

Vrijstelling buitenlandse inkomsten - circulaire van 11 mei 2006

In een recent verschenen circulaire licht de Administratie de aangifte toe van buitenlandse inkomsten (inkomsten van buitenlandse onroerende goederen en andere inkomsten) waarvoor België krachtens een dubbelbelastingverdrag (DBV) vrijstelling moet verlenen (Ci.R 9.Div./577.956 (AOIF 21/2006) dd. 11.05.2006).

Belgisch rijksinwoners worden belast op hun wereldwijdinkomen. Indien op grond van een dubbelbelastingverdrag de heffingsbevoegdheid voor buitenlandse inkomsten niet aan België toekomt, dient België deze inkomsten vrij te stellen (vrijstelling met progressievoorbehoud). Aangezien deze vrijstelling een uitzondering is op de algemene regel, dient het inkomen van buitenlandse oorsprong slechts vrijgesteld te worden wanneer werkelijk bewezen is dat voor de toekenning van de vrijstelling de voorwaarden voorzien in een DBV vervuld zijn.

Onderscheid dient gemaakt te worden tussen de aangifte van buitenlandse onroerende inkomsten en de aangifte van buitenlandse andere inkomsten.

a. Aangifte van buitenlandse onroerende inkomsten

De aangifte personenbelasting laat toe om mbt. deze inkomsten uitdrukkelijk vrijstelling of vermindering te vragen van Belgische belasting. Aangezien de administratie in het verleden heeft vastgesteld dat dergelijke onroerende goederen niet altijd worden aangegeven wordt er verscherpt toezicht afgekondigd. Er werd beslist om de internationale samenwerking te verbeteren en te versterken door middel van administratieve akkoorden dit met name in een automatische uitwisseling van inlichtingen voorzien met betrekking tot onroerende goederen gelegen in het buitenland. Tot op heden zijn dergelijke akkoorden afgesloten met Frankrijk, Oekraïne, Italië en Nederland.

b. Aangifte van buitenlandse andere inkomsten

De aangifte personenbelasting laat niet toe om mbt. deze inkomsten uitdrukkelijk een vrijstelling aan te vragen. De loutere vermelding van dergelijk buitenlands inkomen impliceert niet noodzakelijk dat deze ook vrijgesteld is. Aangezien in het verleden vastgesteld werd dat de Administratie al te vaak buitenlandse inkomsten automatisch heeft vrijgesteld, stelt de Administratie dat de belastingplichtige dient te bewijzen dat de voorwaarden voor vrijstelling krachtens het DBV vervuld zijn.

Het buitenlands inkomen zal niet belast worden indien een gemotiveerd verzoek tot vrijstelling als bijlage bij de aangifte gevoegd wordt.

MEMO

Indien de administratie in het verleden reeds in het bezit werd gesteld van elementen die de vrijstelling van Belgische belastingen aantonen, wordt het verzoek tot vrijstelling automatisch ingewilligd.

Het bewijs van het recht op vrijstelling kan geleverd worden door elk rechtsmiddel, met uitzondering van de eed. Ter ondersteuning van de vrijstelling kunnen volgende bewijzen weerhouden worden:

- de arbeidsovereenkomst vermeldt expliciet dat de activiteit in het buitenland uitgeoefend wordt;
- vervoersbewijzen op naam en gedateerd (boarding-pass, ...)
- facturen betreffende verblijfskosten (hotel, huur van voertuig,...)
- bewijs van aanwezigheid op vergaderingen in het buitenland (uittreksel uit het verslag van de vergaderingen,)
-

Het louter feit dat de buitenlandse inkomsten daadwerkelijk in het buitenland werden/worden belast op zich niet volstaat opdat de vrijstelling in België wordt toegepast.

De Circulaire schrijft niet expliciet voor dat deze bewijsdocumenten reeds bij de aangifte als bijlage moeten worden gevoegd. Uiteraard kan de belastingambtenaar, naar aanleiding van een controle, steeds de nuttige bewijsdocumenten opvragen middels een vraag om inlichtingen.

Er dient opgemerkt te worden dat de circulaire een algemene instructie is van bestaande fiscale wettelijke bepalingen. Deze circulaire is derhalve niet alleen van toepassing voor de toekomst, maar geldt ook voor het verleden. Aldus kan de Administratie steeds bijkomende inlichtingen opvragen en een aanvullende aanslag vestigen.

Gent, 28 juli 2006

MEMO

Salary split

1. Wat is een salary-split ?

In de eigenlijke betekenis van het woord beduidt de term 'salary-split' of ook nog "split payroll" - zoals de uitdrukking het zelf aangeeft - dat het loon, dat een werknemer of de bezoldiging die een bedrijfsleider ontvangt voor de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid, gesplitst wordt over verschillende landen. In plaats van dat de persoon in kwestie volledig door een Belgische onderneming bezoldigd wordt, wordt een gedeelte van zijn bezoldiging uitbetaald en ten laste genomen door een of meerdere andere vennootschappen of vaste inrichtingen die in het buitenland gevestigd zijn. De implementatie van dergelijke split-payroll kan gunstige fiscale gevolgen hebben.

De 'gunstige' fiscale gevolgen van een 'salary-split' kunnen ook bereikt worden zonder dat in de diverse landen een payroll geopend wordt, maar door de loutere toepassing van de genaamde 183 dagen regeling. Men kan dan spreken van een oneigenlijke 'salary-split'.

2. Wie komt in aanmerking ?

In principe komen zowel arbeiders, bedienden, kaderleden als directie- of bestuursleden in aanmerking om te genieten van een 'salary-split'. In de praktijk zal een internationale groep een 'salary-split' evenwel meestal voorbehouden aan kaderleden, daar de implementatie ervan en de opvolging van de gesplitste payroll, meestal toch wel enig supplementair administratief werk vereisen.

Om in aanmerking te komen voor een 'salary-split' is het een absolute voorwaarde dat de beroepswerkzaamheid effectief wordt uitgeoefend in verschillende landen. Een fictieve salary-split, zonder effectieve prestaties in het buitenland, zal als geveinsd beschouwd worden en zal worden verworpen.

3. De fiscale voordelen van een salary-split

We moeten een onderscheid maken al naargelang de salary split wordt geïmplementeerd in landen waarmee België een overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting heeft afgesloten, en landen waarmee dit niet is gebeurd.

a). Tewerkstelling in een land met verdrag

Indien een salary split opgestart wordt met een of meerdere verdragslanden zullen de principes worden toegepast, die geregeld zijn in het werknemersartikel (artikel 15 van het OESO modelverdrag).

Voor bestuurders ligt het iets ingewikkelder daar de verdragen die België terzake heeft afgesloten minder eenduidig zijn en dat er tevens een onderscheid dient gemaakt te worden tussen beloningen voor 'werkelijke en vaste functies' enerzijds en 'tantièmes' anderzijds. In de meeste gevallen komt het er op neer dat zowel beloningen voor 'werkelijke en vaste functies' als tantièmes verkregen door een Belgisch inwoner, belastbaar zijn in het land waar de vennootschap is gevestigd die de beloningen of de tantièmes heeft toegekend. In dit bestek wordt evenwel niet dieper ingegaan op de specifieke regels met betrekking tot bestuurders.

De fiscale besparing die gerealiseerd wordt, ontstaat doordat een deel van het totale salaris - hetwelk in een 100% Belgische tewerkstelling zou belast worden aan de hoogste belastingschijven - onttrokken wordt aan Belgische belastingheffing en wordt onderworpen aan de buitenlandse belasting. Op die manier kan de progressiviteit van de Belgische belastingtarieven gevoelig afgevlakt worden.

Voor werknemers dient hier evenwel aan toegevoegd te worden, dat rekening dient te worden gehouden met de zogenaamde 183-dagen regeling.

Van zodra één van de drie negatieve voorwaarden niet vervuld is, zal de werkstaat heffingsbevoegd zijn voor het inkomen dat betrekking heeft op de in dat land uitgeoefende werkzaamheden. Dit heeft tot gevolg dat - indien men minder dan 183 dagen in het buitenland verblijft of werkt - men ervoor moet zorgen dat het loon dat betrekking heeft op de buitenlandse beroepsactiviteit betaald wordt door een buitenlandse werkgever of dat het betreffend loon ten laste gelegd wordt van een vaste inrichting waarover de Belgische werkgever in het buitenland beschikt. Door het openen van een payroll voor de betrokken werknemer in de betreffende staat, ondersteund door een afzonderlijke arbeidsovereenkomst met betreffende buitenlandse zuster- of dochtervennootschap wordt de 183-dagen regeling automatisch buitenspel gezet (de eigenlijke salary-split). Indien men speculeert op het feit dat men meer dan 183 dagen in het buitenland zal verblijven of werken - zonder dat men op een buitenlandse payroll staat - kan men van een oneigenlijke salary-split spreken.

Belastingheffing in het Verdragsland

Het loon dat betrekking heeft op in het buitenland uitgeoefende activiteiten, zal dus - onder voorbehoud van de toepassing van de 183-dagen regel - belastbaar zijn in het betreffende buitenland of de betreffende buitenlanden. Om interessant te zijn moet men er dus voor zorgen dat de belasting waaraan het buitenlands inkomen in het buitenland wordt onderworpen, lager is dan de Belgische belasting die op datzelfde inkomen in België zou hebben gedrukt. Het fiscaal voordeel kan zowel in lagere belastingtarieven liggen, als in de toepassing van specifieke fiscale regels in de landen in kwestie.

- Tarieven.

De meeste landen hanteren zoals België een progressief belastingtarief. Doordat slechts een gedeelte van het totale salaris in het andere verdragsland wordt toegekend en aldaar belastbaar is, zal dit reeds leiden tot toepassing van een lagere progressieve belastingdruk dan in België.

In een aantal landen bestaan daarenboven specifieke tarieven voor niet-inwoners. Deze tarieven zijn soms erg laag in vergelijking met de Belgische hoogste progressieve tarieven. In Nederland bijvoorbeeld bedraagt de belasting voor niet-inwoners op de eerste schijf van 17.579,00 EUR 2,45% (33,60% inclusief sociale premies) op de schijf van 17.579 EUR tot 31.580 EUR is het tarief 10,7% (41,85% inclusief sociale premies) en, op de volgende schijf tot 53.860,00 EUR 42 %. Op alles wat hoger is, bedraagt het tarief 52 %.

In Frankrijk bedraagt het tarief voor niet-inwoners op de eerste schijf van 13.583 EUR 0 %, op de schijf tussen 13.583 EUR en 39.409 EUR 12 % en op alles wat hoger is 20 % (of meer).

In Engeland worden niet-inwoners aan dezelfde tarieven belast als Britse ingezetenen. Maar ook hier zijn de tarieven gevoelig lager dan in België. De eerste schijf van 36.000 EUR wordt aan 20 % belast. Alles wat hoger is wordt aan 40 % belast.

- Andere

Naast het voordeel van de lagere tarieven, kan bovendien soms nog genoten worden van aanzienlijke persoonsgebonden en standaard aftrekken (in Frankrijk bedraagt het standaard abatement bijvoorbeeld 10 %) of kan genoten worden van voordelige regelingen. (bvb de 30%-regeling in Nederland, le régime d'impatrié in Frankrijk, tegenhangers van het Belgisch speciaal aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden).

Belastingheffing in België

Het in het buitenland verkregen loon wordt in België dus vrijgesteld van belastingheffing. Betreffend loon wordt immers in het buitenland belast. De vrijstelling in België gebeurt evenwel onder progressievoorbehoud.

Dit komt hierop neer dat het buitenlandse netto-inkomsten (d.i. na aftrek van de daarop betrekking hebbende sociale zekerheidsbijdragen en na aftrek van de reeds betaalde buitenlandse belastingen) in aanmerking genomen worden voor de berekening van het belastingtarief dat zal worden toegepast op de in België belastbare inkomsten.

In concreto zal de Belgische werknemer die tevens in het buitenland een beroepsactiviteit uitoefent, in zijn aangifte personenbelasting, zijn wereldwijd inkomen dienen aan te geven. In eerste instantie zal de Administratie dan het verschuldigd bedrag aan belastingen berekenen

op het totale salarisinkomen. Vervolgens zal het aldus bekomen belastingbedrag worden verminderd met het gedeelte van die totale belasting dat betrekking heeft op het buitenlandse.

De grensarbeiderregeling

Bij de opzet van een salary split structuur met Frankrijk, moet rekening gehouden worden met de in het verdrag opgenomen grensarbeiderregeling. Hierbij dient opgemerkt te worden dat deze grensarbeidersregeling verdwijnt voor de Belgisch rijksinwoners met ingang van inkomstenjaar 2007. Voor de Franse rijksinwoners zijn er in overgangsmaatregelen voorzien. Van zodra de ter zake gestelde voorwaarden vervuld zijn, is de grensarbeiderregeling van rechtswege van toepassing en mag de woonplaatsstaat het betreffende buitenlands salaris belasten.

Indien aan alle voorwaarden cumulatief wordt voldaan, worden de nagestreefde doeleinden bij het opzetten van een salary-split niet bekomen. Het gedeelte van het salaris dat betrekking heeft op de in Frankrijk uitgeoefende werkzaamheid zal immers toch in België belast worden, samen met het - desgevallend - eigenlijke Belgisch salaris. Merk op dat de grensarbeiderregeling niet van toepassing is op bestuurders.

b). Tewerkstelling in een land zonder verdrag

Indien de buitenlandse tewerkstelling gebeurt in een land waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten, zal het buitenlands inkomen zowel in België als in het land waar de beroepswerkzaamheid wordt uitgeoefend, belast worden. Op het eerste gezicht lijkt dit een te mijden situatie te zijn. Nochtans kan er in specifieke gevallen toch nog voordeel gedaan worden in dergelijke situatie.

Eerst en vooral - zoals ook geldt in een verdragssituatie - wordt de buitenlandse belastbare grondslag verminderd met de Belgische en/of buitenlandse sociale bijdragen, alsmede, met de in het buitenland betaalde belastingen.

Vervolgens wordt de Belgische belasting op de inkomsten die in het buitenland gerealiseerd en belast werden, met de helft verminderd.

Tenslotte kan - in toepassing van de zgn. ABOS-circulaire - in bepaalde gevallen, naast toepassing van het 'gewoon kostenforfait', een extra kostenaf trek van 30 %, met een maximum van 11.250 EUR, toegestaan worden.

Indien de buitenlandse belasting erg laag kan gehouden worden, kan aldus in sommige gevallen toch nog een belastingvoordeel bekomen worden.

4. Sociale zekerheidsaspecten

Naast de fiscale aspecten van een salary-split, dient tevens rekening te worden gehouden met de gevolgen op het vlak van de sociale zekerheid. Waar dienen sociale zekerheidsbijdragen betaald te worden en op welke manier worden de rechten opgebouwd?

Deze vraag dient verschillend beantwoord te worden al naargelang de tewerkstelling van de werknemer binnen of buiten de EU gebeurt.

a. Binnen EU-verband

Ingeval een onderdaan van één van de EU-lidstaten tewerkgesteld wordt op het grondgebied van de EU, zal de EU-verordening 1408/71 van toepassing zijn.

Het algemeen principe dat in deze verordening is vastgelegd, is dat het sociale zekerheidsstelsel van het land waar de werknemer zijn werkzaamheden verricht, van toepassing is.

Ingeval van gelijktijdige tewerkstelling van een werknemer in verschillende lidstaten, zal in principe slechts de wetgeving van één enkele staat van toepassing zijn.

- Indien de werknemer gelijktijdig in meerdere lidstaten is tewerkgesteld voor meerdere werkgevers en hij oefent een gedeelte van zijn werkzaamheden uit op het grondgebied van de lidstaat waar hij woont, dan zal de sociale zekerheidswetgeving van deze laatste van

toepassing zijn. Een Belg die in België woont en werkt deels voor een onderneming met zetel in Frankrijk en deels in België voor een Belgische onderneming, zal voor de gehele tewerkstelling aan de Belgische sociale zekerheidswetgeving onderworpen zijn.

- Indien de werknemer niet werkt op het grondgebied van zijn woonstaat, dan dient een onderscheid gemaakt te worden:
- Wanneer de werknemer gelijktijdig in meerdere lidstaten is tewerkgesteld voor meerdere werkgevers die allen hun domicilie of zetel op het grondgebied van 1 lidstaat hebben en hij werkt daarbij dus niet in het land waar hij woont, dan is de sociale zekerheidswetgeving van de staat waar de zetel van de ondernemingen of het domicilie van de werkgevers zich bevindt, van toepassing. Een Zweed die in België woont en in Frankrijk en Italië werkt voor 2 ondernemingen die allebei hun zetel in Duitsland hebben, zal onderworpen zijn aan de Duitse sociale zekerheidswetgeving.
- Wanneer de werknemer gelijktijdig in meerdere lidstaten is tewerkgesteld voor meerdere werkgevers die hun zetel of domicilie op het grondgebied van verschillende lidstaten hebben en hij werkt daarbij niet op het grondgebied van de lidstaat waar hij woont, dan is de sociale zekerheidswetgeving van de woonstaat toch weer van toepassing. Een werknemer, woonachtig in Frankrijk, werkt in België voor een onderneming met zetel in België en is tevens werkzaam in Italië voor een onderneming met zetel in Italië, zal aan de Franse sociale zekerheidswetgeving onderworpen worden.

In bepaalde gevallen kan de toepassing van deze regeling aanleiding geven tot interessante optimalisatiemogelijkheden voor Belgische vennootschappen die deel uitmaken van een internationale groep. Zoals iedereen weet liggen de patronale lasten in België erg hoog, zodat toepassing van een buitenlandse wetgeving, met veel lagere of geen patronale bijdragen een gevoelige besparing kan opleveren op de totale salariskost.

In principe zal met ingang van 1 mei 2010 de nieuwe EU-Verordening 883/2004 in werking treden. Teneinde de impact te beperken op de huidige situaties van internationale tewerkstelling is er voorzien in overgangsmaatregelen. Wijzigingen worden doorgevoerd op het vlak van:

- Introductie van het begrip substantiële werkzaamheden: een activiteit in de woonstaat wordt slechts als substantieel beschouwd als deze 25% van de arbeidstijd en/ of bezoldiging bedraagt.
- Het wegvallen van de uitzonderlijke regel waarbij een persoon die gelijktijdig als zelfstandige en als werknemer in verschillende lidstaten werkt, onderworpen is aan de sociale zekerheidswetgeving van zowel de lidstaat waar de werknemer is tewerkgesteld (voor wat betreft de werknemersactiviteiten) als aan de wetgeving van de lidstaat waar de zelfstandige activiteiten worden uitgeoefend (voor wat de zelfstandige activiteiten betreft). Deze dubbele onderwerping verdwijnt onder de nieuwe verordening, waarbij het land waar de werknemersactiviteiten worden uitgeoefend, bevoegd zal zijn.

Voor een maximumduur van 10 jaar worden in overgangsmaatregelen voorzien. Conform deze overgangsmaatregelen zullen situaties die reeds bestaan op het ogenblik van de inwerkingtreding van de nieuwe Verordening, verder onderworpen blijven aan de sociale zekerheidswetgeving zoals aangeduid onder de regels van de huidige Verordening op voorwaarde dat:

- De internationale tewerkstellingssituatie ongewijzigd blijft; en
- De werknemer of zelfstandige niet expliciet vraagt om de toepassing van de nieuwe Verordening.

b. Buiten EG-verband

Met verschillende landen die geen lid zijn van de EU, zijn bilaterale overeenkomsten afgesloten op het vlak van de sociale zekerheid. De algemene regel die in de meeste van deze bilaterale overeenkomsten neergelegd is, voorziet dat de werknemer onderworpen wordt aan de wetgeving van het land waar hij werkt. Vermits in de meeste van deze verdragen geen specifieke regeling voorzien is voor werknemers die tegelijkertijd in beide landen tewerkgesteld zijn, zal elke tewerkstelling beheerst worden door de wetgeving van de staat op wiens grondgebied ze wordt uitgeoefend. De werknemer zal in dat geval dus onder de toepassing vallen van de sociale zekerheidswetgeving van de twee staten.

5. Voorbeeld

Een directeur van een Belgische multinational staat op de loonlijst van de Belgische moedervenootschap. Als Belgische rijksinwoner is hij onderworpen aan Belgische sociale zekerheid en over zijn totaal inkomen belastbaar in de Personenbelasting. Hij onderneemt regelmatig zakenreizen naar de zetel van de Nederlandse en Spaanse dochtervennootschappen. Aldus spendeert hij ongeveer 40% van zijn arbeidstijd in Nederland en 20% van zijn arbeidstijd in Spanje. Doordat zijn salaris volledig uitbetaald wordt door de Belgische werkgever en hij anderzijds minder dan 183 dagen respectievelijk in Nederland en Spanje doorbrengt, is en blijft zijn salaris op grond van zowel het Belgisch/Nederlands dubbelbelastingverdrag als op grond van het Belgisch/Spaans dubbelbelastingverdrag volledig in België belastbaar. Bij een bruto jaarsalaris van 125.000 EUR wordt zijn netto jaarsalaris als volgt berekend.

100% Belgische payroll

Brutosalaris	125.000,00
Sociale zekerheid	-16.337,50
Belgische belasting	-46.962,39

Netto salaris	61.700,11

Doordat hij uiteindelijk toch ten behoeve van de Nederlandse respectievelijke Spaanse dochtervennootschappen aldaar werkzaamheden verricht, wordt besloten om hem op de loonlijst te plaatsen van de drie verschillende vennootschap waarvoor hij regelmatig arbeid presteert. Aldus, zal 40% van zijn salaris door de Belgische vennootschap uitbetaald worden. Wordt 40% van zijn salaris in Nederland door de Nederlandse vennootschap uitbetaald, terwijl het resterende 20% door de Spaanse vennootschap zal uitbetaald worden.

Hij is tewerkgesteld in verschillende E.U.-landen waaronder België, zijn woonplaatsland. Op grond van de verordening 1408/71 blijft de directeur onderworpen aan Belgische sociale zekerheid. Zowel de Nederlandse vennootschap als de Spaanse vennootschap zal op het door hen ten laste genomen salaris Belgische sociale zekerheid moeten afdragen.

Doordat zijn salaris nu ten laste genomen wordt door een lokale werkgever voor de in Nederland respectievelijk Spanje gepresteerde arbeid wordt daarentegen het salaris belastbaar in de landen waar hij tewerkgesteld wordt. Aldus, op grond van de dubbelbelastingverdragen zal dus Nederland en Spanje het door de respectievelijke vennootschappen uitbetaald salaris mogen belasten volgens de Nederlandse respectievelijk Spaanse fiscale wetgeving. In België daarentegen zal de betrokkene verder belastbaar blijven over zijn wereldwijd inkomen, maar het salaris dat genoten werd in Nederland en in Spanje zal in België moeten vrijgesteld worden met progressie voorbehoud. Na de invoering van de salary split ziet het nieuwe jaarsalaris van de directeur er als volgt uit:

Assumpties

Gehuwd, geen kinderen
 Brutosalaris : 125.000 EUR

Salary split

België	40%
Nederland	40%
Spanje	20%

Toepassing Belgische sociale zekerheid

Toepassing 30% regel in Nederland

Geen toepassing van (locale) aftrekken in Spanje, vast belastingtarief van 24%.

Berekening netto salaris

	40% <u>België</u>	40% <u>Nederland</u>	20% <u>Spanje</u>	100% <u>Totaal</u>
Brutosalaris	50.000,00	50.000,00	25.000,00	125.000,00
Sociale zekerheid	-6.535,00	-6.535,00	-3.267,50	-16.337,50
	-----	-----	-----	-----
Belastbaar	43.465,00	43.465,00	21.732,50	108.662,50
Belastingen	-19.558,07	-2.635,00	-6.000,00	-28.193,07
	-----	-----	-----	-----
Netto salaris	23.906,93	40.830,00	15.732,50	80.469,43

Zonder het brutosalaris van een betrokken kaderlid te moeten verhogen stijgt zijn netto salaris na de invoering van een salary split van 61.700,11 EUR naar 80.469,43 EUR wat bijna een netto verhoging inhoudt van 18.800 BEF.

Bijzonder belastingregime voor tijdelijk in België gedetacheerde kaderleden

I. Inleiding

In een administratieve circulaire van 8 augustus 1983 beschrijft de Belgische Administratie der Directe Belastingen, het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden, ook wel de "Circulaire" genoemd. Aan dit bijzonder belastingstelsel kan gespecialiseerd buitenlands personeel, gedetacheerd in België om er tijdelijk te werken in internationale handelsondernemingen, coördinatiecentra of centra voor wetenschappelijk onderzoek, onderworpen worden. Dit aanslagstelsel vereist dat de belanghebbende aan een bepaald aantal voorwaarden voldoet om als niet-rijksinwoner te kunnen worden beschouwd. Deze zal dan worden belast, conform het Wetboek van Inkomstenbelastingen op de inkomsten behaald of verkregen in België. Het aandeel van zijn bezoldiging, overeenstemmend met de verrichte prestaties buiten België, zal niet belast worden in België. Tenslotte zal de werkgever van de betrokkene in staat zijn om hem te vergoeden voor het excedent van uitgaven veroorzaakt door zijn transfert naar België.

De wettelijke basis van deze Circulaire is terug te vinden in de artikelen 2,§1,1°, 227 en 228 WIB92. Dergelijke circulaire's mogen natuurlijk niet afwijken van de wet. Zij zijn samengesteld uit richtlijnen van het ministerie van Financiën teneinde een oordeelkundige toepassing en interpretatie van de wet door de Taxatiediensten te verzekeren. Gegrond op de concrete ervaring in talrijke gevallen, is de Circulaire inzake de belasting van buitenlandse kaderleden een gangbare praktijk geworden.

Het fundamenteel doel van het bijzonder aanslagstelsel is niet het toekennen van bijzondere voordelen aan de niet-verblijfhoudende kaderleden maar veeleer om voor de werkgevers de tewerkstellingskost in België te verminderen.

Alvorens een diepgaande studie over het onderwerp te beginnen, is het noodzakelijk de grote lijnen van de Circulaire samen te vatten. De Circulaire voorziet dat een tijdelijk gedetacheerd buitenlands kaderlid in België op fiscaal vlak kan worden beschouwd als niet-verblijfhouder. De Circulaire biedt aan het statuut van niet-verblijfhouder voor deze kaderleden enkele fiscale voordelen. Dit kaderlid mag de pro-rata van zijn bezoldiging overeenstemmend met prestaties buiten België uitsluiten uit zijn belastbaar inkomen. Tegelijkertijd mag de werkgever het kaderlid belastingvrij vergoeden voor bepaalde uitgaven eigen aan de werkgever. Het globaal bedrag van deze belastingvrije vergoeding is beperkt tot 11.250,00 €, of 29.750,00 €, naargelang de omstandigheden.

II. De Circulaire van 8 augustus 1983

1. Het statuut van niet-verblijfhouder

Het basisprincipe van de Circulaire is dat een buitenlands kaderlid, dat tijdelijk gedetacheerd wordt vanuit het buitenland naar België, op fiscaal vlak als niet-inwoner mag worden beschouwd, wanneer hij aan een reeks feitelijke voorwaarden voldoet. De voorwaarden vinden hun grondslag in de wet, de rechtsleer en de rechtspraak. Artikel 227 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen voorziet dat aan de Belasting van de Niet-Inwoners, de niet-rijksinwoners onderworpen zijn. Artikel 2 van hetzelfde Wetboek onderwerpt aan de personenbelasting de inwoners van het rijk, nl. de personen die in België hun woonplaats hebben gevestigd of de zetel van hun fortuin. Hieruit volgt dat om fiscaal niet-inwoner te zijn, een persoon moet aantonen dat ofwel zijn woonplaats ofwel de zetel van zijn fortuin zich niet in België bevindt. Dit lijkt op het eerste zicht moeilijk voor een kaderlid, dat tengevolge van zijn detachering in België, een woning in België betreft, dikwijls met zijn familie.

De fiscale woonplaats wordt immers bepaald door de band met de wettelijke woning en meer in het bijzonder met de woning die dient tot huisvesting van het huisgezin.

De theorie van de circulaire is dat in bepaalde omstandigheden het buitenlands kaderlid zich in België bevindt om redenen die voortvloeien uit de wil van zijn werkgever en niet uit zijn eigen wil.

Het is de bedoeling van het buitenlands kaderlid om terug te gaan wonen in zijn land van herkomst van zodra zijn opdracht in België volbracht is. Zijn voornemen om terug te keren kan zich uiten in het feit dat hij in het buitenland over een woning beschikt, in het feit dat de kinderen verder onderwijs volgen in het buitenland of in het feit dat de huurovereenkomst van de woning in België een

'diplomatieke clause' bevat. Het argument is nog overtuigender als de echtgenoot en de kinderen steeds in het buitenland verblijven. Het volstaat niet dat enkel het werkelijke domicilie zich in het buitenland bevindt. Bovendien moet de zetel van het fortuin zich in het buitenland bevinden, nl. niet de plaats waar de goederen, die het fortuin vormen, zich bevinden, maar wel de plaats van waaruit hun eigenaar ze beheert of over hun beheer waakt, de plaats waar iemand de zetel van zijn goederen en bezigheden heeft. De Circulaire steunt op de theorie dat het buitenlands kaderlid de zetel van zijn goederen of bezigheden in het buitenland kan behouden zelfs indien hij tijdelijk in België werkt. Zij citeert als voorbeelden het bezit van roerende en onroerende goederen in het buitenland, het bestaan van een levensverzekeringscontract in het buitenland, verdere deelname aan een groepsverzekeringscontract, of aan een ander spaarplan of pensioenplan in het buitenland.

Men merkt op dat de tot hiertoe genoemde criteria van toepassing kunnen zijn op gelijk welke werknemer die zich in België vestigt om er tijdelijk te werken alvorens naar zijn land van herkomst terug te keren. Zo'n persoon zal op fiscaal vlak normaliter beschouwd worden als een Belgisch ingezetene, daar dergelijke persoon vrijwillig zou gekozen hebben om in België te werken gedurende een bepaalde periode en om er tijdens die periode te wonen.

Er is bijgevolg geen reden om deze persoon als niet verblijfhouder van België aan te merken. Daarentegen kiest het kaderlid dat in een internationale groep werkt niet om in België te wonen uit eenvoudige persoonlijke voorkeur, maar bevindt hij er zich omwille van de nauwe banden die bestaan tussen hem en de groep waarvoor hij werkt.

Het kaderlid wordt daarom door de administratie geacht zijn banden met het buitenland te hebben aangehouden en is zijn verblijf in België niet duurzaam. Vandaar wordt hij in België als niet verblijfhouder aangemerkt. Men moet er anderzijds wel de dikwijls verwarrende gevolgen van aanvaarden. Het buitenlands kaderlid is fiscaal gezien geen Belgisch inwoner, maar heeft hij dan een fiscale woonplaats in een ander land? Doordat het kaderlid soms voor vele jaren naar België uitgezonden wordt en alhier op een min of meer bestendige wijze verblijft, kan hij volgens de fiscale wetgeving van zijn land van herkomst aldaar evenzeer als niet-inwoner worden beschouwd. In die uitzonderlijke situatie wordt hij dan nergens als fiscaal ingezetene aangemerkt. Dit kan desgevallend voordelig zijn vermits hij nergens over zijn wereldwijd inkomen belastbaar is. De afwezigheid van een fiscale woonplaats in België houdt voor de betrokkene ook in dat hij de bescherming van de door België ondertekende dubbelbelastingverdragen niet zal kunnen invoeren als Belgisch inwoner.

De Circulaire omschrijft het land van herkomst van een kaderlid als 'het land waar een kaderlid vóór zijn detachering of tewerkstelling in België, in laatste instantie als rijksinwoner aan de belasting werd onderworpen, of dat waarvan de betrokkene aantoonbaar dat hij er het centrum van zijn economische belangen heeft behouden'.

Om te vermijden dat sommige criteria te veel aan belang zouden winnen in verhouding tot andere, preciseert de Circulaire dat op zichzelf genomen de verwerving in België van een woning waarvoor de belastingplichtige een lening bij een Belgische financiële instelling heeft aangegaan, niet toelaat te besluiten dat het kaderlid in België gevestigd is. Hetzelfde geldt indien de geschreven arbeidsovereenkomst voor onbepaalde duur werd aangegaan of indien er geen geschreven arbeidsovereenkomst is, wat naar Belgische recht een aanwerving voor onbepaalde duur inhoudt.

De Circulaire vestigt een vermoeden 'iuris tantum' dat een buitenlands kaderlid dat onder de door haar gestelde voorwaarden naar België komt de hoedanigheid van niet-rijksinwoner behoudt, tenzij het onderzoek zou uitwijzen dat (in latere jaren) ten gevolge van een verandering in zijn toestand, hij zijn woonplaats en de zetel van zijn fortuin in België gevestigd heeft. Evenwel is het feit dat het kaderlid reeds in België als niet-verblijfhouder verbleef op het ogenblik van zijn aanwerving geen hinderpaal voor het behoud van zijn statuut van niet-rijksinwoner.

Hoewel er een vermoeden bestaat dat het kaderlid, niet-rijksinwoner, dat in België van dienstbetrekking verandert, rijksinwoner wordt, zal de Administratie der Directe Belastingen onderzoeken of het kaderlid blijft voldoen aan de voorwaarden om de hoedanigheid van niet-rijksinwoner te behouden. Het vermoeden kan dus weerlegd worden.

Het statuut van niet-verblijfhouder van een kaderlid, dat 'tijdelijk' naar België, wordt gedetacheerd, wordt hem voor onbepaalde tijd toegekend.

Het statuut van niet-rijksinwoner zal verloren gaan op de dag dat het kaderlid niet langer meer aan de voorwaarden voldoet die hem deze hoedanigheid toekennen. Indien dit verlies plaatsvindt in de loop

van het jaar zal het kaderlid aan de Belasting der Niet-Inwoners onderworpen zijn tot de datum van het verlies van de hoedanigheid en aan de Personenbelasting voor de rest van het jaar.

2. Toepassingsgebied

Het toepassingsgebied van de Circulaire is enerzijds afgebakend door de functie van het kaderlid en anderzijds door de groepsstructuur van de onderneming waarin het kaderlid is tewerkgesteld. De Circulaire verwijst naar de aard van de functie van het kaderlid alsook naar de structuur van de ondernemingen waarin het werkt. De tekst viseert 4 categorieën 'kaderleden':

1. de personen die uitsluitend functies uitoefenen welke een bijzondere kennis en verantwoordelijkheid vereisen, namelijk de functie van een leider;
2. de bedrijfsleiders die werkelijke en vaste functies uitoefenen,
3. het gespecialiseerd personeel, d.w.z. de personen die zonder kaderlid te zijn, een zodanige specialisatie hebben dat hun aanwerving in België uiterst moeilijk zonet onmogelijk is;
4. de vorsers die gedetacheerd zijn in wetenschappelijke onderzoekscentra en –laboratoria.

Daarentegen sluit de Circulaire het personeel uit met een lager of ondergeschikte functie (administratief, secretariaats- en ander gelijkaardig niet-leidinggevend personeel) waarvan de aanwerving in het buitenland niet noodzakelijk is en dat door Belgen kan worden vervangen.

De theorie van de tekst is alvast dat de kaderleden uit elk van deze vier categorieën zich in België bevinden omdat hun functies moeilijk te vinden zijn op de Belgische arbeidsmarkt. Bovendien is het vereist dat deze kaderleden zich in België bevinden omdat:

- zij door buitenlandse ondernemingen in het land zijn gedetacheerd om er tijdelijk te werken, hetzij in één of meer inrichtingen van die ondernemingen, hetzij in één of meer vennootschappen welke onder de controle van die ondernemingen staan;
- zij door buitenlandse ondernemingen die deel uitmaken van een internationale groep, in het land zijn gedetacheerd om er tijdelijk te werken in één of meer Belgische vennootschappen welke van dezelfde groep deel uitmaken of in een controle- of coördinatiekantoor van de ondernemingen dat binnen die groep werkt;
- zij rechtstreeks in het buitenland zijn aangeworven door een Belgische vennootschap, dochtermaatschappij van een buitenlandse vennootschap of door een Belgische onderneming die deel uitmaakt van een internationale groep, om tijdelijk te werken in de Belgische vennootschap of de onderneming zelf of in een door de internationale groep in België gevestigde controle- of coördinatiekantoor.

Daarentegen is de voorwaarde van het bestaan van een buitenlandse onderneming of een internationale groep niet van toepassing indien het gaat om een buitenlandse vorsers. Het volstaat aan te tonen dat de vorsers vanuit het buitenland werd gedetacheerd of er rechtstreeks werd aangeworven om in België zijn activiteit uit te oefenen in een Belgisch of buitenlands wetenschappelijk onderzoekscentrum of laboratorium.

3. Terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever

Het Belgisch fiscaal recht belast in hoofde van elke werknemer (of bedrijfsleider) niet alleen de eigenlijke bezoldiging maar ook voordelen van alle aard die hem door zijn werkgever werden toegekend, alsook de voordelen die voortvloeien uit het feit dat de werkgever bedrijfsuitgaven of privé-uitgaven die eigen zijn aan de werknemer (of de bedrijfsleider) betaalt. Daarentegen worden vergoedingen, die werden bekomen als terugbetaling van werkelijke uitgaven eigen aan de werkgever of de vennootschap, niet in hoofde van de werknemer belast.

In het kader van de Circulaire kan de werkgever aan het buitenlands kaderlid bepaalde belastingvrije vergoedingen toekennen die gekwalificeerd worden als een terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever. Als uitgaven van die aard worden beschouwd die welke door de werkgever ter ontlasting van de buitenlandse kaderleden worden gedragen, ofwel rechtstreeks in de vorm van specifieke terugbetalingen, ofwel in de vorm van forfaitair geraamde terugbetalingen, in de mate dat het gaat om terugbetalingen die bestemd zijn om de meeruitgaven te dekken welke het rechtstreeks gevolg zijn van de detachering of tewerkstelling in België.

Die terugbetalingen vertegenwoordigen ten name van de kaderleden geen bezoldiging, noch enig ander belastbaar voordeel.

Onder 'meeruitgaven' in de zin van wat voorafgaat worden verstaan, de hogere kosten en lasten die de kaderleden moeten uitstaan wegens hun verblijf in België ten opzichte van de kosten en lasten die zij zouden hebben uitgestaan indien zij in hun land van herkomst tewerkgesteld gebleven waren.

De werkgever moet het bestaan en het bedrag van de uitgaven, die voor zijn rekening gedaan werden, rechtvaardigen. Indien het bedrag van sommige bedrijfsuitgaven door de werkgever forfaitair wordt berekend verliezen ze hierdoor niet de aard van werkelijke uitgaven.

In de zin van wat voorafgaat worden o.m. beschouwd als terugbetalingen van uitgaven die aan de werkgever of de vennootschap eigen zijn, die welke bestemd zijn tot het dekken van de volgende uitgaven en lasten, die hetzij van eenmalige, hetzij van regelmatig weerkerende aard zijn.

a. eenmalige uitgaven en lasten:

- de uitgaven en lasten die voortvloeien uit de verhuizing naar België;
- de inrichtingskosten van de woning in België;
- de uitgaven en lasten veroorzaakt door de verhuizing van België naar het buitenland.

b. regelmatig weerkerende uitgaven en lasten:

- het verschil in kosten voor huisvesting en levensduurte tussen België en het land van herkomst van het kaderlid;
- de onderwijskosten voor de kinderen die lager of middelbaar onderwijs volgen in internationale of private scholen;
- de kosten voor een jaarlijkse reis voor het kaderlid en zijn gezinsleden naar het land van herkomst (voor vliegtuigreizen worden alleen de kosten verbonden aan de verplaatsingen in economy-klasse aangenomen);
- het geleden verlies wanneer de woning in het land van herkomst niet of slechts onder de normale huurwaarde kan worden verhuurd;
- de reiskosten wegens bijzondere omstandigheden (overlijden of zware ziekte van naaste familieleden van het kaderlid of van zijn echtgenote);
- de koersverschillen;
- de "tax equalisation";
- de reiskosten voor kinderen die in het buitenland studeren, voor maximum twee reizen per jaar om hun ouders te bezoeken.

De vergoeding voor 'tax equalisation' is de vergoeding die de werkgever aan het kaderlid verleent om hem schadeloos te stellen voor het hogere bedrag van inkomstenbelasting, dat wegens de detachering in België moet worden gedragen.

De vergoeding voor huisvestingskosten bedraagt het verschil in huur dat door het kaderlid wordt gedragen in verhouding met datgene in zijn land van herkomst. Indien het kaderlid eigenaar is van zijn tijdelijke woning in België worden de huisvestingskosten in België geraamd op 100/60 van het kadastraal inkomen.

De uitgaven ingegeven door de wens een overdadige levensstijl te voeren komen niet in aanmerking. De meerkosten inzake verwarming, elektriciteit, gas, water, enz. worden niet in aanmerking genomen voor het verschil in huisvestingskosten. Daarentegen kunnen deze uitgaven redelijkerwijs wel in aanmerking genomen worden voor het verschil in levensduurte.

De terugbetaling van de kosten eigen aan de werkgever moet in principe gebeuren aan de hand van werkelijke meeruitgaven. Voor vele van die uitgaven zal het dikwijls niet mogelijk zijn het bedrag ervan juist te bepalen.

De administratie aanvaardt dat de meeruitgaven waarvan het bedrag niet kan bewezen worden op forfaitaire basis berekend worden.

Bij deze forfaitaire berekening kan uitgegaan worden van de bezoldigingspolitiek die binnen de internationale groep toegepast wordt voor uitgezonden werknemers, indien deze bezoldigingspolitiek inderdaad, bovenop het salaris aan de uitgezonden werknemer, diverse 'expatriate' vergoedingen toekennen.

Voor buitenlandse kaderleden die een brutobezoldigingsregeling genieten waarin geen onderscheid is gemaakt tussen het gedeelte dat de beroepswerkzaamheid vergoedt en het gedeelte dat bestemd is om de meeruitgaven te dekken die voortvloeien uit de detachering of tewerkstelling in België, schrijft de Circulaire voor dat de werkgever onder de controle van de administratie die samenstelling moet geven van het gedetailleerde bedrag van de vergoedingen.

Daartoe heeft de administratie een zogenaamde technische nota uitgevaardigd waarin de forfaitaire berekeningswijze opgenomen wordt van een aantal vergoedingen die aan de kaderleden kunnen worden toegepast.

De belastingvrije terugbetaling voor de onderwijskosten worden slechts aanvaard voor zover het gaat om schoolgeld, lesgeld, kosten voor plaatselijk vervoer en de andere kosten die door de school vereist zijn voor kinderen die in België in een internationale of privéschool lager of middelbaar onderwijs volgen. De terugbetaling van onderwijskosten in het buitenland wordt niet toegestaan. De Administratie kan ze geval per geval toestaan, indien ze rechtstreeks voortvloeien uit de detachering of de tewerkstelling van de ouders in België.

Er moet eveneens worden opgemerkt dat er een limiet bestaat voor het bedrag van de terugbetalingen der bedrijfsuitgaven eigen aan de werkgever. De regelmatig terugkerende uitgaven vernoemd onder rubriek (b) hierboven met uitzondering van de onderwijskosten, zijn beperkt tot 11.250,00 € per jaar voor de kaderleden van productiemaatschappijen en tot 29.750,00 € per jaar voor de kaderleden van controle- en coördinatie kantoren en voor vorsers in de wetenschappelijke onderzoekcentra en laboratoria.

Worden beschouwd als controle- en coördinatiekantoren de vennootschappen naar Belgisch of buitenlands recht en de Belgische inrichtingen van buitenlandse ondernemingen, die uitsluitend zijn opgericht met het doel de werkzaamheden (met inbegrip van het onderzoek) of de verrichtingen te controleren of te coördineren van Belgische of buitenlandse vennootschappen, of van inrichtingen die tot een internationale groep van vennootschappen behoren of die afhangen van een buitenlandse 'moedervernootschap' of nog van een buitenlandse natuurlijk persoon of van een buitenlandse groep van natuurlijke personen. Worden eveneens als controle- en coördinatiekantoren beschouwd de autonome diensten van vennootschappen naar Belgisch of buitenlands recht van Belgische inrichtingen, die uitsluitend een controle- of coördinatieopdracht vervullen waarvan hierboven sprake. Als wetenschappelijke onderzoekingscentra en laboratoria worden beschouwd de Belgische of buitenlandse instellingen naar publiek of privaat recht of de autonome diensten van Belgische of buitenlandse vennootschappen of van Belgische inrichtingen van buitenlandse ondernemingen waarvan de bedrijvigheid uitsluitend bestaat uit wetenschappelijk of technisch onderzoek op gelijk welk gebied. Onder 'wetenschappelijk of technisch onderzoek' wordt een geheel van intellectuele of andere werkzaamheden verstaan die erop gericht zijn nieuwe kennis of wetten, of nog nieuwe fabricagemethoden of nieuwe producten te ontdekken.

Evenwel moet inzonderheid worden uitgesloten, het eenvoudig inzamelen van inlichtingen of documentatie, behoudens wanneer deze laatste moeten dienen om die werkzaamheden voor te bereiden.

4. De prestaties in het buitenland

Als niet-rijksinwoner zijn de betrokken kaderleden enkel aan de belasting onderworpen voor wat betreft hun inkomsten behaald en verkregen in België.

Aldus bepaalt de Circulaire dat het salaris van een kaderlid dat proportioneel betrekking heeft op in het buitenland gepresteerde werkdagen, niet belastbaar is in België.

Na uitschakeling van de vergoedingen die als een terugbetaling van uitgaven eigen aan de werkgever kunnen worden aangenomen, moeten de totale bezoldigingen worden gesplitst in een gedeelte dat betrekking heeft op de in België uitgeoefende beroepswerkzaamheid (belastbare bezoldigingen) en in een gedeelte dat verband houdt met de in het buitenland uitgeoefende beroepswerkzaamheid (niet belastbare bezoldigingen).

Het komt er dus op neer een opdeling te maken tussen de inkomsten van Belgische oorsprong (belastbaar) en de inkomsten van buitenlandse oorsprong (niet belastbaar) overeenkomstig het aantal in België en in het buitenland gepresteerde werkdagen. Bij gebreke van andere gegevens, wordt geacht dat het betrokken kaderlid voor zijn prestaties in België en voor die in het buitenland op dezelfde manier wordt bezoldigd. M.a.w. om in dit geval de belastbare bezoldiging vast te stellen moet de totale jaarbezoldiging worden vermenigvuldigd met een breuk waarvan de teller het aantal van de in België gepresteerde werkdagen van het jaar omvat en de noemer het totaal aantal van de tijdens hetzelfde jaar of tijdens de beschouwde periode ervan in België en in het buitenland gepresteerde werkdagen. Als werkdagen worden in aanmerking genomen, de andere dagen dan de zaterdagen (in de vijfdaagse werkweek), de zondagen, de feestdagen, de jaarlijkse vakantiedagen, alsmede de ziekte en hersteldagen die door een medisch attest worden gerechtvaardigd.

In geval van reizen met beroeps karakter naar het buitenland, wordt de dag van vertrek uit België wel, maar die van terugkeer niet als een in België gepresteerde werkdag in aanmerking genomen. Indien vertrek en terugkeer samenvallen op dezelfde dag heeft de Administratie gesteld dat zo'n dag als een werkdag gepresteerd in het buitenland, kan beschouwd worden indien deze werkdag volledig in het buitenland werd doorgebracht.

De Circulaire laat evenwel toe dat het bewijs wordt geleverd dat het kaderlid voor zijn werkzaamheden in het buitenland op een andere manier werd vergoed dan voor zijn werkzaamheden in België. Zo bijvoorbeeld zou een kaderlid een arbeidscontract kunnen hebben met een Belgische vennootschap en een ander arbeidscontract met een buitenlandse vennootschap. Het Belgisch contract zou kunnen voorzien dat de werknemer 75% van zijn tijd ten dienste stelt van de Belgische vennootschap tegen een tarief van X per maand, het andere contract dat hij 25% van zijn tijd ten dienste stelt van de buitenlandse vennootschap tegen een tarief van Y per maand.

Het kaderlid zal aan de hand van bewijskrachtige documenten het aantal dagen moeten aantonen dat hij buiten België werkzaam is geweest (bv. vliegtuigtickets, hotelrekeningen, creditcard betalingen in het buitenland, etc.)

5. Procedureregels

De toepassing van het bijzondere aanslagstelsel is onderworpen aan een eenmalige aanvraag die door de werkgever van het kaderlid wordt ingediend, samen met de aanvraag van het kaderlid zelf bij de Adjunct-Directeur van de dienst Buitenland te Brussel.

Deze aanvraag moet worden ingediend uiterlijk binnen de 6 maanden te rekenen vanaf de eerste dag van de maand volgend op die van de tewerkstelling of detachering in België. In een circulaire van 18 juni 1999 aanvaardt de Administratie dat in sommige gevallen bij een laattijdige aanvraag deze niet automatisch geweigerd wordt.

De aanvraag moet vergezeld gaan van een voor ieder van de betrokken kaderleden samengesteld dossier dat alle gegevens (ook de aanvraag van het kaderlid) dient te bevatten, die het de Administratie moet mogelijk maken:

- a) de hoedanigheid van niet-rijksinwoner van het kaderlid na te gaan;
- b) te onderzoeken of alle andere voorwaarden zijn vervuld om het genot van het bijzondere aanslagstelsel te hebben;
- c) de juiste aard te bepalen van de vergoedingen die door de werkgever worden voorgesteld een terugbetaling te vertegenwoordigen van uitgaven die hem eigen zijn;
- d) toezicht uit te oefenen op de werkelijkheid en het bedrag van de terugbetalingen, meer in het bijzonder inzake de kosten voor onderwijs van de kinderen en de tax equalisation.

De Administratie geeft kennis van de getroffen beslissing aan de werkgever en aan de taxatiediensten bevoegd voor de regeling van de belastingtoestand zowel van die werkgever als van de kaderleden.

De werkgever moet op de jaarlijkse op te stellen fiches 281.10 en 281.20 vermelden:

- het totale bedrag van de bezoldigingen die de buitenlandse kaderleden zowel voor de in België als voor de in het buitenland uitgeoefende beroepswerkzaamheid van hun werkgever hebben verkregen.

Wanneer zij hun opdracht uitoefenen in de schoot van een groep van ondernemingen moet op de fiche het totale bedrag worden vermeld van de bezoldigingen die zij in dienst van de verschillende werkgevers, behorend tot die groep, genoten hebben, ongeacht of die bezoldigingen een beroepswerkzaamheid in België of in het buitenland vergoeden.

- Onder een zelf aan te brengen rubriek "uitgaven eigen aan de werkgever" het totale bedrag van de werkelijke en/of forfaitair vastgestelde uitgaven die door de werkgever werden ten laste genomen.

De werkgever dient aan de betrokken kaderleden een attest te overhandigen houdende het detail van de terugbetaalde uitgaven die hem eigen zijn. De kaderleden moeten dit attest bij hun aangifte in de inkomstenbelastingen voegen.

In de jaarlijkse aangifte in de Belasting der Niet-Inwoners zullen de kaderleden een overzicht voegen van de in het buitenland gepresteerde dagen.

Het salarisgedeelte dat proportioneel betrekking heeft op de buitenlandse prestaties wordt in mindering gebracht van het belastbaar salaris. Het saldo wordt opgenomen onder de daartoe bestemde code van de aangifte (bvb code X250 voor werknemers).

Voor de vrijstelling betreffende de in het buitenland gepresteerde dagen moet in dit verband de belastingplichtige het dubbel bewijs leveren:

1. van de echtheid van de dagen die hij in het buitenland heeft doorgebracht;
2. dat deze dagen aan de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid werden besteed.

Over het algemeen moet dit dubbel bewijs worden geleverd aan de hand van een geheel van betrouwbare en overtuigende elementen en documenten zoals inzonderheid:

- transport- en andere aanverwante documenten, met vermelding van naam en datum (Boarding-pass, enz);
- facturen i.v.m. verblijfkosten (hotel, huren van een auto, enz);
- de betalingen van reis- en verblijfkosten met een kredietkaart;
- het bewijs van aanwezigheid op vergaderingen;
- het bewijs van aanwezigheid in de buitenlandse vennootschap bezocht door het kaderlid (uittreksel uit een aanwezigheidsregister, enz);
- getuigschriften van derden.

De documenten die door de belastingplichtige moeten worden voorgelegd zijn afhankelijk van de feitelijke omstandigheden eigen aan iedere situatie, maar moeten een voldoende bewijskrachtig geheel vormen.

Zowel de berekeningsmethode aanbevolen door de administratie als de bewijsmiddelen werden evenwel ernstig in vraag gesteld door het Hof van Beroep te Brussel in zijn arrest van 23 november 1995.

De in het buitenland uitgeoefende werkzaamheid van de niet-inwoner is vrijgesteld van belasting, zonder deze vrijstelling te koppelen aan de voorwaarde dat de werkzaamheid minstens ononderbroken een volledige werkdag in het buitenland moet worden uitgeoefend. Het Hof steunt zijn conclusies door erop te wijzen dat er nergens sprake is van arbeidsdagen of werkdagen, maar alleen van "een in het buitenland uitgeoefende werkzaamheid"; het bewijs van de buitenlandse prestaties is bijgevolg niet beperkt, zodat de tijdsduur evenzeer in dagen als in uren mag worden aangeduid.

6. De sociale zekerheid

Toen het bijzonder belastingregime voor buitenlandse kaderleden werd ingevoerd heeft de Sociale zekerheidsadministratie voorgehouden dat de specifieke terugbetalingen van de uitgaven eigen aan de werkgever enkel aldusdanig kwalificeert voor de toepassing van het belastingstelsel der

kaderleden. Volgens de RSZ maken de belastingvrije vergoedingen toegekend aan de kaderleden, deel uit van het loon onderworpen aan Belgische sociale zekerheid.

Het arbeidshof te Antwerpen (14 februari 1992) en het Hof van Cassatie (17 mei 1993) geven de basis om de kosten eigen aan de werkgever ook op sociaal zekerheidsvlak als kost eigen aan de werkgever te beschouwen en bijgevolg vrij te stellen van sociale zekerheidsbijdrage.

Daartoe dienen volgende voorwaarden vervuld te zijn:

- Er bestaat een verplichting dat de werkgever de vergoedingen betaalt aan de werknemer omwille van zijn tijdelijke tewerkstelling in België. Zo een verplichting kan o.a. opgenomen zijn in het arbeidscontract of in een detacheringbrief.
- De vergoedingen, die kosten dekken die werkelijk door de werknemer gemaakt zijn, resulteren niet in een verrijking voor de werknemer.

De sociale zekerheidsinstanties hebben hun standpunt aan de arresten aangepast.

Sedert enige tijd aanvaarden de sociale zekerheidsinstanties dat de bijkomende kosten voldoende bewezen zijn wanneer zij bepaald zijn op basis van tabellen uitgegeven door bureaus, die gespecialiseerd zijn in internationale beloningstechnieken.

Niet alle internationale ondernemingen doen beroep op deze bureaus. Zulke ondernemingen bieden dan aan hun buitenlandse kaderleden een pakket aan, inclusief vergoedingen voor bijkomende kosten. Voor belastingdoeleinden wordt dan beroep gedaan op de technische nota met het oog op het bepalen van de kosten eigen aan de werkgever.

Midden 1994 hebben de sociale zekerheidsinstanties aangenomen dat ook de kosten eigen aan de werkgever, berekend overeenkomstig de technische nota, in aanmerking komen om vrij van sociale zekerheid te worden betaald.

Bijgevolg zijn de kosten eigen aan de werkgever niet langer onderworpen aan sociale zekerheidsbijdragen op voorwaarde dat de werkgever kan aantonen dat het bedrag van de vergoeding bepaald is overeenkomstig de tabellen opgemaakt door een bureau gespecialiseerd in internationale beloningstechnieken ofwel op grond van de technische nota.

Bovendien blijft het principe dat de vrijstelling van sociale zekerheidsbijdragen op de kosten eigen aan de werkgever enkel kan toegepast worden op voorwaarde dat het kaderlid voor een tijdelijk periode overgeplaatst wordt naar België door een onderneming behorende tot dezelfde groep. Voorts is het vereist dat de Belgische werkgever de verplichting op zich heeft genomen om deze bijkomende kosten, ontstaan door de Belgische tewerkstelling, te vergoeden.

Het begrip "tijdelijke periode" is niet bepaald. Vanuit fiscaal oogpunt is dit in de regel een feitenkwestie. Doch de sociale zekerheidsinstanties zijn helemaal niet gebonden door enige interpretatie of praktijk die hieromtrent bestaat bij de fiscale administratie.

7. Praktijkvoorbeeld

Een buitenlands kaderlid, gehuwd, zonder kinderen geniet tijdens zijn tijdelijke tewerkstelling in België van het bijzonder aanslagstelsel.

Hij was voorheen verblijfhouder van Frankrijk en aldaar tewerkgesteld en is door de Franse moedervenootschap naar de Belgische dochteronderneming uitgezonden om de algemene directie waar te nemen in België.

Bij zijn detachering naar België wordt hem een brutosalaris toegekend van 60.000 EUR. Daarenboven ontvangt hij een onkostenvergoeding van 10.000 EUR, als terugbetaling van de meeruitgaven die het kaderlid moet dragen omwille van zijn tewerkstelling in België. Het kaderlid is onderworpen aan Belgische sociale zekerheid. Zijn echtgenote heeft geen beroepsinkomen.

In 2008 heeft het kaderlid zakenreizen naar het buitenland ondernomen voor een totaal van 67 werkdagen.

Vaststelling van de percentage van in het buitenland gepresteerde werkdagen

Totaal aantal dagen	365
Weekend	-104
Wettelijke feestdagen	-10
Opgenomen verlofdagen	<u>-25</u>
Totaal werkdagen	226

Van deze 226 werkdagen heeft hij 67 dagen in het buitenland doorgebracht. Waardoor hij 29,65% (67/226) van zijn totale arbeidstijd in het buitenland heeft doorgebracht. Dit betekent dat 29,65% van zijn belastbaar inkomen zal vrijgesteld worden in België.

Anderzijds moet nagegaan worden of de vergoeding voor kosten eigen aan de werkgever ten belope van 10.000,00 € niet als onredelijk hoog kan aangemerkt worden. Vermits hij een bruto bezoldiging geniet zal het belastingvrije bedrag van de kosten eigen aan de werkgever moeten getoetst worden aan de berekeningswijze opgenomen in de technische nota.

a) berekening van het basissalaris

Belastbaar salaris	60.000
Toegekende kosten eigen aan de werkgever	10.000
	<u>-----</u>
Subtotaal	70.000

Dit salaris moet herleidt worden naar een basissalaris
 $70.000 \times 95\% = 60.454,55$

1,1

Het laatste bedrag wordt voor de berekening van de belastingvrije vergoeding geacht het basissalaris te vormen voor de forfaitaire berekeningswijze van de verschillende vergoedingen.

b) Kosten eigen aan de werkgever

-Levensduurtevergoeding	
$60.454,55 \times 5\% = 3.022,73$ maar beperkt tot max. 2.500 EUR	
-Huisvestingvergoeding	
60.454,55 à 12%:	7.254,55
Belgische huur:	<u>12.394,68</u>
Verschil:	5.139,46 EUR

-Tax equalisation

	België	Frankrijk
Bruto	70.000	60.454,55
Sociale zekerheid	-9.149	-6.857,63
	<u>-----</u>	<u>-----</u>
	60.851	53.596,92
x 95%	57.808,45	
percentage	-17.140,21	
Buitenland 29,65%		
Belastbaar	40.668,24	
Belasting	11.044,08	10.857,83

Tax equalisation : Belgische hypothetische belasting :	11.044,08
Franse hypothetische belasting:	<u>10.857,83</u>
Verschil	186,25

-Totaal kosten eigen aan de werkgever	
- Levensduurtevergoeding	2.500,00
- Huisvestingsvergoeding	5.139,46

- Tax equalisation	<u>186,25</u>
	7.825,71

Van het totaal bedrag van onkostenvergoedingen van 10.000 EUR dat het kaderlid verkregen heeft, kan volgens de technische nota slechts 7.825,71 EUR in aanmerking komen om belasting vrijstelling. Het verschil dient als belastbaar bedrag bij zijn salaris gevoegd te worden. Zijn belastbaar inkomen wordt dan als volgt bepaald.

Basis salaris	60.000
Vergoedingen	10.000

Totaal pakket	70.000
Belastingvrije vergoedingen	-7.825,71

	62.174,29
Sociale zekerheidsbijdrage	-8.126,18

	54.048,11
Vrijstelling voor dagen buitenland 29,65%	-16.025,26

Belastbaar (code 250)	38.022,85

De belastingdruk over dit laatste bedrag bedraagt 9.233,68 EUR.

Uiteindelijk ontvangt het kaderlid de volgende nettovergoeding:

Totaal brutopakket	70.000,00	
RSZ bijdrage		-8.046,98
Belasting		-9.233,68

Netto vergoeding		52.719,34

Bijlage: technische nota

Ref. : J. VH

BIJZONDER AANSLAGSTELSEL VOOR SOMMIGE BUITENLANDSE KADERLEDEN

TECHNISCHE NOTA

JAAR 2008

- A. Op het Belgische bruto salaris, verminderd met een uitwijkingsvergoeding (10 % = Europese landen of 15 % = niet-Europese landen, van het basissalaris), wordt het indexcijfer overeenkomstig het land van herkomst (LH) toegepast (België 100).

CANADA	90	IERLAND	90	SPANJE	85
DENEMARKE	100	ITALIE	85	TURKIJE	90
DUITSLAND	100	JAPAN	60	U.S.A.	90
FINLAND	85	NEDERLAND	100	ZWEDEN	75
FRANKRIJK	85	NOORWEGEN	100	ZWITSERLAND	100
GRIEKENLAND	70	OOSTENRIJK	100		
GROOT BRITANNIE	85	PORTUGAL	75		

Voorbeeld : Belgisch bruto salaris : € 50.000
Land van herkomst (LH) : DUITSLAND
Uitwijkingsvergoeding : 10 %
Basissalaris in het land van herkomst (BLH) :

$$\frac{50.000}{1,10} \times \frac{100}{100} = € 45.455$$

B. LEVENSDOORTEVERGOEDING

Ten hoogste 5 % van het basissalaris in het land van herkomst, met een maximum van € 2.500.

C. HUISVESTINGSKOSTEN

Het verschil tussen a en b :

- a) - ofwel de werkelijke huisvestingskosten gedragen in België (werkelijke huur en huurlasten zonder overdadig karakter met uitsluiting van de kosten van verwarming, verlichting, water en andere nutsvoorzieningen);

- ofwel voor een woning in eigendom :

- 1°) niet geïndexeerd KI ≤ € 745 : 100/60 van het geïndexeerd K.I. x 1,25;
2°) niet geïndexeerd KI > € 745 : 100/60 van het geïndexeerd kadastraal inkomen x 2;

- ofwel voor een gratis of tegen een lage huurprijs ter beschikking gestelde woning : de huisvestingskosten berekend op dezelfde wijze als het voordeel van alle aard, zonder rekening te houden met de tussenkomst in de huur door het kaderlid.

- b) de normale huisvestingskosten in het land van herkomst vastgesteld op 12 % van het basissalaris in het land van herkomst.

D. BELASTINGSVERSCHIL

Het verschil wordt vastgesteld tussen :

eensteels : de Belgische belasting berekend op :

- het basissalaris in het land van herkomst (zonder toepassing van de aanpassingscoëfficiënt voor uitwijkingsvergoeding);
- verminderd met de persoonlijke bijdrage voor sociale zekerheid (13,07 %);
- na eventuele toepassing van het vrijstellingspercentage voor buitenlandse reizen;
- verminderd met de aftrek van de forfaitaire beroepskosten van toepassing voor het desbetreffende jaar.

andersteels : de buitenlandse belasting (exclusief de belastingen gevestigd door de staatkundige onderdelen) berekend op :

- het basissalaris in het land van herkomst;
- verminderd met de aftrekbare persoonlijke bijdragen voor sociale zekerheid;
- verminderd met de fiscale standaardabattementen toepasselijk op alle belastingplichtigen van het betrokken land van herkomst.

Voor het jaar 2009 : geen wijzigingen

Toepassing van de ABOS-circulaire

1. Inleiding

Werknemers die uitgezonden worden naar een land waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten, zullen geen verdragsbescherming genieten en riskeren derhalve een dubbele belasting over hun inkomen. Als Belgisch rijksinwoner zijn zij alhier belastbaar over hun wereldwijd inkomen, terwijl hun salaris voor hun arbeidsprestaties in het buitenland aldaar evenzeer kan belast worden. Door de eenzijdige maatregelen voorzien in artikel 156 WIB, wordt deze dubbele belasting slechts ten dele vermeden.

Ook niet rijksinwoners die door een Belgische werkgever tewerkgesteld worden in een niet verdragsland kunnen met een dubbele belastingdruk geconfronteerd worden.

Om dergelijke zware belastingdruk te verminderen heeft de administratie in een gunstmaatregel voorzien voor werknemers die uitgezonden worden naar een land buiten Europa en waarmee België geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft afgesloten. Oorspronkelijk was dit gunstregime voorzien voor de ontwikkelingshulpers die aangesloten zijn bij het ABOS (Algemeen Bestuur voor Ontwikkelingssamenwerking).

In een circulaire¹ van 5 maart 1992 bespreekt de administratie het gunstregime. Deze circulaire van 1992 betrof een herwerking van de bekende, zogenaamde "Abos-circulaire" zij het dat het toepassingsgebied van de circulaire nu veel verder reikt dan alleen maar de ontwikkelingshulpers die aangesloten zijn bij het ABOS (Algemeen Bestuur voor Ontwikkelingssamenwerking).

De Abos-circulaire is van toepassing op loontrekkenden die werkzaam zijn in een niet Europees land waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten. Zij geldt zowel voor rijksinwoners als niet-rijksinwoners die in België belastbaar zijn.

De voordelen van de circulaire kunnen als volgt samengevat worden. De betrokken werknemers genieten van een bijkomend kostenforfait van 30% (met een maximum van 11.250 €) van de belastbare bruto bezoldiging. Daarenboven wordt 30% van hun salaris geacht belast geweest te zijn in het buitenland, waardoor dat deel van het salaris, zonder bewijsverplichting, in aanmerking komt voor de belastingvermindering tot de helft, zoals voorzien in artikel 156 WIB.

2. Toepassingsgebied

Het taxatieregime is van toepassing op Belgische rijksinwoners en niet-rijksinwoners die een loontrekkende beroepswerkzaamheid uitoefenen in een land buiten Europa (met inbegrip van Cyprus), met dien verstande dat de richtlijnen in beginsel (behoudens uitdrukkelijk anders vermeld) slechts gelden voor werkzaamheden die worden uitgeoefend in een niet-Europees land waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten.

Het voordeelregime is evenwel enkel van toepassing voor opdrachten waarvan de duur per kalenderjaar ten minste één ononderbroken maand omvat.

De bijzondere regeling mag worden toegepast voor arbeiders, bedienden, technici, kaderleden, ambtenaren en ontwikkelingshulpers die worden bezoldigd door het Algemeen Bestuur van de Ontwikkelingssamenwerking (ABOS), de Vlaamse Vereniging voor Ontwikkelingssamenwerking en Technische Bijstand (VVOB) en de "Association pour la Promotion de l'Education et de la Formation à l'Etranger" (APEFE). De regeling geldt voor deze ontwikkelingshulpers zelfs indien ze werken in een ontwikkelingsland buiten Europa waarmee België wel een dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten.

De richtlijnen zijn niet alleen van toepassing ten aanzien van Belgische onderdanen, maar ook van werknemers van vreemde nationaliteit "die de hoedanigheid van Belgische rijksinwoners hadden op de datum waarop zij naar het buitenland zijn vertrokken". Op voorwaarde althans dat zij niet de nationaliteit hebben van het land (buiten Europa) waar zij werkzaam zijn.

¹ Circulaire CI.RH.241/424.903, 5 maart 1992, Bull. Bel.715/4.92, 1151 aangevuld bij Circulaire van 25 februari 1993, CI.RH.241/446.571, Bull. Bel. 726/4.93, 791 en addendum van 6 mei 1996, Bull. Bel. 761/6.96, 1063 en CI.RH. 241/442.359 van 15 maart 1995, Bull. Bel. 749/5.95, 1206.

De administratieve commentaar op het W.I.B. preciseert dat de bijzondere regeling geldt voor rijksinwoners, alsmede voor niet-inwoners van wie de bezoldigingen wegens een in het buitenland uitgeoefende beroepswerkzaamheid worden betaald ofwel door de Belgische Staat, een Gemeenschap, een Gewest, een provincie, een gemeente ofwel door een in België aan de PB, de Ven. B of de RPB onderworpen schuldenaar die de bezoldigingen niet op de resultaten van een in het buitenland gelegen inrichting toerekent. Wanneer dergelijke bezoldigingen wel worden toegerekend op de resultaten van een in het buitenland gelegen inrichting zijn zij met name vrijgesteld op grond van artikel 230,3° WIB (zie verder).

Volgens de administratie is de bijzondere regeling daarentegen niet van toepassing op de "bemanning van onder buitenlandse vlag varende schepen". En evenmin "op de Belgische diplomatieke ambtenaren en consulaire ambtenaren die in het buitenland zijn geaccrediteerd en op de andere leden van Belgische diplomatieke zendingen of posten in het buitenland".

De circulaire is eveneens niet van toepassing op bedrijfsleiders.

3. Concrete toepassingsregels

De Abos-circulaire regelt drie situaties:

- Vaststelling van de hoedanigheid van rijksinwoners of niet-rijksinwoners;
- Vaststelling van het belastbaar inkomen;
- Toepassing van de belasting vermindering voor in het buitenland behaald en belaste inkomsten.

3.1. Vaststelling van de hoedanigheid van rijksinwoners of niet-rijksinwoners

In haar circulaire gaat de administratie op de eerste plaats uitvoerig in op de vraag of de betreffende werknemers al dan niet nog als "rijksinwoners" moeten worden beschouwd. Doorgaans gaat het immers om personen die slechts tijdelijk in het buitenland werkzaam zijn. "Hun vertrek naar het buitenland brengt dan ook – zo schrijft de administratie – niet ipso facto mee dat zij de hoedanigheid van rijksinwoners verliezen".

In dit verband moet gewezen worden op het wettelijke vermoeden van artikel 2, §1, 1° WIB: wie in het rijksregister van de natuurlijke personen ingeschreven is, wordt behoudens tegenbewijs vermoed rijksinwoner te zijn.

In casu gaat het om een vermoeden "iuris tantum". Het vermoeden kan weerlegd worden door het bewijs dat men niet aan de basisvoorwaarden voldoet (werkelijke woonplaats of zetel van zijn fortuin in België).

Andersom bewijst het feit van niet ingeschreven te zijn in het rijksregister geenszins dat men geen rijksinwoner is: de administratie kan in voorkomend geval immers altijd nog het bewijs leveren dat de betrokkene zijn werkelijke woonplaats of de zetel van zijn fortuin wel degelijk in België heeft.

Artikel 2, §1, 1° WIB bepaalt trouwens verder dat voor gehuwden de belastingwoonplaats bepaald wordt door de plaats waar het gezin is gevestigd.

Een werknemer die uitgezonden wordt naar het buitenland terwijl zijn echtgenote en kinderen in België blijven wonen, zal verder geacht worden rijksinwoner te zijn van België. De plaats waar het gezin is gevestigd bepaalt de fiscale woonplaats van beide gehuwden, ongeacht de duur van het (tijdelijk) verblijf van één der echtgenoten in het buitenland.

In toepassing van deze regeling schrijft de administratie dat de werknemers waarop de circulaire betrekking heeft, verder als rijksinwoner aangemerkt mogen – lees "moeten" – worden als zij bij hun vertrek naar het buitenland ingeschreven blijven in het bevolkingsregister van de Belgische gemeente waar zij vóór hun vertrek verbleven; hetzelfde geldt volgens de administratie voor werknemers die ingeschreven blijven in het vreemdelingenregister van de betrokken gemeente; en ook voor de Belgische onderdanen die zich laten inschrijven in het register van een Belgische diplomatieke zending of consulaire post in het buitenland. In dit laatste geval "worden de aanslagen gevestigd in de gemeente waar zij vóór hun vertrek naar het buitenland hun gewone verblijfplaats hadden".

Uiteraard mogen de betrokkenen, als zij dit verkiezen, het tegenbewijs leveren dat zij geen rijksinwoners meer zijn. En zoals hoger gezegd, mag de administratie ten aanzien van personen die niet in die registers ingeschreven blijven, altijd het bewijs leveren dat zij wel degelijk nog als rijksinwoner moeten worden beschouwd.

Van doorslaggevend belang zijn daarbij de criteria "werkelijke woonplaats" of "zetel van fortuin". Dienaangaande verwijst de administratie naar haar commentaar (Com. I.B. 3.2 en 3.3) en geeft zij een aantal "praktische regels" in de circulaire:

- Op de eerste plaats moet men kijken naar de feitelijke omstandigheden om te besluiten of iemand die naar het buitenland gaat werken "de bedoeling heeft om in België niet langer zijn wezenlijke, werkelijke en blijvende woonplaats of de zetel van zijn fortuin te behouden".
- Twee: in geval van twijfel moet in hoofdzaak gekeken worden naar de "werkelijke woonplaats", eerder dan naar de "vaak moeilijk te lokaliseren zetel van het fortuin".
- Voor wie geen gezin heeft of zijn gezin naar het buitenland meeneemt, is volgens de administratie "inzonderheid de duurzaamheid van het verblijf in het buitenland van doorslaggevende aard".

Waarbij de administratie de vuistregel formuleert dat "24 maanden verblijf op een vaste plaats in het buitenland" als een minimumtermijn moet gelden om te besluiten dat iemand zijn werkelijke woonplaats naar het buitenland heeft overgebracht.

De 24 maandenregel kan volgens de administratie dan weer niet doorslaggevend zijn bij personen "die ter uitvoering van opeenvolgende korte contracten beurtelings in verschillende landen werken"; de hoedanigheid van niet-rijksinwoner veronderstelt immers, zegt de administratie, "een zekere bestendigheid van woonplaats".

Omgekeerd "verliezen niet rijks-inwoners die hoedanigheid niet", schrijft de administratie, "wanneer zij, zelfs herhaaldelijk, voor een kort verblijf naar België terugkeren" (bvb voor vakantie, herscholing of familiale gebeurtenissen).

Belastingplichtigen die hun gezin in België achterlaten, behouden de hoedanigheid van rijksinwoner, tenzij het vertrek naar het buitenland gepaard gaat met "een duurzame breuk in het huwelijksleven. De tijdelijke verwijdering uit de gezinswoning van één van de echtgenoten die het gevolg is van de noodwendigheden van de beroepsuitoefening, mag niet worden aangemerkt als een feitelijke scheiding van de echtgenoten. Een feitelijke scheiding wordt immers slechts geacht te bestaan wanneer de echtgenoten werkelijk en duurzaam een verschillende woonplaats hebben.

Het feit dat iemand zijn bezoldigingen in België laat uitbetalen of hier sommige beleggingen doet, betekent op zich niet dat hij de zetel van zijn fortuin in België heeft; want daarbij is niet van belang, "waar de goederen zich bevinden, maar wel (...) waar ze beheerd worden".

3.2. Tehuis of geen tehuis

In de groep van de niet-rijksinwoners moet een onderscheid worden gemaakt naargelang zij wel of niet gedurende gans het belastbaar tijdperk in België een "tehuis" hebben behouden.

In de besproken circulaire schrijft de administratie dat de betreffende werknemers die overeenkomstig de hoger vermelde criteria geacht worden niet-rijksinwoner te zijn, automatisch ("zonder meer") geacht moeten worden te behoren tot de groep van de niet-rijksinwoners die geen tehuis in België hebben behouden. Het feit dat de betrokkenen in België een woning bezitten, betekent volgens de administratie niet dat zij in België een "tehuis" hebben behouden, zelfs niet wanneer die woning "tot hun beschikking blijft".

3.3. Eventuele vrijstelling van de bezoldiging van niet-rijksinwoners

Werknemers die buiten Europa gaan werken in een land waarmee België geen belastingverdrag heeft afgesloten en die overeenkomstig de hoger vermelde criteria als niet-rijksinwoners moeten worden beschouwd, worden niettemin in België belast, als hun bezoldiging ten laste is van de Belgische Staat

(of onderdeel daarvan) of van een Belgische vennootschap of van een natuurlijke persoon/rijksinwoner.

Krachtens art. 230,3° W.I.B. kan van vrijstelling slechts sprake zijn als de bezoldiging wordt toegerekend op de resultaten van een in het buitenland gelegen inrichting.

Ten aanzien van werknemers van privé-ondernemingen kan volgens de administratie, derhalve slechts sprake zijn van vrijstelling "als de loonkost in de beroepskosten van de buitenlandse inrichting van de werkgever – en niet van de Belgische zetel – voorkomt" en dus "in mindering komt van de winst van die inrichting". Het vrijgesteld bedrag moet dan overigens niet op de loonfiche 281.10 worden vermeld, maar wel in de samenvattende opgave 325.10.

Ontwikkelingshulpers, niet-verblijfhouders, in dienst van het V.V.O.B. (Vlaamse vereniging voor ontwikkelingssamenwerking en technische bijstand) of A.P.E.F.E. (Association pour la promotion de l'éducation et de la formation à l'étranger) en van niet-gouvernementele organisaties voor ontwikkelingswerking (NGO's) kunnen volgens de administratie nooit geacht worden op een buitenlandse inrichting toegerekend te zijn; zij zijn derhalve altijd in België in de belasting der niet-verblijfhouders belastbaar.

Voor ontwikkelingshulpers in dienst van het ABOS en voor leden van het Belgisch korps van de militaire technische samenwerking met Zaïre, Ruanda en Burundi geldt volgens de administratie eveneens dat zij uitgesloten zijn van de mogelijke vrijstelling.

4. Vaststelling van de belastbare bezoldigingen en berekening van de belasting

Voor de vaststelling van de belastbare bezoldigingen en berekening van de belasting dient een onderscheid gemaakt tussen rijksinwoners en niet-rijksinwoners.

4.1. Rijksinwoners

De belastbare brutobezoldigingen van de in deze circulaire bedoelde rijksinwoners omvatten in principe alle bezoldigingen, ongeacht of de betaling ervan in België of in het buitenland, in Belgische of in vreemde munt plaatsvindt.

a) Belastingvrije vergoedingen

De volgende bestanddelen moeten er evenwel niet worden in opgenomen en kunnen aangemerkt worden als een belastingvrije vergoeding voor kosten eigen aan de werkgever:

- De terugbetaling van kosten van geneeskundige verzorging van de betrokkene en zijn gezin in het buitenland;
- Huisvestigingsvergoeding;
- Vergoeding voor de heen- en terugreis;
- Vergoeding voor reiskosten ter plaatse;
- Vergoeding voor extra schoolkosten voor de meegenomen kinderen;
- Gelijkaardige verstrekkingen "in natura".

Voor de ontwikkelingshulpers, bezoldigd door het ABOS, en voor de leden van het Belgisch korps van de militaire technisch samenwerking met Zaïre (thans Congo), Rwanda en Burundi moet de in het buitenland betaalde toeslag in "plaatselijke munt" onder de belastbare inkomsten worden opgenomen, met uitzondering van het gedeelte ervan dat is betaald als compensatie voor de ongelijkheid in koopkracht en is vastgesteld door toepassing van een bepaalde coëfficiënt.

Wat de kinderbijslagen en geboortetoeelagen (kraamgeld) betreft, geldt de volgende regeling:

- ontwikkelingshulpers die door de ABOS bezoldigd zijn en leden van het Belgisch korps van de militaire technische samenwerking met Zaïre (thans Congo), Rwanda en Burundi: volledige vrijstelling;
- andere ontwikkelingslanden: vrijstelling beperkt tot de bedragen betaald aan de ontwikkelingshulpers van het ABOS;
- andere werknemers:

- die onderworpen blijven aan de RSZ: vrijstelling van de wettelijke kinderbijslagen en geboortetoelagen;
- die niet onderworpen zijn aan de RSZ: vrijstelling beperkt tot het bedrag dat overeenstemt met de wettelijke kinderbijslagen en geboortetoelagen.

b) Forfaitaire beroepskosten

Het brutobedrag van de belastbare bezoldigingen wordt verminderd met de verplichte Belgische en/of buitenlandse sociale lasten, zomede met de eventueel op de bezoldigingen betaalde buitenlandse belastingen.

Op het hierdoor verkregen verschil worden vervolgens de gewone forfaitaire beroepskosten berekend als bedoeld in artikel 51 WIB.

Op datzelfde verschil wordt daarenboven een bijkomende aftrek toegestaan van 30%, met een maximum van 11.250 € (dit bedrag is niet vatbaar voor indexatie) voor de bijzondere beroepskosten, veroorzaakt door de tewerkstelling in het buitenland.

Voor de toepassing van de bijzondere kostenaf trek van 30% moeten de vergoedingen voor uitzonderlijke kosten van verblijf en levensonderhoud in het buitenland (uitgezonderd de huisvestingsvergoeding) die de werkgever – forfaitair of anders – aan de betrokkenen betaalt, in de belastbare grondslag worden opgenomen.

Het taxatieregime van de ABOS-circulaire is alleen van toepassing op inkomsten behaald in een land buiten Europa waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft gesloten. Indien de belastingplichtige ook andere inkomsten behaalt, bvb inkomsten uit een beroepswerkzaamheid in België, dan is de circulaire daarop niet van toepassing. Concreet betekent dit dat men als basis voor de berekening van het bijkomend kostenforfait, alleen het buitenlands inkomen in aanmerking mag nemen. Op de in België (of in een land met verdrag) behaalde en belastbare beroepsinkomsten mag men het bijkomend forfait niet toepassen.

c) Berekening van de belasting

Voor de betreffende werknemers die bij voortduurt aan de Belgische personenbelasting onderworpen zijn, geldt dat de personenbelasting op hun in het buitenland behaalde bedrijfsinkomsten verminderd wordt tot de helft (art. 156, 2° WIB), althans op voorwaarde dat die inkomsten in het buitenland belast zijn geweest.

In het kader van de ABOS circulaire moet de werknemer niet bewijzen dat zijn loon in het buitenland werd belast. Een bepaald percentage van het loon wordt immers geacht aldaar belast te zijn:

- Voor ontwikkelingshulpers van het ABOS en voor de leden van het Belgisch korps van de militaire samenwerking met Zaïre, Rwanda en Burundi geldt ter zake een vermoeden van buitenlandse belasting ten aanzien van het volledig bedrag van hun in plaatselijke munt uitbetaalde bezoldiging;
- Voor ontwikkelingshulpers bezoldigd door het V.V.O.B., of het A.P.E.F.E. of door een N.G.O. geldt het vermoeden ten aanzien van 30% van de totale belastbare brutobezoldiging (basis is bruto min verplichte Belgische en/of buitenlandse sociale lasten, en min buitenlandse belasting), ofwel, indien dit meer bedraagt, t.a.v. het bedrag van de bezoldigingen, verminderd met de sociale lasten en belastingen, betaald door de buitenlandse (overheids)dienst waarmee een arbeidsovereenkomst is gesloten;
- Voor andere werknemers: ook 30% van de belastbare bezoldigingen (basis is ook hier bruto min verplichte Belgische en/of buitenlandse sociale lasten en in het buitenland betaalde belastingen).

Al deze regels gelden slechts "iuris tantum". Men mag dus altijd bewijzen dat een groter gedeelte in het buitenland belast is geweest.

De circulaire van 6 mei 1996 (addendum aan de circulaire van 25 februari 1993, Ci. RH. 241/446.571) verduidelijkt in dit verband de berekeningsbasis voor de bepaling van het deel van de belasting dat slaat op het in het buitenland behaalde en belaste bedrijfsinkomen. De bepalingen zijn van belang voor de loontrekkenden die de omvang van de in het buitenland

behaalde en belaste bedrijfsinkomsten niet bewijzen en een beroep doen op het vermoeden van belasting in het buitenland op 30% van het inkomen waarin de circulaire voorziet.

De vermindering voor "inkomsten voor verlaagd tarief" moet worden berekend op basis van de netto-inkomsten (d.i. na aftrek van ofwel de werkelijke beroepskosten, ofwel het gewoon en het bijzonder forfait) en niet op basis van de bruto-inkomsten.

Praktisch gezien verkrijgt men het gedeelte van de belastbare netto-bezoldigingen dat wordt geacht in het buitenland te zijn behaald en belast, door de netto-bezoldiging te vermenigvuldigen met 30%. De belastingvermindering berekent men door de basisbelasting te vermenigvuldigen met een breuk met in de noemer de totale netto-bezoldiging en in de teller 30% daarvan. Het bekomen bedrag is het gedeelte van de belasting dat geacht wordt te slaan op een in het buitenland behaald en belast inkomen. De helft daarvan is dus vrijgesteld (art. 156, 2° WIB 1992).

4.2. Niet-rijksinwoners

De hierboven vermelde bepalingen van toepassing op rijksinwoners zijn ook geldig voor niet-rijksinwoners met uitzondering van de toepassing van art. 156, 2° WIB.

De niet-rijksinwoners hebben dus geen recht op een vermindering tot de helft van de belastingdruk op de buitenlandse inkomsten, ongeacht of hun buitenlands salaris al dan niet in het buitenland werd belast.

5. Formaliteiten

Voor de toepassing van de bijzondere regeling (bijzonder forfait, vermoeden van belasting in het buitenland, etc.) is ten aanzien van werknemers van privé-ondernemingen vereist dat zij een attest van de werkgever kunnen voorleggen. Het attest moet, uitgesplitst per land, de perioden van tewerkstelling in het buitenland vermelden en, eventueel, de omdeling van de inkomsten m.b.t. de periode van het jaar waarvoor de bijzondere regeling van toepassing is en de periode waarvoor het gewone aanslagstelsel geldt.

6. Voorbeelden

De Circulaire van 25 februari 1993, CI RH 241/446.571 verduidelijkt de toepassing van de bijzondere regeling aan de hand van een voorbeeld:

a) Gegevens

Een alleenstaande ontwikkelingshulp (rijksinwoner) met twee kinderen ten laste, tewerkgesteld in Senegal en bezoldigd door de Vlaamse Vereniging voor Ontwikkelingssamenwerking en Technische Bijstand (VVOB), heeft in 1991 de volgende beroepsinkomsten verkregen:

- VVOB-bezoldiging in Belgische frank:	900.000 BEF
- Bezoldiging door plaatselijke werkgever, omgezet in BEF:	300.000 BEF

Totaal	1.200.000 BEF

De ingehouden bedrijfsvoorheffing bedraagt 180.000 BEF. Bovendien verkreeg de betrokkene een startpremie van 24.000 F en een koopkrachtvergoeding van 125.000 F (niet belastbare vergoedingen). De gemeentelijke opcentiemen bedragen 7%.

b) Vaststelling van het gezamenlijk belastbaar inkomen

Het gezamenlijk belastbaar inkomen is voor een alleenstaande het totale inkomen verminderd met de in de art. 104 tot 125, WIB 1992 bedoelde uitgaven en met andere gelijkaardige uitgaven.

Belastbare brutobezoldiging (code 250):	1.200.000 BEF
---	---------------

Berekening van de beroepskosten:

gewone forfaitaire beroepskosten

(cf. art. 51, WIB 1992)

- 20% van de eerste schijf van: 160.000 BEF	32.000 BEF
- 10% van de schijf van 160.000 BEF tot 320.000 BEF	16.000 BEF
- 5% van de schijf van 320.000 BEF tot 533.000 BEF	10.650 BEF
- 3% van de schijf boven 533.000 BEF, zijnde 667.000 BEF x 3%	20.010 BEF

Totaal:	78.660 BEF
---------	------------

bijzondere forfaitaire beroepskosten: (1.200.000 BEF x 30%) = 360.000 BEF	
<u>Totaal van de beroepskosten:</u> 78.660 BEF + 360.000 BEF = 438.660 BEF	- 438.660 BEF

Gezamenlijk belastbaar inkomen:	761.340 BEF

c) Berekening van de belasting

1. Basisbelasting

Onder basisbelasting wordt verstaan, de belasting zoals die volgt uit de toepassing van de belastingschaal, vóór aftrek van de belasting op de belastingvrije som en vóór enigerlei belastingvermindering, -vermeerdering of -verhoging (cf. art. 130, WIB 1992).

De basisbelasting op 761.340 F bedraagt:

- 25% voor de inkomensschijf van 1 BEF tot 245.000 BEF:	61.250 BEF
- 30% voor de inkomensschijf van 245.000 BEF tot 325.000 BEF:	24.000 BEF
- 40% voor de inkomensschijf van 325.000 BEF tot 464.000 BEF:	55.600 BEF
- 45% voor de inkomensschijf van 464.000 BEF tot 761.340 BEF:	133.803 BEF

Totaal:	274.653 BEF

Basisbelasting op 761.340 BEF	274.653 BEF
-------------------------------	-------------

2. Belastingverminderingen op de belastingvrije som
(cf. art. 131 en 132, WIB 1992)

Basisbedrag van de belastingvrije som (alleenstaande):	176.000 BEF
---	-------------

Verhoging van de belastingvrije som voor 2 kinderen ten laste:	96.000 BEF

Totaal:	272.000 BEF
---------	-------------

Belasting op de belastingvrije som:

- 25% voor de inkomensschijf van 1 BEF tot 245.000 BEF:	61.250 BEF
- 30% vóór de inkomensschijf van 272.000 BEF - 245.000 BEF:	8.100 BEF

7. Wettelijke basis van de Abos-circulaire

In een aantal arresten² werd beslist dat het bijzonder kostenforfait van 30% waarin deze "ABOS" circulaire voorziet, contra legem is en derhalve niet toegepast kan worden. Artikel 51 WIB voorziet enkel in de basis kostenforfait en laat niet toe een additionele kostenforfait toe te passen. Indien beroepskosten worden afgetrokken van de belastbare inkomsten die meer bedragen dan het kostenforfait van artikel 51 WIB, moeten deze beroepskosten degelijk verantwoord zijn zoals voorgeschreven door artikel 49 WIB. Bij gebrek aan bewijsmiddelen kan niet teruggegrepen worden naar een (additionele) kostenforfait anders dan deze voorzien in artikel 51 WIB.

De rechtspraak³ oordeelde verder in dit verband dat de ABOS-circulaire strijdig is met de door art 156 WIB '92 voorziene taxatievoorwaarde, door de belastingvermindering zonder meer toe te staan, zonder het bewijs te eisen van het feit dat de inkomsten in het buitenland hun normale aanslagregeling hebben ondergaan.

Niettegenstaande de rechtspraak de wettelijkheid van de Abos-circulaire reeds herhaaldelijk betwistte, blijft de Administratie de Abos-circulaire nog steeds toepassen.

Het bijzondere kostenforfait van 30% is een gunstmaatregel vanwege de Administratie en is niet gesteund op een wetsartikel. Artikel 51 WIB '92 voorziet enkel in het vaststellen en in de berekeningswijze van het gewone kostenforfait, maar voorziet nergens in de mogelijkheid dit gewoon kostenforfait uit te breiden.

Anderzijds is de belastingvermindering tot de helft voor de in het buitenland behaalde en belaste inkomsten, zoals voorzien door artikel 156, 2° WIB '92 enkel van toepassing indien de belastingplichtige bewijst dat het buitenlands inkomen inderdaad aldaar werd belast. De Administratie aanvaardt daarentegen onder de Abos-circulaire dat 100% respectievelijk 30% van het buitenlands inkomen geacht wordt aldaar belast te zijn, zonder het bewijs te eisen van daadwerkelijke belasting.

² Liège, 21 juni 1995 (F.J.F. 95/229)
Antwerpen, 11 februari 1997
Brussel, 30 oktober 1997 (F.J.F. 98/1)
Antwerpen, 16 december 1997
Cass., 20 juni 2002

³ Brussel, 8 december 1992 (F.J.F. 93/159)

Voorbeelden vrijstelling met progressievoorbehoud art. 155 WIB 92

Voorbeeld 1

Een Belgisch rijksinwoner wordt tewerkgesteld in Italië bij een Italiaanse werkgever en er wordt hem een jaarlijkse brutosalaris van 50.000 EUR toegekend. In Italië worden sociale zekerheidsbijdragen afgehouden van (per hypothese) 4.000 EUR en heeft hij belastingen betaald van 16.000 EUR.

Brutosalaris	50.000
Buitenlandse sociale zekerheid	-4.000
Buitenlandse belasting	<u>-16.000</u>
Aan te geven salaris (code1 250)	30.000

De vrijstelling met progressievoorbehoud wordt als volgt berekend:

Veronderstel, een ongehuwde belastingplichtige heeft volgende inkomsten:

-	Belgische onroerende inkomsten		
	eigen woonhuis K.I.	1.600,00	Vrijgesteld K.I.
	niet beroepsmatige verhuur K.I.	2.700,00	Code 1106
-	Beroepsinkomen (aangegeven Italiaans salaris)	30.000,00	

Totaal belastbaar wereldinkomen (aj 2010)

Eigen woonhuis	1.600,00
Aftrek eigen woonhuis	-1.600,00
Verhuurd onroerend goed $2.700 \times 1,4 \times 1,5461 =$	<u>5.843,60</u>
Totaal onroerend inkomen	5.843,60
Beroepsinkomen	
(30.000 – 2.729,43)	<u>27.270,57</u>
Totaal belastbaar	33.114,17

De belasting wordt tegen het progressief tarief berekend op 33.114,17 EUR, dus zowel op de buitenlandse als op de binnenlandse inkomsten. Het proportioneel gedeelte van de belasting dat betrekking heeft op de buitenlandse inkomsten zal evenwel niet worden aangerekend.

De basisbelasting (na toepassing van de belasting vrije som) op het totaal inkomen bedraagt 10.838 EUR. De belasting die proportioneel op het buitenlands inkomen wordt berekend, en niet aangerekend wordt bedraagt:

Totale belasting X netto buitenlands salaris inkomen

Totaal netto belastbaar

10.838,38 x 27.270,57

33.114,17

Vrijstelling 8925,75

Basis belasting 10.838,38

(-) belasting voor buitenlands inkomen -8925,75

1.912,63

Opcentiemen (6%) 114,76

Voorbeeld 2

Het bedrag van het buitenlands salaris inkomen dat voor vrijstelling in aanmerking komt wordt vastgesteld volgens de Belgische fiscale regels.

Het in de werkstaat belastbaar bedrag wordt daarentegen volgens de buitenlandse fiscale regels bepaald.

Zo kan de belastbare grondslag in België en in het buitenland verschillen ingevolge verschillende waarderingsregels, aftrekbaarheid van reële kosten in het buitenland, terwijl in België de kosten forfaitair worden vastgesteld, etc.

Belgisch rijksinwoner met een buitenlands tewerkstelling

Belastbaar in het buitenland	
Brutosalaris	50.000
Sociale zekerheidsbijdragen	-4.000
Bijtelling voordeel bedrijfswagen	
Volgens lokale wetgeving een forfaitair bedrag van	6.250

Belastbaar in het buitenland	52.250
 Buitenlandse belasting:	 16.000
 In België vrij te stellen	
Brutosalaris	50.000
Sociale zekerheidsbijdragen	-4.000
Buitenlandse belasting	-16.000
Bijtelling voordeel bedrijfswagen	
Volgens Belgische wetgeving (5000 km. x 0,3297)	1.648,50

vrij te stellen bedrag met progressievoorbehoud	31.648,50

Belastbaar bedrag in het buitenland: 52.250.

Belastbaar bedrag (voor vrijstelling) in België: 31.648,50.

Voorbeeld 3

Een Belgisch rijksinwoner wordt tewerkgesteld in Italië bij een Italiaanse werkgever en er wordt hem een jaarlijkse brutosalaris van 50.000 EUR toegekend. In Italië worden sociale zekerheidsbijdragen afgehouden van (per hypothese) 4.000 EUR en heeft hij belastingen betaald van 16.000 EUR.

Brutosalaris	50.000
Buitenlandse sociale zekerheid	-4.000
Buitenlandse belasting	<u>-16.000</u>
Aan te geven salaris (code 1250)	30.000

Hij is gehuwd zonder kinderen en zijn echtgenote heeft een salarisinkomen van een Belgische

werkgever van 25.000 EUR (belastbaar, code 2250). Samen hebben ze volgende inkomsten:

-	Belgische onroerende inkomsten	
	eigen woonhuis K.I.	1.600
	niet beroepsmatige verhuur K.I.	2.700
-	Beroepsinkomen (salaris man)	30.000
	(salaris vrouw)	25.000

Totaal belastbaar wereldinkomen (aj 2010)

Eigen woonhuis	1.600	
Aftrek eigen woonhuis	-1.600	Vrijgesteld
Verhuurd onroerend goed	<u>5.843,60</u>	
Totaal onroerend inkomen	5.843,60	
Beroepsinkomen man		
(30.000 – 2.729,43)	27.270,57	
Beroepsinkomen vrouw		
(25.000 – 2.579,43)	<u>22.420,57</u>	
Totaal belastbaar	49691,14	

	Man	Vrouw
Totaal inkomen		
Onroerend goed	5.843,60	
Salaris	<u>27.270,57</u>	<u>22.420,57</u>
	33.114,17	22.420,57 $\Sigma = 55.534,74$
Basis belasting		
(na vermindering van		
belastingsom)	10.838,38	5.961,26
Gezinsbelasting	16.799,64	

De vrijstelling met progressievoorbehoud wordt op gedecumuleerde basis berekend, als volgt:

Basisbelasting man X netto buitenlands salaris
Netto belastbaar man

$$10.838,38 \times \frac{27.270,57}{33.114,17} = 8.925,75$$

Basisbelasting	16.799,64
(-) Vrijstelling voor buitenlands inkomen	<u>-8.925,75</u>
	7.873,89
Opcentiemen (6%)	472,44
Bijz. Bijdrage Sociale Zekerheid	<u>316,61</u>
Verschuldigde Personenbelasting	8.662,94

De berekening van de vrijstelling op gedecumuleerde basis is voordeliger voor het betrokken echtpaar. Indien daarentegen het vrijgestelde inkomen verdiend wordt door diegene die het minste beroepsinkomen heeft zal de gedecumuleerde berekening niet voordeliger zijn, vermits de vrijstelling berekend wordt over een inkomen dat aan een lager gemiddelde tarief belast wordt dan het gemiddelde gezinstarief. Sinds de volledige decumul van de inkomsten wordt de vrijstelling ook steeds op gedecumuleerde wijze toegepast.

Voorbeeld 4

In een arrest van het Arbitragehof werd de toepassing van het huwelijksquotiënt bekritiseerd in het geval dat een van de echtgenoten bij verdrag vrijgestelde inkomsten heeft. Uit het arrest bleek dat de toekenning van het huwelijksquotiënt niet tot gevolg mag hebben dat de echtgenoten daardoor zwaarder belast worden dan wanneer er geen toekenning zou plaatsvinden.

Dit arrest bevestigt dat de belastingvrijstelling in het kader van een Verdrag geen nadelige invloed mag hebben op de fiscale positie van de andere echtgenoot.

Art. 87 WIB 92 werd in die zin aangepast. Het huwelijksquotiënt wordt toegepast, behalve wanneer daardoor de aanslag wordt verhoogd.

Voorbeeld

Gehuwd echtpaar, zelfde inkomsten voor de echtgenoot zoals hierboven maar echtgenote heeft geen inkomsten.

	Man	Vrouw
Inkomsten uit onroerend goed	5.843,60	0,00
Beroepinkomsten uit verdragsland	27.270,57	
	<u>33.114,17</u>	
	33.114,17	<u>0,00</u>
Basisbelasting	12.445,88	
Vermindering belastingvrije som	<u>- 4.277,00</u>	
Belasting	8.168,88	
Vermindering buitenlands inkomen:		
$\frac{8.168,88 \times 27.270,57}{33.114,17} =$	<u>-6.727,33</u>	
	1.441,55	
Opcentiemen (6%)	<u>86,49</u>	
Verschuldigde personenbelasting	1.528,04	

Zelfde berekening maar met toepassing van het huwelijksquotiënt :

	Man	Vrouw
Inkomsten uit onroerend goed	5.843,60	0,00
Beroepsinkomsten uit verdragsland	27.270,57	
Huwelijksquotiënt	<u>- 8.181,17</u>	<u>8.181,17</u>
Belastbaar beroepsinkomen	19.089,39	8.181,17
Totaal inkomen	24.932,99	8.181,17
Basisbelasting	8.764,34	2.059,35
Vermindering belastingvrije som	<u>-1.607,50</u>	<u>-1.672,50</u>

Belasting	7.156,85	386,85
Vermindering buitenlands inkomen :		
<u>7.156,85 x 19.089,39 =</u>	<u>- 5.479,48</u>	<u>- 386,25</u>
24.932,99	1.677,37	0,00
Opcentiemen (6%)	<u>100,64</u>	<u>0,00</u>
Verschuldigde personenbelasting	1.778,01	0,00

Berekening zonder toepassing van het huwelijksquotiënt is voordeliger.

Voorbeeld vermindering voor inkomen uit niet-verdragsland (art. 156 WIB 92)

Een Belgisch rijksinwoner wordt tewerkgesteld in een niet verdragsland en er wordt hem een jaarlijkse brutosalaris van 50.000 EUR toegekend. In het buitenland worden sociale zekerheidsbijdragen afgehouden van (per hypothese) 4.000 EUR. en heeft hij belastingen betaald van 16.000 EUR.

Brutosalaris	50.000
Buitenlandse sociale zekerheid	-4.000
Buitenlandse belasting	<u>-16.000</u>
Aan te geven salaris (code 250)	30.000

De belastingvermindering wordt als volgt berekend:

Veronderstel, een ongehuwde belastingplichtige heeft volgende inkomsten:

- Belgische onroerende inkomsten	
eigen woonhuis K.I. (vrijgesteld)	1.600
niet beroepsmatige verhuur K.I. (niet-geïndexeerd)	2.700
- Beroepsinkomen (salaris)	30.000

Totaal belastbaar wereldinkomen (aj 2010)

Verhuurd onroerend goed	<u>5.843,60</u>
Totaal onroerend inkomen	5.493,60
Beroepsinkomen	
(30.000 – 2.729,43)	<u>27.270,57</u>
Totaal belastbaar	33.114,17

De belasting wordt tegen het progressief tarief berekend op 33.114,17 EUR, dus zowel op de buitenlandse als op de binnenlandse inkomsten. Het proportioneel gedeelte dat betrekking heeft op de buitenlandse inkomsten zal evenwel tot de helft verminderd worden.

De basisbelasting (na toepassing van de belasting vrije som) op het totaal inkomen bedraagt 10.838,38. De belasting die proportioneel op het buitenlands inkomen wordt berekend, bedraagt:

$$\frac{\text{Totale belasting X netto buitenlands salaris inkomen}}{\text{Totaal netto belastbaar}}$$

$$\frac{10.838,38 \times 27.270,57}{33.114,17} = 8.925,75$$

Vermindering tot de helft 4.462,88

Basis belasting	10.838,38
(-) belasting vermindering voor buitenlands inkomen	<u>-4.462,88</u>

	6.375,50
Opcentiemen (6%)	382,53
Bijz. Bijdrag Sociale Zekerheid	<u>0,00</u>
Verschuldigde Personenbelasting	6.758,03

