidspensioenen wel degelijk uitbetaald op basis van de Belgische sociale wetgeving.

Een logisch gevolg hiervan is dat, wanneer de bepalingen van artikel 19, § 1 omwille van nationaliteitsredenen niet van toepassing zijn op Belgische overheidspensioenen uitbetaald aan inwoners van Duitsland of Luxemburg, de bepalingen van artikel 19, § 3 van het Belgisch-Duits verdrag resp. artikel 18, § 2 van het Belgisch-Luxemburgs verdrag (7)van toepassing zijn. In beide gevallen zal de heffingsbevoegdheid aan de bronstaat, België, toekomen.

----------

[(7) Dit is de zg. sociaal-legale bepaling.]

----------

Kortom, in de praktijk zal een Belgisch overheidspensioen dat uitbetaald wordt aan een inwoner van Luxemburg of Duitsland, ongeacht de nationaliteit, steeds in België belastbaar zijn. De heffingsbevoegdheid komt immers steeds aan België toe. Als de nationaliteitsvereiste niet voldaan is, zal België mogen belasten op basis van artikel 19, § 1 van beide verdragen. Is de nationaliteitsvereiste wel voldaan, zal België alsnog mogen belasten, maar dan op basis van artikel 18, § 2 van het Belgisch-Luxemburgs verdrag of artikel 19, § 3 van het Belgisch-Duits verdrag.

De Luxemburgse belastingadministratie heeft bevestigd dat zij het door België ingenomen standpunt eveneens zal toepassen. Bijgevolg zullen Belgische overheidspensioenen die uitbetaald worden aan inwoners en onderdanen van Luxemburg in België belastbaar zijn en in Luxemburg worden vrijgesteld. Dit wil echter ook zeggen dat een Luxemburgs overheidspensioen, dat wordt uitbetaald aan een onderdaan en inwoner van België, in alle gevallen in Luxemburg belastbaar zal zijn en in België dient te worden vrijgesteld met progressievoorbehoud.

Voor het Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag wordt dit nieuwe standpunt echter alleen toegepast op Belgische overheidspensioenen die uitbetaald worden aan inwoners en onderdanen van Duitsland. Deze pensioenen zullen bijgevolg in België belast worden en in Duitsland worden vrijgesteld. In het omgekeerde geval, waarbij een Duits overheidspensioen wordt uitbetaald aan een onderdaan en inwoner van België (waarbij de betrokkene niet tegelijkertijd over de Duitse nationaliteit beschikt) blijven de vroegere regels van toepassing, aangezien de Duitse overheidspensioenen niet worden uitbetaald op basis van de Duitse sociale wetgeving. Deze pensioenen zullen met andere woorden in België belastbaar zijn en in Duitsland worden vrijgesteld.

Er werd zowel met de Duitse als met de Luxemburgse administratie overeengekomen om dit nieuwe standpunt toe te passen op pensioenen uitgekeerd vanaf 01.01.2014.

# 3. Voorbeelden

## **3.1 Voorbeeld 1 (Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag)**

Mevrouw X, inwoner en onderdaan van België, heeft steeds als overheidsambtenaar in België gewerkt. Op haar 60ste gaat mevrouw X op pensioen en verhuist ze naar Duitsland.

Het pensioen dat mevrouw X ontvangt voor haar activiteiten als overheidsambtenaar is op basis van artikel 19, § 1, 1ste alinea in België belastbaar.

Indien mevrouw X zou besluiten om de Duitse nationaliteit aan te nemen (en te verzaken aan de Belgische nationaliteit) is de bepaling van artikel 19, § 1, 1ste alinea echter niet meer van toepassing (artikel 19, § 1, 2de alinea).

In dit geval zou het pensioen van mevrouw X tot en met 31.12.2013 onder de bepalingen van artikel 18, vallen, waardoor de heffingsbevoegdheid aan Duitsland toekomt. Vanaf 01.01.2014 valt het pensioen echter niet langer onder artikel 18, maar wel onder artikel 19, § 3 (sociaal-legale bepaling). Dit houdt in dat vanaf 01.01.2014 het pensioen van mevrouw X terug in België zal belastbaar zijn.

## **3.2 Voorbeeld 2 (Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag)**

Meneer Y is inwoner en uitsluitend onderdaan van Duitsland. Meneer Y heeft zijn volledige carrière voor de Duitstalige Gemeenschap in België gewerkt. Op zijn 65ste gaat de heer Y op pensioen.

In dit geval zou het pensioen van meneer Y tot en met 31.12.2013 onder de bepalingen van artikel 18 vallen (artikel 19, § 1, 1ste alinea is immers niet van toepassing aangezien meneer Y inwoner en uitsluitend onderdaan is van Duitsland), waardoor de heffingsbevoegdheid aan Duitsland toekomt.

Vanaf 01.01.2014 valt het pensioen echter niet langer onder artikel 18, maar wel onder artikel 19, § 3 (sociaal-legale bepaling). Dit houdt in dat vanaf 01.01.2014 het pensioen van meneer Y in België belastbaar zal zijn.

## **3.3 Voorbeeld 3 (Belgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdrag)**

Mevrouw Y is inwoner en onderdaan van Luxemburg en heeft steeds voor de Luxemburgse overheid gewerkt. Na haar pensioen verhuist mevrouw Y naar Oostende.

Het pensioen dat mevrouw Y ontvangt vanuit Luxemburg valt onder artikel 19, § 1 van het Belgisch-Luxemburgs verdrag, waardoor de heffingsbevoegdheid aan Luxemburg toekomt.

Na 5 jaar besluit mevrouw Y om de Belgische nationaliteit aan te nemen en te verzaken aan de Luxemburgse nationaliteit. Vanaf dat ogenblik zijn de bepalingen van artikel 19 niet langer van toepassing, maar treedt artikel18 inwerking. Tot en met 31.12.2013 zal de heffingsbevoegdheid over haar pensioen op basis van artikel 18, § 1 aan België toekomen.

Echter, vanaf 01.01.2014 zal haar pensioen terug belastbaar zijn in Luxemburg, en dit op basis van artikel 18, § 2. Bijgevolg dient haar pensioen in België te worden vrijgesteld met progressievoorbehoud.

## **3.4 Voorbeeld 4 (Belgisch-Duits dubbelbelastingverdrag)**

Meneer Z is inwoner en onderdaan van Duitsland. Hij heeft tot op het ogenblik van zijn pensioen steeds voor een Duitse overheidsinstelling gewerkt. Na zijn pensioen verhuist meneer Z naar de Vlaamse Ardennen.

Het pensioen dat meneer Z ontvangt valt onder het toepassingsgebied van artikel 19, § 1, waardoor de heffingsbevoegdheid aan Duitsland toekomt.

Na een aantal jaren besluit meneer Z om de Belgische nationaliteit aan te nemen en aan de Duitse nationaliteit te verzaken. Vanaf dat ogenblik is artikel 19, § 1 niet langer van toepassing op het pensioen dat hij ontvangt (artikel 19, § 1, 2de alinea).

Aangezien een Duits overheidspensioen niet uitbetaald wordt op basis van de Duitse sociale wetgeving, zullen de bepalingen van artikel 18 van toepassing zijn, waardoor het pensioen in België in België belastbaar wordt en in Duitsland zal worden vrijgesteld van belasting.

Voor verdere vragen in verband met deze circulaire kan u zich richten tot het volgende adres: aagfisc.internat@minfin.fed.be.

Voor de Administrateur-generaal van de Fiscaliteit,

S. KNAEPEN

Adviseur - Directeur