

RECENTE WETTELIJKE EN ADMINISTRATIEVE VERSOEPELINGEN IN DE PERSONENBELASTING

Recent werden er enkele wijzigingen doorgevoerd in de regels van de personenbelasting. Zo heeft de wet van 3 augustus 2016 (BS 11 augustus 2016) gesleuteld aan de voorwaarden van het fiscaal co-ouderschap en werd het toepassingsgebied van het belastingkrediet voor lage activiteitsinkomsten verruimd. Daarnaast publiceerde de fiscus circulaire nr. 30/2016 van 22 september 2016 over de afzonderlijke aanslag van achterstallige baten. Deze circulaire licht de gevolgen toe van het arrest van het Grondwettelijk Hof van 25 februari 2016 inzake pro-Deovergoedingen.

Fiscaal co-ouderschap wordt ook mogelijk voor meerderjarige kinderen Oorspronkelijke regeling

De regeling van het fiscaal co-ouderschap werd zo'n vijftien jaar geleden door de wetgever in het leven geroepen om rekening te houden met hedendaagse samenlevingsvormen. Bij fiscaal co-ouderschap gaat het om de situatie waarbij twee belastingplichtigen niet langer samenleven maar wel nog gezamenlijk het ouderlijk gezag uitoefenen over hun kinderen, en waarbij de huisvesting van de kinderen gelijkmatig onder elkaar verdeeld is. De fiscale wetgever heeft toegestaan dat de ouders onder deze regeling de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste onder elkaar kunnen verdelen (art. 132bis WIB 92). Hiermee wilde zij tegemoet komen aan de verzuchting dat de ouder bij wie het kind niet als fiscaal ten laste kan worden beschouwd, geen recht zou hebben op minstens een deel van de toeslagen voor kinderlast.

Opdat fiscaal co-ouderschap toepassing zou kunnen vinden, is het vereist dat de huisvesting van de kinderen gelijkmatig verdeeld is op grond van:

- ofwel een uiterlijk op 1 januari van het aanslagjaar geregistreerde of door een rechter gehomologeerde overeenkomst waarin uitdrukkelijk is vermeld dat de huisvesting van die kinderen gelijkmatig is verdeeld over beide belastingplichtigen en dat zij bereid zijn de toeslagen op de belastingvrije som voor die kinderen te verdelen;
- ofwel een uiterlijk op 1 januari van het aanslagjaar uitgesproken rechterlijke beslissing waarin uitdrukkelijk is vermeld dat de huisvesting van die kinderen gelijkmatig is verdeeld over beide belastingplichtigen.

Een andere cruciale voorwaarde is de gezamenlijke uitoefening van het ouderlijk gezag. Volgens het Burgerlijk Wetboek kan een kind slechts onderworpen zijn aan het ouderlijk gezag tot aan zijn/haar meerderjarigheid of ontvoogding. De administratie concludeerde hieruit dat de verhoging van de belastingvrije som bij co-ouderschap enkel mogelijk is voor niet-ontvoogde, minderjarige kinderen. Van zodra een kind de leeftijd van achttien jaar bereikt had, kon het niet meer onder de regeling van fiscaal co-ouderschap vallen. Dit had tot gevolg dat de toeslag volledig ging naar de ouder bij wie het kind gedomicilieerd was. De andere ouder, die het kind niet ten laste had, verloor het recht op een deel van de toeslagen.

Gewijzigde regeling vanaf aanslagjaar 2017

Van zodra het kind meerderjarig werd, bleef één van de ouders dus verstoken van de verhoging van de belastingvrije som wegens kinderlast. Deze situatie werd sociaal

onrechtvaardig bevonden door enkele kamerleden. Meerderjarigheid van de kinderen vergt immers vaak net meer financiële inspanningen van de ouders, o.a. kosten voor hoger onderwijs, kledij, levensonderhoud, ... (Parl. St. Kamer 2015-16, DOC 54 0860/001, 4).

Een aanpassing van de regeling drong zich op. Dit werd gerealiseerd met de wet van 3 augustus 2016 (BS 11 augustus 2016). Met ingang van aanslagjaar 2017 kan fiscaal co-ouderschap ook toegepast worden in het geval van meerderjarige kinderen. Meer specifiek werd het criterium van het ouderlijk gezag verlaten en wordt voortaan verwezen naar de onderhoudsplicht van het Burgerlijk Wetboek. Deze onderhoudsplicht, die terug te vinden is in artikel 203, § 1 BW, houdt in dat ouders naar evenredigheid van hun middelen moeten zorgen voor de huisvesting, het levensonderhoud, de gezondheid, het toezicht, de opvoeding, de opleiding en de ontplooiing van hun kinderen. Het Burgerlijk Wetboek stelt bovendien uitdrukkelijk dat deze verplichting doorloopt tot na de meerderjarigheid van het kind indien deze zijn/haar opleiding nog niet voltooid heeft (art. 203, § 1, tweede lid BW).

Het meerderjarig worden van het kind verhindert dus niet langer de verdeling van de belastingvrije som onder de co-ouders. Wel moeten de voorwaarden m.b.t. de huisvesting nog steeds gerespecteerd worden. Dit impliceert het bestaan van een overeenkomst of een rechterlijke beslissing waaruit de gelijkmatige verdeling van de huisvesting blijkt. Ten gevolge van bovenstaande wijziging zullen deze documenten in bepaalde gevallen wel langer bewaard moeten worden dan voorheen. Het gewijzigde artikel 132bis WIB 92 specificeert dat de stukken moeten “ter beschikking worden gehouden van de administratie zolang zij voldoen aan de onderhoudsplicht bepaald in artikel 203, § 1, van het Burgerlijk Wetboek, voor minstens één van de kinderen en waarvan de huisvesting gelijkmatig is verdeeld, recht geeft op de in dit artikel bedoelde toeslagen”.

Aandachtspunt: cumulverbod met de aftrek van onderhoudsuitkeringen

De wetswijziging heeft alvast één van de pijnpunten van het fiscale co-ouderschap aangepakt. Toch moeten belastingplichtigen voorzichtig blijven bij het kiezen voor deze regeling: de verdeling van de toeslag heeft immers nog steeds de niet-aftrekbaarheid van de betaalde onderhoudsuitkeringen tot gevolg. Rekening houdend met de hoge kosten verbonden aan het verder studeren van een kind, kan het voor de ouder bij wie het kind niet gedomicilieerd is, interessanter zijn om de betaalde onderhoudsgelden in aftrek te nemen. De andere partner, bij wie het kind wel gedomicilieerd is, kan dan het kind ten laste nemen en de volledige toeslag genieten. De aftrek van onderhoudsuitkeringen kan in deze situatie voordeliger uitkomen doordat het om een aftrekbare uitgave gaat, die inwerkt op de marginale tarieven. De toeslag op de belastingvrije som daarentegen heeft enkel effect op de laagste tarieven van de personenbelasting.

Uitbreiding belastingkrediet voor lage activiteitsinkomsten

Zelfstandigen met een laag activiteitsinkomen kunnen een belastingkrediet krijgen van maximaal 440 EUR per jaar in de personenbelasting (art. 289ter WIB 92; basisbedrag, geïndexeerd bedrag aj. 2016: 670 EUR en aj. 2017: 680 EUR). Indien deze

belastingplichtigen minder dan 670 EUR belasting betalen, krijgen zij aldus het resterend saldo belastingvrij terugbetaald.

Om in aanmerking te komen moet het activiteitsinkomen van de belastingplichtige zich bevinden tussen 4 350 EUR en 10 880 EUR per jaar (basisbedrag, geïndexeerde bedragen aj. 2016: 6 640 EUR en 16 610 EUR, voor aj. 2017: 6 680 EUR en 16 710 EUR).

Bovendien waren tot nu toe bepaalde belastingplichtigen wettelijk uitgesloten van de regeling. Dit was het geval voor de belastingplichtigen van wie de winsten of baten vastgesteld worden volgens forfaitaire grondslagen van aanslag. Door deze uitsluiting konden tienduizenden bakkers, slaggers, kappers, caféhouders en landbouwers die op forfaitaire grondslagen worden belast, niet van het belastingkrediet genieten (Parl. St. Kamer 2015-16, DOC 54 1572/001, 3). Het ging hierbij vaak om zelfstandigen met lage inkomens uit arbeid... en laat dit nu net de doelgroep van deze fiscale maatregel zijn. Bij de invoering van het belastingkrediet werd echter geen redelijke verantwoording gegeven voor deze uitsluiting (Parl. St. Kamer 2015-16, DOC 54 1572/001, 3).

Meer nog, de regeling zoals we deze tot nu toe kennen, komt zelfs erg willekeurig over. Indien de administratie en de beroepsorganisatie niet tot een akkoord komen, stelt de administratie normen van basis semi-brutowinst vast. Deze normen kunnen als vergelijkingspunt worden aangewend om over te gaan tot een taxatie bij vergelijking (art. 342, § 1, eerste lid, WIB 92). De fiscus meende echter dat de semi-brutowinstnormen geen volwaardige forfaitaire grondslag van aanslag vormden, waardoor zij toch voor het belastingkrediet in aanmerking kwamen. Het gevolg was dat die beroepsgroep het ene jaar wel en het andere jaar niet van het belastingkrediet voor lage activiteitsinkomsten kon genieten (Parl. St. Kamer 2015-16, DOC 54 1572/001, 4).

Met de wet van 3 augustus 2016 (BS 11 augustus 2016) werd een oplossing geboden voor bovenstaande punten van kritiek. Vanaf aanslagjaar 2017 komen de forfaitair belaste zelfstandigen ook in aanmerking voor het belastingkrediet voor lage activiteitsinkomsten. Enkel de belastingplichtigen die belast worden op een forfaitaire minimumwinst of -baat ten gevolge van het niet of laattijdig indienen van hun aangifte (art. 342, § 3 WIB 92), blijven uitgesloten van het belastingkrediet.

Circulaire over afzonderlijke aanslag van achterstallige baten

In haar circulaire van 22 september 2016 biedt de administratie toelichting bij de gevolgen die zij verbindt aan het arrest van het Grondwettelijk Hof van 25 februari 2016 inzake de afzonderlijke aanslag van achterstallige baten.

Afzonderlijke aanslag van achterstallige baten

In de regel worden inkomsten gezamenlijk belast tegen het progressief tarief in de personenbelasting. Artikel 171, 6°, tweede streepje WIB 92 voorziet echter in een afzonderlijke taxatie voor achterstallige baten. Om in aanmerking te komen, moeten de baten betrekking hebben op een gedurende een periode van meer dan twaalf maanden geleverde diensten. Bovendien wordt vereist dat deze baten door toedoen van de overheid niet betaald zijn in het jaar van de prestaties maar in eenmaal worden vergoed. De afzonderlijke taxatie

wordt dan uitsluitend toegepast voor het evenredige deel dat een vergoeding van twaalf maanden prestaties overtreft.

Arrest van het Grondwettelijk Hof nr. 30/2016 van 25 februari 2016

Aan de basis van het arrest van het Grondwettelijk Hof lag de situatie van een advocate die elk jaar op grond van artikel 171, 6°, tweede streepje WIB 92 haar pro-Deovergoedingen aangaf als achterstallige erelonen (Rechtbank van eerste aanleg Waals-Brabant 2 februari 2015). De belastingadministratie ging echter niet akkoord met deze werkwijze. Hiervoor baseerde zij zich op een arrest van het Hof van Cassatie van 23 april 2010. In dit arrest heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat de term ‘door toedoen van de overheid’ betekent dat de laattijdige betaling of toekenning een gevolg is van een fout of nalatigheid van de overheid. Dit zou niet het geval zijn bij pro-Deovergoedingen aangezien de duur van de betalingsprocedure voortvloeit uit de regeling die is vastgesteld door het organieke kader van de wettelijke bijstand.

De administratie werd teruggefloten door het Grondwettelijk Hof. Deze laatste heeft geoordeeld dat “het criterium van de fout of nalatigheid van een overheid die de vertraging van de betaling heeft veroorzaakt, niet relevant [is] om een verschil in behandeling onder belastingplichtigen in te voeren.”

Circulaire AAFisc Nr. 30/2016 (Ci.707.214) van 22 september 2016

In haar circulaire geeft de administratie aan dat zij in navolging van dit arrest niet langer een fout of nalatigheid van de overheid zal eisen voor de toepassing van de afzonderlijke taxatie. De laattijdige betaling moet wel nog steeds gebeurd zijn ‘door toedoen van de overheid’. Dit impliceert volgens de fiscus dat “de begunstigde van de betaling op geen enkele manier zelf aan de oorzaak van de laattijdigheid [mag] liggen, al was het maar door de betalingsmodaliteiten die door de overheid wordt voorgesteld bij de toetreding te aanvaarden (met een overeenkomst of op basis van een reglement).”

In het bijzondere geval van de pro-Deovergoedingen impliceert de vrijwillige inschrijving op de lijst m.b.t. juridische bijstand volgens de administratie dat er geen sprake kan zijn van een laattijdige betaling van erelonen door toedoen van de overheid. Bijgevolg kunnen advocaten die vrijwillig zijn ingeschreven op voormelde lijst geen gebruik maken van de afzonderlijke taxatie. Dit in tegenstelling tot de advocaten die verplicht moeten toetreden tot dit stelsel: deze categorie van pro-Deoadvocaten kan wel nog in aanmerking komen voor de afzonderlijke taxatie.

De circulaire stelt expliciet dat het arrest van het Grondwettelijk Hof een nieuw feit vormt, op basis waarvan de belastingplichtigen een bezwaar of een vraag om ambtshalve ontheffing kunnen indienen. Deze circulaire is onmiddellijk van toepassing.

Julie Vantomme
Els Van Eenhooge