
Aanrekening verhoogde belastingvrije som voor kinderlast: fiscus komt eindelijk met echte oplossing

Buitenlandse inkomsten

Fiscale Actualiteit nr. 2017/24, pag. 4-7

De automatische aanrekening van de verhoging voor kinderen ten laste bij de partner met 'het hoogste belastbare inkomen' (ook als dat vrijgesteld is) staat onder druk naar aanleiding van zowel Europese als nationale rechtspraak. Er is namelijk sprake van onverenigbaarheid met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel en het vrij verkeer van personen. In afwachting van een wetswijziging past een circulaire nu de belastingberekening voor aanslagjaar 2017 aan. De verhoging van de belastingvrije som wordt aangerekend bij de echtgenoot met het hoogste inkomen behalve als de aanrekening bij de andere echtgenoot voordeliger is. Concreet: als de inkomsten van de meestverdienende partner vrijgestelde buitenlandse inkomsten zijn, gebeurt de aanrekening bij de partner met het laagste inkomen (circulaire 2017/C/31, 18 mei 2017).

In hoofde van gehuwden en wettelijk samenwonenden wordt de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste automatisch – zonder keuzemogelijkheid – aangerekend bij de partner met 'het hoogste belastbare inkomen' (art. 134 § 4 2° WIB 92). In een grensoverschrijdende context kan die aanrekeningswijze, in combinatie met de vrijstelling met progressievoorbehoud (art. 155 WIB 92), ertoe leiden dat het belastingvoordeel voor kinderlast (gedeeltelijk) verloren gaat. Want als de partner met het hoogste belastbare inkomen enkel bij verdrag vrijgestelde buitenlandse inkomsten heeft verkregen, terwijl de inkomsten van de andere echtgenoot bestaan uit in België belastbare inkomsten, worden de voordelen wegens gezinslasten *de facto* niet toegekend.

Anders dan voor gehuwden en wettelijk samenwonenden, waar de fiscale wetgever de keuze voor de belastingplichtige maakt (art. 140 lid 1 WIB 92: alleen het gezinshoofd), kunnen *feitelijk samenwonenden* wél kiezen bij welke partner de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste wordt aangerekend. Feitelijk samenwonenden, die als alleenstaanden worden beschouwd, kunnen hun fiscale situatie immers zo organiseren dat de partner met buitenlandse inkomsten bepaalde persoonlijke en familiale belastingvoordelen in de werkstaat verkrijgt en de andere partner (met in België belaste inkomsten) de Belgische verhoogde belastingvrije som voor kinderen ten laste. Op die manier wordt voor feitelijk samenwonenden het nadeel dat gehuwden en wettelijk samenwonenden ondervinden, tot een minimum beperkt.

Aanrekeningswijze strijdig met Europese regels

Volgens het Hof van Justitie schendt de Belgische regeling de vrijheid van vestiging (art. 49 VWEU) omdat een koppel dat in België woont en zowel in België als in een andere EU-lidstaat inkomsten verwerft, daadwerkelijk een bepaald belastingvoordeel verliest als gevolg van de aanrekeningswijze van dat voordeel. Dat koppel zou het voordeel wel krijgen als de echtgenoot met de hoogste inkomsten zijn volledig inkomen in eigen land zou verwerven (HvJ 12 december 2013, C-303/12, Imfeld en Garcet).

Daarop oordeelde het Grondwettelijk Hof dat de automatische aanrekening niet verenigbaar is met het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel in samenhang met het principe van het vrije verkeer van werknemers (GwH 24 april 2014, 68/2014). Koppels die een feitelijk gezin vormen, kunnen immers vrij kiezen aan wie van beide partners de toeslag toekomt.

Op vergelijkbare wijze oordeelde het Antwerpse hof van beroep in een zaak over een echtpaar van wie de man het

hoogste inkomen had en waarbij dat inkomen bestond uit bij verdrag vrijgestelde Nederlandse inkomsten. Het Antwerpse hof stelde een discriminatie vast en liet de wettelijke aanrekeningsregels buiten toepassing (Antwerpen 22 september 2015, 2013/AR/2818, *TFR* 2016, afl. 496, 191, *FJF* nr. 2016/16).

De fiscus heeft geen cassatieberoep ingesteld tegen dat arrest en de minister zei naar een wettelijke oplossing te zoeken (Mond. Vr. nr. 9331, 9498 en 9624 Verherstraeten, Wouters en Piedboeuf, 2 maart 2016, Kamercomm. Fin., Criv 54 Com 355, 46). Later voegde hij daar nog aan toe dat de fiscus het Antwerpse arrest zal toepassen, d.w.z. de verhoging van de belastingvrije som voor kinderlast niet aanrekenen bij de echtgenoot met het hoogste belastbare inkomen als dat wordt vrijgesteld (Mond. Vr. nr. 10183 en 10575 Vanvelthoven en Verherstraeten, 20 april 2016, Kamercomm. Fin., Criv 54 Com 390, 29).

In enkele andere arresten werd in vergelijkbare zin de niet-houdbaarheid van de Belgische aanrekeningswijze van de verhoging van de belastingvrije som bevestigd.

Zo constateerde het Antwerpse hof van beroep vorig jaar opnieuw een discriminatie en een inbreuk op het vrij verkeer van werknemers (Antwerpen 31 mei 2016, 2015/AR/150 en 2015/AR/164, www.monkey.be). Het hof vroeg een herberekening door de verhoging aan te rekenen op de belastbare inkomsten van de echtgenote en niet op de (hogere) bij verdrag vrijgestelde buitenlandse inkomsten van de echtgenoot.

Ook de rechtbank van eerste aanleg te Aarlen weigerde toepassing te maken van de wettelijke regel die de toeslag wegens kinderen ten laste automatisch aanrekenen aan de echtgenoot met het hoogste belastbaar inkomen (Rb. Aarlen 7 oktober 2015, 15/9/A). Die echtgenoot had in die zaak alleen Luxemburgse beroepsinkomsten die al bij verdrag waren vrijgesteld. Het *de facto* verlies van de verhoging door de aanrekeningswijze was volgens de rechtbank strijdig met het Unierecht. De rechtbank oordeelde daarom dat de verhoging toegekend moet worden aan de echtgenoot met het laagste belastbaar inkomen.

Onder verwijzing naar het Europees recht en de Antwerpse rechtspraak oordeelde ook het hof van beroep van Luik dat de verhoging van de belastingvrije som *daadwerkelijk* moet worden toegekend en dat men dus de regel van artikel 134 WIB 92 moet negeren. Het voordeel moet bijgevolg toekomen aan de echtgenoot met het laagste belastbare inkomen (de partner had buitenlandse inkomsten die in België zijn vrijgesteld). Zelfs het feit dat er in de bronstaat van de inkomsten (Duitsland) al rekening werd gehouden met de persoonlijke of gezinstoestand van de echtgenoot door de toekenning van een belastingvoordeel, zelfs een even groot, doet daaraan geen afbreuk volgens het hof (Luik 14 september 2016, 2012/RG/206).

Nieuwe circulaire: fiscus volgt rechtspraak

In reactie op die rechtspraak past de fiscus nu zijn houding aan in een circulaire van 18 mei 2017. Voor aanslagjaar 2017 komt er een wijziging in de berekening van de personenbelasting als de echtgenoot met het hoogste inkomen, inkomsten heeft uit het buitenland (circulaire 2017/C/31). De verhoging van de belastingvrije som wordt bij een gemeenschappelijke aanslag aangerekend bij de andere echtgenoot (die met het laagste inkomen) als dat voor hen voordeliger is. Er zullen voortaan twee berekeningen worden gemaakt. Een eerste waarbij de verhoging van de belastingvrije som wordt aangerekend bij de echtgenoot met het hoogste inkomen. Een tweede waarbij die verhoging wordt aangerekend bij de echtgenoot met het laagste inkomen. De berekening die de laagste belasting oplevert, wordt gevolgd. De beoordeling van de voordeligste berekening gebeurt op het niveau van de 'totale hoofdsom', dat wil zeggen de som van de personenbelasting op de afzonderlijk belastbare inkomsten en de personenbelasting op de gezamenlijk belastbare inkomsten na toepassing van de belastingvrije som, de belastingvermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten en de belastingvermindering voor inkomsten uit het buitenland (d.w.z. vóór toepassing van de gewestelijke belastingverminderingen – zie *Fisc. Act.* 2015, 13/4, 26/5 en 31/7 voor de berekening). Het heeft daarbij geen belang of de belastingplichtige een (fiscaal of ander) voordeel heeft genoten in het buitenland.

Door het uitblijven van aangepaste wetgeving is de belastingplichtige evenwel nog steeds verplicht om voor voorgaande jaren via bezwaarschriften gelijk te halen. De fiscus bevestigt dat de belastingplichtige voor vorige jaren een gewoon bezwaarschrift kan indienen (binnen zes maanden) (art. 371 WIB 92) of om ambtshalve ontheffing kan verzoeken (binnen vijf jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarin de aanslag is gevestigd) (art. 376 § 1 WIB 92). Het arrest van het Hof van Justitie in *Imfeld en Garcet* (HvJ 12 december 2013, C-303/13) en het arrest van het Grondwettelijk Hof (GwH 24 april 2014, 68/2014) zijn immers een nieuw feit in de zin van

artikel 376, § 1 WIB 92 (zie *Fisc. Act.* 2013, 22/5; zie ook Vr. nr. 820 Arens, 20 maart 2014, *Vr. en Antw.* Kamer 2013-14, afl. 156, 282).

Hoewel de fiscus nu een oplossing aanreikt via een circulaire, lijkt naar onze mening wetgevend werk als structurele oplossing voor de ontstane lacune beter passend. Dat een wetswijziging zich opdringt, is al sinds jaren duidelijk (Mond. Vr. nr. 22762 Wouters, 19 maart 2014, Kamercommissie Financiën, Criv 53 Com. 953, 47). Reikhalzend kan worden uitgekeken naar een aanpassing van de wetsartikelen over de betwiste aanrekeningswijze.

Pro memorie: eerdere circulaire

Met het nieuwe standpunt van 18 mei 2017 maakt de fiscus komaf met eerdere circulaire die voorzagen in een bijkomende belastingvermindering voor buitenlandse inkomsten (circ. van 12 maart 2008, AOIF nr. 8/2008, 1 juli 2014, AAFisc 27/2014, 11 augustus 2014, AAFisc 32/2014, *Fisc. Act.* 2014, 32/5, 11 september 2015, AOIF 8/2015) [Voor alle duidelijkheid: dat stelsel verdwijnt alleen voor de verhoging voor kinderen ten laste. Voor de andere persoonsgebonden fiscale faciliteiten (de belastingvrije som zelf, alimentatie, huwelijksquotiënt...) blijven die circulaire relevant.].

De circulaire van 12 maart 2008 beoogde met de toekenning van een bijkomende belastingvermindering – bovenop de gewone vermindering (art. 155 WIB 92) – tegemoet te komen aan het automatische verlies van de belastingvoordelen door de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud (zie *Fisc. Act.* 2008, 16/1). Maar de voorwaarden voor het verkrijgen van een bijkomende vermindering zijn zeer strikt. Zo moet de belastingplichtige het bewijs leveren dat het andere (EER-)land bij de belastingheffing geen rekening heeft gehouden met de persoonlijke en familiale situatie, hoewel dat gebeurt voor eigen inwoners. En er mag *in het geheel* geen rekening mee gehouden zijn. De fiscus weigert dus elk voordeel in België als de andere staat de persoonlijke en familiale belastingvoordelen slechts *pro rata* toegekend heeft (volgens het aandeel van het in dat land verkregen inkomen in het totaal van de beroepsinkomsten). Zo'n *pro rata*-regel is opgenomen in het belastingverdrag met Frankrijk (uitsluitend voor bepaalde beroepsinkomsten) (art. 25(2)) en met Nederland (art. 26(2)).

Aan de voorwaarde dat het andere land geen rekening mag houden met de persoonlijke en familiale situatie, was evenmin voldaan als de belastingplichtige in de andere verdragsstaat kon opteren voor de persoonlijke en familiale belastingvoordelen maar het niet heeft gedaan. De circulaire van 11 augustus 2014 verduidelijkte zelfs nog dat de bijkomende belastingvermindering geweigerd kan worden louter doordat een belastingplichtige in Nederland *recht heeft* op de persoonlijke en familiale belastingvoordelen (randnr. 5). Die laatste beperking werd met de circulaire van 11 september 2015 wel opgeheven. Het volstaat nu dat men de voordelen in het buitenland niet effectief gekregen heeft, ook als men ze had *kunnen* krijgen (zie *Fisc. Act.* 2015, 35/11).

Verder is de berekening bijzonder complex. De bijkomende vermindering is gelijk aan het positieve verschil tussen de reële belasting (in het buitenland en België, met aanrekening van de vrijstelling voor kinderen op het vrijgestelde buitenlandse inkomen) en de fictieve belasting die verschuldigd zou zijn indien alle inkomsten van Belgische oorsprong waren.

Als dus de (gewone) vermindering voor buitenlandse inkomsten die men krijgt in België, hoger ligt dan het bedrag van de in het buitenland betaalde belasting op die inkomsten, kan geen bijkomende belastingvermindering worden verleend en heeft de belastingplichtige geen recht op enige terugbetaling. Daardoor wordt de mogelijkheid van een terugbetaling volledig uitgehold, zeker voor belastingplichtigen met inkomsten uit Nederland, Frankrijk en Luxemburg (omdat die landen sowieso voordelen toekennen, desnoods *pro rata*, zoals gezegd), temeer omdat de bewijslast van het recht op en het bedrag van de bijkomende vermindering volgens de circulaire “aan de belastingplichtige toekomt”.

Met de circulaire van 1 juli 2014 en 11 augustus 2014 stond de fiscus wel toe dat de gewone en de bijkomende belastingvermindering van een echtgenoot overgeheveld worden naar de andere echtgenoot als de eerste echtgenoot te weinig belasting verschuldigd is om effectief iets te hebben aan de verminderingen. Tegelijk wees de fiscus echter expliciet de mogelijkheid af om de belastingvrijstelling voor kinderen ten laste gewoon aan te rekenen op het lagere (Belgische) inkomen, zoals de rechtspraak voorstaat (zie hoger).

Daarmee liet de Belgische fiscus zich van zijn kleinste kant zien. De circulaire boden geen oplossing voor de kern van het probleem, namelijk de strijdigheid van de aanrekeningregels voor kinderlast in artikel 134, § 4 WIB 92 met het Unierecht en met de Grondwet. De discriminatie van gehuwden en wettelijk samenwonenden t.o. alleenstaanden

werd niet opgelost en het fiscale voordeel van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderlast bleef verloren. Met de circulaire van 18 mei 2017 is er nu wel een oplossing.

Hannelore Niesten
doctoraatsstudent UHasselt - Fiscale eenheid

mnma12762344