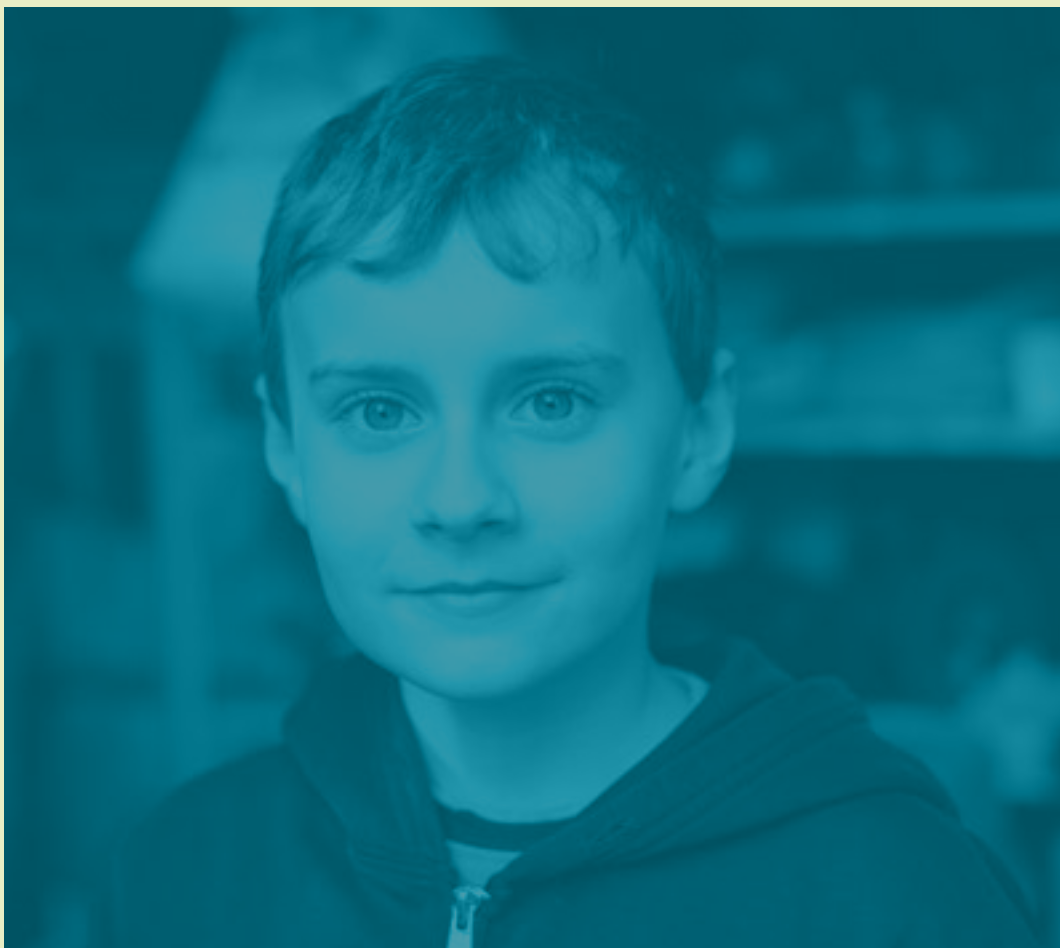


de federale **Ombudsman**



# GEZINSFISCALITEIT

EEN COMPLEXE REGELGEVING TEGENOVER  
DE EVOLUTIE VAN DE GEZINSVORMEN



ONDERZOEK / 01

# GEZINSFISCALITEIT

---

Een complexe regelgeving tegenover  
de evolutie van de gezinsvormen

Herwerkte versie van 27 juni 2016

de federale **Ombudsman**



## de federale Ombudsman

Verantwoordelijke uitgevers: C. De Bruecker en G. Herman

Afbeeldingen: S. Pareit

Ontwerp, opmaak en druk:

Centrale drukkerij van de Kamer van volksvertegenwoordigers

Reproductie voor onderwijskundige en niet-commerciële doeleinden

is toegestaan mits de bron wordt vermeld.

De eerste editie werd op 18 april 2016 gepubliceerd in het jaarrapport 2015 en werd bijgewerkt op 27 juni 2016

Het onderzoek is beschikbaar op [www.federaalombudsman.be](http://www.federaalombudsman.be).

D/2016/13.380/1

# INHOUDSOPGAVE

---

Voorwoord .....	7
Inleiding .....	9
<b>1. Vaststellingen uit de klachten.....</b>	<b>17</b>
1.1. Fiscaal co-ouderschap en enige fiscale woonplaats.....	19
1.1.1. Berekeningswijzen .....	19
1.1.2. Meerderjarige kinderen.....	23
1.1.3. Belastingplichten die niet de ouder zijn .....	24
1.1.4. Belastingkrediet.....	25
1.1.5. Grensoverschrijdende situaties .....	26
1.1.6. Vermindering van de bedrijfsvoorheffing .....	27
1.1.7. Ongelijke of quasi-gelijke huisvesting.....	27
1.2. Fiscaal co-ouderschap en onderhoudsuitkeringen.....	29
1.2.1. Geen combinatie van beide elementen.....	29
1.2.2. Juridische onzekerheid voor de andere ouder .....	31
1.2.3. Geen automatische aanpassing door de overheid .....	32
1.3. Belastingplichtigen: afzonderlijk of gezamenlijk belast.....	35
1.3.1. Verschillende toekenningsregels voor fiscale voordelen .....	35
1.3.2. Gezamenlijk belast: geen keuze mogelijk.....	36
1.3.3. Alleenstaande ouder? .....	39
1.3.4. Afzonderlijk belast: wie is gezinshoofd?.....	41
<b>2. Toepassingsmoeilijkheden van de regelgeving.....</b>	<b>43</b>
2.1. Bij de administratie.....	45
2.1.1. Complexiteit van de gezinsvormen.....	45
2.1.2. Toename van de werklast .....	46
2.1.3. Duidelijkheid van een rechterlijke beslissing .....	47
2.1.4. Onderhoudsuitkeringen: moeilijke controle.....	47
2.1.5. Fiscale wetgeving versus andere wetgevingen.....	49
2.2. Bij de juridische wereld .....	49
<b>3. Afsluitende vaststellingen.....</b>	<b>55</b>
3.1. Complexiteit van de regelgeving.....	57
3.1.1. Ongelijke toepassing van de wetgeving .....	57
3.1.2. Conflicten tussen ex-partners .....	57
3.1.3. Maatschappelijke kost.....	58

3.2. Fundamentele principes.....	59
3.2.1. Het hoger belang van het kind.....	59
3.2.2. Transparantie, eenvoud en voorzienbaarheid.....	59

### **Opmerkingen van de stafdienst Beleidsexpertise**

<b>en ondersteuning van de FOD Financiën .....</b>	<b>61</b>
1. Fiscaal co-ouderschap.....	63
1.1. Verdeling van het voordeel voor kinderen in co-ouderschap .....	63
1.2. Beperking van de fiscale ouderschapsregeling tot kinderen bij wie de ouders gezamenlijk het ouderlijk gezag uitoefenen .....	64
1.3. Belastingkrediet voor kinderen ten laste .....	64
1.4. Andere .....	65
2. Fiscaal co-ouderschap en onderhoudsuitkeringen .....	65
3. Fiscale voordelen voor kinderen ten laste bij belastingplichtigen die gezamenlijk of afzonderlijk worden belast.....	66

# VOORWOORD

---

Naast het traditionele gezin hebben zich de laatste decennia vele andere samenlevingsvormen ontwikkeld. Een aantal daarvan heeft trouwens ook in de wetgeving hun weerslag gevonden. Zo werd op fiscaal vlak gesleuteld aan de regelgeving in een poging om een aantal ontwikkelingen zoals bijvoorbeeld co-ouderschap, alleenstaande ouders met kinderen, feitelijk samengestelde gezinnen, een aangepast fiscaal regelgevend kader te geven.

De klachtenbehandeling leert ons dat door de steeds complexere regelgeving, de burger soms niet begrijpt waarom identieke situaties tot verschillende fiscale resultaten leiden. Ook voor de fiscale administratie is het niet altijd evident om zicht te krijgen op de realiteit van het gezinsleven, van belang voor de toe te passen regelgeving. En tot slot slagen ook de beoefenaars van juridische beroepen er niet in om de fiscale voordelen van elk van de ouders te evalueren om de onderhoudsuitkeringen vast te leggen.

Om de belangrijke signalen van de burger op een constructieve manier te gebruiken, hebben wij via een onderzoek gepoogd de knelpunten in kaart te brengen. We hebben het resultaat daarvan voorgelegd aan academische experts, het maatschappelijke middenveld en andere actoren die elementen uit de gezinsfiscaliteit kunnen of moeten toepassen in hun beslissingen of evaluaties (advocaten, rechters). Ook de administratie werd bevraagd en reikte een aantal concrete denkplaatjes aan.

Het onderzoek schetst zo de toepassingsmoeilijkheden voor de administratie én de actoren uit de juridische wereld en stelt vast dat bij de burger heel wat van de situaties tot onbegrip en onvrede leiden, waar de administratie in een aantal gevallen weinig kan aan verhelpen, gezien zij de geldende regelgeving toepast. We stellen vast dat een coherente oplossing voor een aantal problemen tot het beleidsdomein behoort.

We hopen dat dit onderzoek een aanzet kan geven tot een debat over een eenvoudige gezinsfiscaliteit, die toepasbaar is op de veranderende samenlevingsvormen, transparant is voor alle actoren en waarbij het hoger belang van het kind de belangrijkste bekommernis is.

*Guido Herman en Catherine De Bruecker*





# INLEIDING

---

De levensvatbaarheid op termijn van een beleid en een administratie wordt onder meer gemeten aan de mate waarin zij in fase blijven met de sociaal-economische realiteit, dit wil zeggen in de mate dat zij aan haar burgers voor de nieuwe realiteiten die zich aandienen oplossingen kunnen aanreiken die stroken met de regels en de waarden die democratisch zijn bepaald<sup>1</sup>.

In het Jaarverslag 2014 richtte de federale Ombudsman ook een algemene aanbeveling aan het Parlement (AA 14/01)<sup>2</sup> om bij alle beslissingen het hoger belang van het kind als eerste overweging in aanmerking te nemen.

Vanuit deze dubbele invalshoek neemt de federale Ombudsman de gezinsfiscaliteit en meer bepaald de fiscale regelgeving met betrekking tot de kinderen onder de loep<sup>3</sup>.

## STEUNPIJLER VOOR FAMILIES

De fiscale maatregelen voor de kinderen ten laste vormen naast de kinderbijslag het voornaamste instrument waarvan de overheid gebruikmaakt om de financiële draagkracht van gezinnen te ondersteunen. Tot voor kort waren beide een federale bevoegdheid. Het federale beleid is gestoeld op het principe dat kroostrijke gezinnen meer financiële noden hebben en dus een hogere kinderbijslag ontvangen en een bijkomend fiscaal voordeel toegekend krijgen.

Om beter te kunnen inspelen op de specifieke noden van bepaalde kinderen of de omstandigheden waarin ze opgroeien, worden er correcties toegepast in de twee systemen die vaak hetzelfde doelpubliek voor ogen hebben: de tussenkomst is hoger voor kinderen met een handicap; alleenstaande ouders ontvangen een bijkomend voordeel en in beide regelingen is er een

---

1 De federale Ombudsman, Jaarverslag 2014, p.18.

2 Ibid., pp. 25-28.

3 De gezinsfiscaliteit in ruime zin met het huwelijksquotiënt en de andere personen ten laste wordt hier niet besproken. Het principe van het huwelijksquotiënt is een duidelijke beleidskeuze en de berekening ervan gebeurt volledig automatisch. De fiscaliteit van de andere personen ten laste is van een veel kleinere grootorde in vergelijking met de fiscaliteit van de kinderen ten laste.

sociale correctie in de vorm van ofwel de gewaarborgde gezinsbijslag of het belastingkrediet voor ouders van wie het inkomen onvoldoende hoog is.

Daarnaast wordt in de federale kinderbijslagregeling een correctie toegepast om rekening te houden met de toenemende kosten voor levensonderhoud van opgroeiende kinderen en wordt er een schoolpremie betaald. Uit deze summiere vergelijking van de kinderbijslagregeling en de fiscale regelgeving met betrekking tot de kinderen ten laste blijkt duidelijk dat de twee beleidsinstrumenten elkaar versterken.

## HERVORMING VAN DE STAAT

In het kader van de zesde staatshervorming werd de kinderbijslag als onderdeel van het gezinsbeleid overgedragen naar de deelstaten. Er zijn nog geen nieuwe regelingen in werking getreden, maar het zit vevat in de federale logica dat de deelstaten een eigen beleid zullen voeren en andere accenten leggen.

Zo vermeldt het regeerakkoord van de Vlaamse regering dat het de bedoeling is om naar een vereenvoudiging van het huidige systeem te gaan, waarbij de rangorderegeling en de leeftijdstoelage worden afgeschaft vanuit het principe dat elk kind gelijk is. Daarnaast blijft het de bedoeling om een toeslag te behouden voor kinderen met bijzondere noden en gezinnen met een laag inkomen<sup>4</sup>.

Het regeerakkoord van de Waalse regering vermeldt dan weer dat men in een eerste fase het huidige systeem wenst te behouden om in een tweede fase te onderzoeken welke maatregelen kunnen worden ingevoerd om beter tegemoet te komen aan de nieuwe samenlevingsvormen<sup>5</sup>.

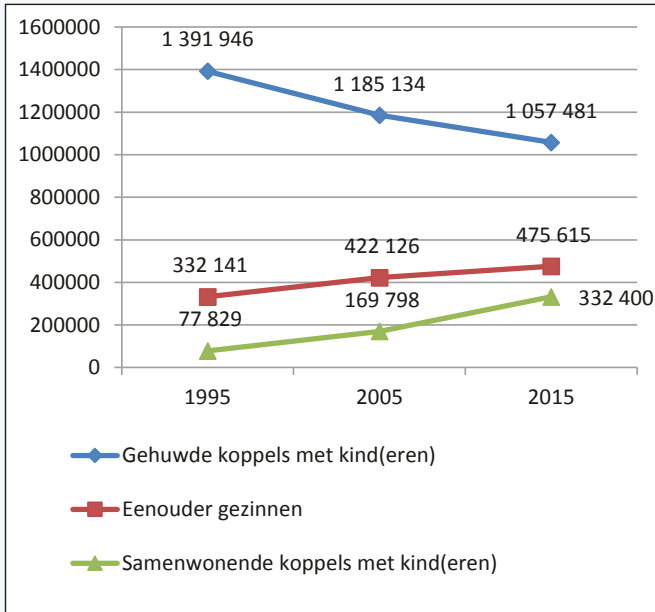
Wanneer we de cijfers over de evolutie van de samenlevingsvormen van gezinnen met kind(eren) er bij nemen<sup>6</sup>, stellen we vast dat het traditionele gezin – een gehuwd koppel met kinderen – nog steeds de meest voorkomende samenlevingsvorm is, maar dat het aantal samenwonenden (wettelijk of feitelijk) en alleenstaanden met kind(eren) blijft toenemen:

4 Regeringsverklaring van de Vlaamse regering, Vlaams Parlement, 2014, 31(2014)-nr. 1, p. 12.

5 Déclaration de politique régionale, Parlement wallon, 2014, 20(SE 2014)-nr. 1, pp. 29-30

6 FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie, Algemene Directie Statistiek – Statistics Belgium.

### Evolutie van het aantal gezinnen met kinderen (1995-2015)



De grafiek hierboven toont de evolutie van de gezinsvormen met kinderen tussen 1995, 2005 en 2015. De statistieken van de FOD Economie laten niet toe om binnen de categorie samenwonenden met kinderen een onderscheid te maken tussen de wettelijk en de feitelijk samenwonenden. Op basis van de Census 2011<sup>7</sup> komt de verhouding, weliswaar voor samenwonenden met en zonder kinderen, overeen met de voorstelling in de grafiek hierna.

<sup>7</sup> FOD Economie KMO, Middenstand en Energie, Algemene Directie Statistiek Census 2011. Het onderzoek Census 2011 han-teert een nieuwe methode van volkstelling en statistische analyse, waardoor de resultaten moeilijk te vergelijken zijn met de eerdere volkstellingen.

*Verhouding tussen feitelijk en wettelijk  
samenwonenden in 2011*



Alhoewel hierover geen officiële statistieken bestaan, blijkt uit onderzoeken gevoerd in Vlaanderen<sup>8</sup>, Wallonië en Brussel<sup>9</sup> dat 15 % van de kinderen in een nieuw samengesteld gezin woont. Van de gescheiden ouders, kiest ongeveer 30 %<sup>10</sup> voor de gelijke of quasi gelijke huisvesting van de kinderen.

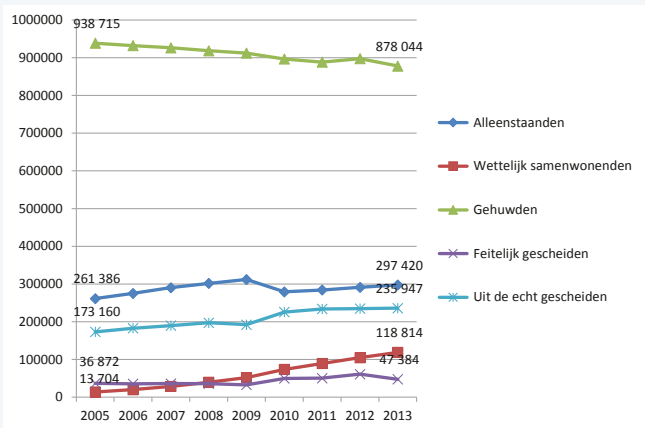
8 Vanassche, S., Sordermans, A., Botterman S., Corijn, M., Dekeyser, G., Havermans N., Mathijs, K., "Congresboek Levens Adolescenten en Gezinonderzoek", 22 september 2011, (Vanassche, S., Ed.), Centrum voor Sociologisch Onderzoek, KULeuven. Dit onderzoek is gebaseerd op een steekproef van 5 778 leerlingen uit het secundair onderwijs.

9 La Ligue des Familles, Baromètre des parents 2015, [www.laligue.be](http://www.laligue.be). Dit onderzoek is gebaseerd op een steekproef van 1 500 Franstalige Belgen met een minimumleeftijd van 18 jaar die minstens één kind hebben dat jonger is dan 25.

10 32,80 % in Vlaanderen (minstens 33 % van de tijd bij elke ouder) en 31 % in Wallonië en Brussel (50 % van de tijd bij elke ouder).

Deze evoluties vertalen zich vanzelfsprekend ook op fiscaal vlak<sup>11</sup>. De grafiek hieronder toont de evolutie van de aangiftes van belastingplichtigen met minstens één kind die een fiscaal voordeel vragen wegens kinderlast (hetzij de volledige, hetzij de helft van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste) tussen de inkomstenjaren 2005 en 2013. In deze grafiek wordt geen rekening gehouden met de belastingplichtigen die geen toeslag op de belastingvrije som vragen in de aangifte maar de aftrek van de onderhoudsuitkeringen overgemaakt aan hun kind(eren) inbrengen<sup>12</sup>.

### Evolutie van het aantal aangiftes van belastingplichtigen die een fiscaal voordeel vragen wegens kinderlast



De categorieën "gehuwde belastingplichtigen" en "wettelijk samenwonenden" worden gezamenlijk belast<sup>13</sup>, de belastingplichtigen die tot de categorieën "alleenstaanden" en "gescheiden" behoren, worden afzonderlijk belast; binnen de categorie "feitelijk gescheiden" kan de belasting gezamenlijk of apart worden gevestigd naargelang de datum van het beëindigen van de relatie. De categorie "alleenstaanden" omvat de alleenstaanden, feitelijk samenwonenden en weduwen en weduwnaars. De categorie "gescheiden" omvat ook de belastingplichtigen die van tafel en bed zijn gescheiden.

11 FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie, Algemene Directie Statistiek, Fiscale statistiek van de inkomens.

12 De statistieken laten niet toe om een onderscheid te maken tussen de onderhoudsuitkeringen die worden overgemaakt aan kinderen en andere personen (ex-partners, ouders, ...). Ter informatie, voor inkomstenjaar 2013 hebben 217 659 belastingplichtigen de aftrek van onderhoudsuitkeringen gevraagd voor een totaal bedrag van 695 056 172 EUR. FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie, Algemene Directie Statistiek, Fiscale statistiek van de inkomens.

13 Met uitzondering van het jaar van het huwelijk of het afleggen van de verklaring van wettelijke samenwoning waarin de partners nog afzonderlijk worden belast (artikel 126 WIB 92).

Tussen de inkomstenjaren 2005 en 2013 is het aantal belastingplichtigen die gebruik maken van de co-ouderschapsregeling gestegen van 18 372 naar 63 066. Het aantal belastingplichtigen die een extra toeslag op de belastingvrije som voor alleenstaande met één of meerdere kinderen ten laste ontvangen, is toegenomen van 440 691 tot 528 978.

## FISCALE ONGELIJKHEID TUSSEN OUDERS

Vanuit de klachtenbehandeling stelt de federale Ombudsman vast dat het systeem van de fiscale maatregelen in de directe belastingen wegens kinderlast niet langer aangepast blijkt aan nieuwe samenlevingsvormen. Het streefdoel van de laatste globale hervorming van de personenbelasting (de wet van 10 augustus 2001) om een belastingsysteem te ontwikkelen dat "*neutraal is ten aanzien van de samenlevingsvorm*"<sup>14</sup> lijkt niet te zijn gerealiseerd en staat dan ook steeds meer onder druk.

Zo kan de verdeling van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste tussen ouders die de huisvesting van hun gemeenschappelijke kinderen gelijkmatig verdelen (toepassing van artikel 132*bis* Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, hierna WIB 92) leiden tot ongelijke situaties, afhankelijk van bij welke ouder de kinderen in het bevolkingsregister staan ingeschreven. De automatische toekenning van de toeslag op de belastingvrije som wegens kinderlast aan de partner met het hoogste inkomen – in het geval van gehuwden of wettelijk samenwonenden – kan als gevolg hebben dat het belastingvoordeel voor kinderlast verloren gaat voor het gezin. Een andere vaststelling is dat de manier waarop de bijkomende toeslag op de belastingvrije som voor een alleenstaande ouder met kinderlast wordt toegekend, als gevolg heeft dat de oorspronkelijk bedoelde doelgroep van belastingplichtigen die alleen moeten instaan voor de opvoeding van de kinderen werd uitgebreid naar de steeds groter wordende groep belastingplichtigen die als alleenstaande worden belast en een feitelijk gezin vormen.

---

<sup>14</sup> Wetsontwerp houdende hervorming van de personenbelasting, Parl. St., Kamer, 2000-2001, 50-1270/001, p.6.

In een eerste hoofdstuk gaan we dieper in op deze en andere situaties. Deze vaststellingen, voor het grootste deel voortkomend uit de individuele klachten die werden overgemaakt aan de federale Ombudsman, werden voorgelegd aan verschillende experts uit de academische<sup>15</sup> en juridische<sup>16</sup> wereld en het maatschappelijke middenveld<sup>17</sup>.

In een tweede hoofdstuk worden de moeilijkheden besproken waarmee de andere actoren worden geconfronteerd als gevolg van de complexiteit van de wetgeving: de administratie en de verschillende actoren die elementen uit de gezinsfiscaliteit kunnen of moeten toepassen in hun beslissingen.

Als bijlage worden de opmerkingen van de Stafdienst Beleidsexpertise en -ondersteuning van de FOD Financiën over een voorlopige versie van deze bijdrage toegevoegd. De administratie reikt in haar opmerkingen ook een aantal denkpijlers aan op basis van de gedane vaststellingen<sup>18</sup>.

De wetwijzigingen sinds 2001, de hangende wetsvoorstellen, de arresten van het Grondwettelijk Hof en het Hof van Justitie van de Europese Unie<sup>19</sup>, het gebrek aan transparantie voor de burger en de conflicten die de huidige regelgeving kan veroorzaken tussen ex-partners, de moeilijkheden voor rechters om de fiscale gevolgen van de kinderlast correct in te schatten alsook de inspanningen die moeten worden geleverd door de lokale belastingkantoren om de nodige verificaties te verrichten: het zijn allemaal elementen die wijzen op een grote en groeiende maatschappelijke kost verbonden aan het fiscale beleid met betrekking tot het ten laste nemen van een kind. De overdracht van een deel van de bevoegdheden met betrekking tot het gezinsbeleid naar de deelstaten kan misschien een goed moment zijn om ook het federale beleid te evalueren. Met deze bijdrage

---

15 Marc Bourgeois (professor fiscaal recht, rechtsfaculteit Universiteit Luik), Maurice De Mey (docent Fiscale Hogeschool), Ilse De Troyer (docente gezinsfiscaliteit Faculteit Economie en Bedrijfswetenschappen, KULeuven), Luc Maes (professor fiscaal recht Universiteit Antwerpen), Hogeschool-Universiteit Brussel/ Fiscale Hogeschool en plaatsvervangend raadsheer bij het hof van Beroep Antwerpen), Inge Van De Woestyne (hoofddocent Instituut voor Belastingrecht, Universiteit Gent), Marie-Cécile Van Grieken (secretaris-generaal ICHEC-ESSF).

16 Steven Brouwers (advocaat-bemiddelaar in familiezaken), Jacques Mahieu (familierechter, rechtbank van eerste aanleg Antwerpen), Thierry Marchandise (emeritus vrederechter), Pierre-André Wustefeld (kamervoorzitter hof van beroep Bergen, voorzitter van de Commissie onderhoudsbijdragen).

17 Delphine Chabbert (directrice Ligue des familles), Yves Coemans (medewerker studiedienst Gezinsbond, lid van de Commissie onderhoudsbijdragen).

18 Zie bijlage 7 voor de opmerkingen van de stafdienst beleidsexpertise en ondersteuning van de FOD Financiën. In de voorlopige tekst die aan de administratie werd voorgelegd, was het hoofdstuk "2. Toepassingsmoeilijkheden voor de administratie" alsook de afsluitende vaststellingen nog niet opgenomen.

19 Onder andere het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 12 december 2013, Imfeld-Garçet vs België, C-303/12, de arresten van het Grondwettelijk Hof nr. 63/2011 van 5 mei 2011, nr. 100/2013, van 9 juli 2013 en nr. 68/2014 van 24 april 2014.

wil de federale Ombudsman de aanzet geven tot een reflectie over de verdere ontwikkeling van het systeem naar een meer eenvoudige, transparante en voorzienbare fiscaliteit waarbij het hoger belang van het kind een belangrijke plaats inneemt.





# 1. VASTSTELLINGEN UIT DE KLACHTEN

---



SPINCH

## 1.1. Fiscaal co-ouderschap en enige fiscale woonplaats

Er wordt een bijkomende toeslag op de belastingvrije som toegekend voor de kinderen die ten laste zijn van de belastingplichtige. In het geval van een gelijkmatig verdeelde huisvesting, kan dit belastingvoordeel worden verdeeld tussen de ouders. Het behoud van het criterium van de enige fiscale woonplaats van het kind leidt echter tot meerdere verschillen in behandeling in het voordeel van de ouder waar de fiscale woonplaats van het kind zich bevindt.

### 1.1.1. Berekeningswijzen

Tot aanslagjaar 2000 kon de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste (artikel 132 WIB 92) niet worden verdeeld tussen gescheiden ouders. Enkel de ouder waarvan het(de) kind(eren) deel uitmaakte(n) van het gezin op 1 januari van het aanslagjaar (artikel 136 WIB 92)<sup>20</sup> kwam(en) in aanmerking voor de toeslag voorzien in artikel 132 WIB 92.

Met artikel 2 van de wet van 4 mei 1999<sup>21</sup> heeft de wetgever een artikel 132*bis* ingevoegd in het WIB 92 om de mogelijkheid te geven aan ouders die de huisvesting van de kinderen op gelijkmatige wijze verdelen, ook de toeslag op de belastingvrije som voorzien in artikel 132 WIB 92<sup>22</sup> te laten verdelen. Deze regeling noemt men doorgaans het fiscaal co-ouderschap.

De memorie van toelichting in het ontwerp van wet geeft hiervoor als reden: *“Tot op heden worden, in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92), toeslagen op de belastingvrije som voor kinderen ten laste, gewoonlijk, alleen toegekend aan de ouder bij wie die kinderen*

20 De administratie baseert zich meestal op de inschrijving in het bevolkingsregister om het gezin te bepalen waarvan de kinderen deel uitmaken. Het concept gezin heeft echter een ruimere betekenis en is een feitenkwestie. Volgens het Hof van Cassatie moet “gezin” “in zijn gewone betekenis worden verstaan en wijst op een huiselijk samenleven en -wonen, zonder tijdelijke onderbrekingen uit te sluiten” (Cass., 5 mei 1977, De Preter, Bull. 573, p. 734). Voor de leesbaarheid van de tekst wordt in deze bijdrage de term fiscale woonplaats gebruikt wanneer sprake is van het bepalen van het gezin waartoe het kind behoort dat het recht opent op de toekenning van fiscale voordelen.

21 Artikel 2 van de wet van 4 mei 1999 houdende fiscale en andere bepalingen, *Belgisch Staatsblad*, 4 juni 1999.

22 Er was voordien elk jaar opnieuw een akkoord nodig tussen de twee ouders. Als een ouder weigerde om zijn akkoord te geven, kon de andere ouder niet de toepassing vragen van artikel 132*bis* WIB en moest hij zich wenden tot de rechter. Sinds de wijziging van artikel 132*bis* met de wet van 27 december 2006 werd artikel 132*bis* gewijzigd waardoor niet langer ieder jaar een uitdrukkelijk akkoord moet worden meegestuurd met de aangifte in de personenbelasting maar het volstaat om hetzij een door de rechter gehomologeerde overeenkomst tussen de twee partijen voor te leggen, hetzij een rechterlijke beslissing waarin uitdrukkelijk staat vermeld dat de huisvesting gelijkmatig is verdeeld tussen de twee ouders.

*gedomicilieerd zijn. Wanneer het hoederecht werkelijk en afwisselend door elk van de ouders wordt uitgeoefend, wordt de last van de kinderen echter door elke ouder billijk gedragen*<sup>23</sup>.

Het principe van het fiscaal co-ouderschap werd door de wetgever in de wetgeving geïntroduceerd binnen het bestaande kader van de notie "kinderen ten laste" zoals gedefinieerd door artikel 136 WIB 92. Dit begrip vormt het vertrekpunt voor de fiscale voordelen toegekend voor de kinderen van de belastingplichtige en bepaalt ook welke ouder een belastingvoordeel zal ontvangen wegens kinderlast.

De notie van kinderen ten laste lijkt op zich nochtans weinig aangepast aan de situatie van het fiscaal co-ouderschap omdat ze de bepaling vereist van de enige fiscale woonplaats van het kind. Het doel van de wetgever bestond erin om ouders die op gelijke wijze instaan voor de zorg van de kinderen, ook de mogelijkheid te geven om de daarmee gepaard gaande fiscale voordelen onder elkaar te verdelen. Het behoud van de notie enige fiscale domicilie maakt het niet mogelijk dit doel te bereiken omdat er een onderscheid wordt ingevoerd tussen de ouders, in het voordeel van de ouder waar de fiscale woonplaats van het kind is gevestigd.

## **DE ENIGE FISCALE WOONPLAATS LEIDT TOT VERSCHILLEN IN HET VERLEENDE FISCALE VOORDEEL TUSSEN OUDERS**

Op die manier kan het verschil in toeslagen op de belastingvrije som tussen ouders die hun kinderen in co-ouderschap opvoeden bijzonder groot zijn, met name vanaf het moment dat elk van de ouders nog andere kinderen fiscaal ten laste heeft. Het kind waarvoor de toeslag op de belastingvrije som wordt verdeeld, blijft uitsluitend ten laste van de ouder met wie het zijn fiscale woonplaats deelt voor de berekening en zal dus niet in rekening worden gebracht bij de andere ouder voor de berekening van de toeslagen op de belastingvrije som van de niet gemeenschappelijke kinderen waarvoor deze ouder de fiscale last draagt.

<sup>23</sup> Ontwerp van wet houdende fiscale en andere bepalingen, *Parl St*, Kamer, 1998-1999, 49-2073/6.

Als voorbeeld wordt een vader van drie kinderen genomen en wordt ver-  
trokken van de hypothese dat deze drie gezamenlijke kinderen hun fiscale  
woonplaats hebben bij de moeder. De vader ontvangt voor die kinderen de  
helft van de toeslagen op de belastingvrije som in toepassing van artikel  
132*bis* WIB 92. De mogelijke verdeling van de toeslagen op de belasting-  
vrije som voor kinderen ten laste wordt opgelijst in het geval van een tradi-  
tioneel gezin (vb. 1), een gescheiden gezin (vb. 2), een nieuw samengesteld  
gezin (vb. 3 en 4) en een gezin dat verschillende keren opnieuw werd sa-  
mengesteld (vb. 5) waarbij telkens het fiscaal co-ouderschap van toepas-  
sing is voor één of meerdere kinderen. Deze simulatie is gebaseerd op de  
huidige berekeningsmethode van de fiscale administratie<sup>24</sup>, rekening hou-  
dend met de grensbedragen voor aanslagjaar 2016<sup>25</sup>. De simulaties maken  
geen aanspraak op volledigheid en worden louter bij wijze van voorbeeld  
vermeld<sup>26</sup>.

---

24 Circulaire nr. Ci.RH.331/532 273 (AAFisc 5/2002) van 19 februari 2002.

25 Een basistoelage op de belastingvrije som voor één kind ten laste van 1 510 EUR, voor twee kinderen 3 880 EUR, voor drie kinderen 8 700 EUR, voor vier kinderen 14 060 EUR. Vanaf het vijfde kind: 14 060 EUR vermeerderd met 5 370 EUR voor elk bijkomend kind.

26 Voor de leesbaarheid werd geen rekening gehouden met de bijkomende toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste voorzien in artikel 133, § 1, 1°, WIB 92 waar belastingplichtigen die als alleenstaande worden belast recht op hebben.

**Simulatie van de verdeling van het fiscaal voordeel tussen ouders**

Gezinssituatie <sup>27</sup>		Toeslagen voor kinderen ten laste	Verdeling van de toeslagen voor de gemeenschappelijke kinderen van A en B waarvoor artikel 132bis WIB 92 van toepassing is	Resultaat
1.	Traditioneel gezin (3 kinderen)	€ 8 700,00		€ 8 700,00
2.	Situatie van de moeder (A): 3 kinderen fiscaal ten laste, alle 3 gemeenschappelijk met B	€ 8 700,00	- € 8 700,00/ 2	€ 4 350,00
	Situatie van de vader (B): 0 kinderen fiscaal ten laste, 3 kinderen gemeenschappelijk met A	€ 0,00	+ € 8 700,00/ 2	€ 4 350,00
3.	Situatie van de moeder (A): 3 kinderen fiscaal ten laste waarvan 1 kind gemeenschappelijk met B	€ 8 700,00	- € 1 510,00/ 2	€ 7 945,00
	Situatie van de vader (B): 2 kinderen fiscaal ten laste plus 1 kind gemeenschappelijk met A	€ 3 880,00	+ € 1 510,00/ 2	€ 4 635,00
4.	Situatie van de moeder (A): 3 kinderen fiscaal ten laste waarvan 2 kinderen gemeenschappelijk met B	€ 8 700,00	- € 3 880,00/ 2	€ 6 740,00
	Situatie van de vader (B): 1 kind fiscaal ten laste, plus 2 kinderen gemeenschappelijk met A	€ 1 510,00	+ € 3 880,00/ 2	€ 3 450,00
5.	Situatie van de moeder (A): 3 kinderen fiscaal ten laste van drie verschillende vaders	€ 8 700,00	- € 1 510,00/ 2 - € 1 510,00/ 2 - € 1 510,00/ 2	€ 6 435,00
	Situatie van een vader (B): 0 kinderen fiscaal ten laste, 3 kinderen van telkens een andere moeder	€ 0,00	+ € 1 510,00/ 2 + € 1 510,00/ 2 + € 1 510,00/ 2	€ 2 265,00

<sup>27</sup> De voorbeelden 3, 4 en 5 slaan op meer dan drie kinderen ten laste, wat van invloed is op het resultaat.

Eerst wordt de toeslag op de belastingvrije som bepaald waarop de kinderen gedomicilieerd bij de moeder recht geven (kolom II). Daarna worden de kinderen in co-ouderschap tussen de vermelde vader en moeder in aanmerking genomen, abstractie makend van andere kinderen in het gezin waarvan ze deel uitmaken, voor wie de toeslag op de belastingvrije som in twee wordt gesplitst, de toeslagen worden opgeteld bij de vader en in mindering gebracht bij de moeder (kolom III).

Het is opvallend dat de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste verschilt naargelang het aantal kinderen eigen aan elk van de gescheiden echtgenoten, in het bijzonder in het geval van een gezin dat verschillende keren opnieuw werd samengesteld, terwijl de ouders die hun kinderen in co-ouderschap opvoeden in principe dezelfde kosten hebben.

De berekeningsmethode voor de verdeling van de toeslag op de belastingvrije som leidt dus zowel tot een verschil in behandeling, in het voordeel van de ouder die de fiscale kinderlast op zich neemt<sup>28</sup>, als tot een gecumuleerd economisch verlies voor de ouders in het geval van nieuw samengestelde gezinnen, een verlies dat toeneemt naarmate er meer kinderen ten laste zijn en/of het aantal keer dat een gezin opnieuw anders werd samengesteld.

### 1.1.2. Meerderjarige kinderen

*Anne en Glen hebben vier kinderen, van wie er drie ouder zijn dan 18 jaar. Het koppel is gescheiden en verdeelt de huisvesting gelijkmatig : de kinderen hebben hun fiscaal adres wel bij hun moeder. Glen merkt dat hij zijn deel van het fiscale voordeel voor zijn meerderjarige kinderen verliest. Dat begrijpt hij niet. Hij rekende immers op dit belastingvoordeel om de uitgaven te betalen voor een van zijn kinderen die naar het buitenland vertrekt. Via een advocaat stelt Glen aan Anne voor om een oplossing te vinden voor zijn financiële verlies. Het koppel komt echter niet tot een akkoord.*

De verdeling van de toeslag op de belastingvrije som in toepassing van artikel 132bis WIB 92 vereist daarenboven een gezamenlijke uitoefening

<sup>28</sup> In zijn arrest nr. 80/2016 van 25 mei 2016 was het Grondwettelijk Hof van oordeel dat dit verschil in behandeling de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet schendt.

van het ouderlijk gezag. Meerderjarige of minderjarige ontvoogde kinderen vallen niet meer onder het ouderlijk gezag<sup>29</sup> waardoor de fiscale co-oudersregeling dus niet meer kan worden toegepast. De FOD Financiën herinnert aan deze regel in haar administratieve richtlijnen<sup>30</sup>: wanneer het kind meerderjarig is, kan enkel de ouder bij wie het zijn fiscale woonplaats heeft, nog in aanmerking komen voor de volledige fiscale toeslag<sup>31</sup> op voorwaarde dat hij dat uitdrukkelijk vraagt. De andere ouder verliest het recht op de helft van deze toeslag. Maar deze correctie gebeurt niet automatisch. Bij een controle kan het immers gebeuren dat de ouder bij wie het kind zijn

fiscale woonplaats niet heeft, de helft van het voordeel verliest zonder dat de andere ouder het totaal krijgt aangezien deze laatste zijn aangifte niet in die zin heeft gewijzigd.

## HET FISCAAL VOORDEEL WORDT ANDERS VERDEELD VAN ZODRA HET KIND MEERDERJARIG IS

Het uitsluiten van één van de co-ouders van een fiscaal voordeel is moeilijk te begrijpen voor de burger aangezien beide ouders wel gezamenlijk moeten blijven instaan voor de opleidings- en andere kosten van hun kinderen na hun meerderjarigheid<sup>32</sup> en het volgen van hogere studies vaak juist grotere financiële inspanningen vergt.

### 1.1.3. Belastingplichten die niet de ouder zijn

De voorwaarde van het gezamenlijk uitoefenen van het ouderlijk gezag verhindert de toepassing van artikel 132*bis* WIB 92 in het geval één van de belastingplichtigen die er zich op wil beroepen niet de ouder is.

Artikel 136 WIB 92 laat nochtans toe dat ascendenten (grootouders, ...), zijverwanten (broers en zussen) of derden die de uitsluitende of hoofdzakelijke

29 Artikel 372 van het Burgerlijk Wetboek.

30 Circulaire nr. Ci.Rh.331/598 621 (AAFisc nr. 37/2010) van 26 april 2010.

31 Er werd in dit verband op 3 februari 2015 een wetsvoorstel ingediend door mevrouw Carina Van Cauter en de heer Luc Van Biesen: Wetsvoorstel betreffende de belastingvrije som voor kinderen in geval van co-ouderschap, *Parl.St.*, Kamer, 2014-2015 54-0860/001.

32 Artikel 203, § 1, Burgerlijk Wetboek: *“De ouders dienen naar evenredigheid van hun middelen te zorgen voor de huisvesting, het levensonderhoud, de gezondheid, het toezicht, de opvoeding, de opleiding en de ontplooiing van hun kinderen. Indien de opleiding niet voltooid is, loopt de verplichting door na de meerderjarigheid van het kind”.*



zorg dragen over een kind dat deel uitmaakt van het gezin, dit kind ook volledig fiscaal ten laste nemen in toepassing van artikel 132 WIB 92.

Zo kan het voorkomen dat kleinkinderen fiscaal ten laste worden genomen door de grootouders, met name wanneer hun ouders nog jong zijn en zelf nog bij hun eigen ouders inwonen en ze niet over beroepsinkomsten beschikken.

In het geval van een gelijkmatige verdeling van de huisvesting van de kinderen is een verdeling van het daarmee gepaard gaande fiscale voordeel in toepassing van artikel 132*bis* niet mogelijk omdat het ouderlijk gezag gezamenlijk moet worden uitgeoefend door de twee belastingplichtigen die om het voordeel verzoeken. Zodoende hebben grootouders, broers, zussen die instaan voor de helft van de huisvesting en de financiële kosten van een kind geen recht op een verdeling van de toeslag op de belastingvrije som (zoals voorzien in artikel 132*bis* WIB 92).

Dit verschil in behandeling, uitsluitend gebaseerd op de voorwaarde dat het ouderlijk gezag gezamenlijk moet worden uitgeoefend, is moeilijk te begrijpen voor de burger. Aangezien de wetgever in de mogelijkheid heeft voorzien om het fiscaal voordeel voor kinderlast toe te kennen aan andere belastingplichtigen dan de ouders, is het niet meteen duidelijk waarom deze mogelijkheid niet kan worden uitgebreid in het geval van een gelijkmatige verdeling van de huisvesting.

#### **1.1.4. Belastingkrediet**

*Fati heeft twee kinderen met haar ex-man Ahmed. De kinderen wonen afwisselend bij hun moeder en vader en behouden hun fiscale woonplaats bij Ahmed. Fati ontvangt geen belastingvermindering voor kinderen ten laste, omdat haar inkomen te laag is. Ook het belastingkrediet, waar ze in principe wel recht op heeft, loopt ze mis omdat de kinderen hun fiscale woonplaats bij Ahmed hebben.*

De wetgever heeft in 2001 de mogelijkheid ingevoerd om de toeslag op de belastingvrije som voor kinderlast om te zetten in een belastingkrediet "om een oplossing te bieden voor de toestand dat sommige belastingplichtigen,

*omwille van hun lage inkomens, niet of niet volledig kunnen genieten van de bedoelde belastingvermindering*<sup>33</sup>.

Artikel 134, § 3, WIB 92<sup>34</sup> beperkt deze mogelijkheid echter tot de belastingplichtige die de kinderen fiscaal ten laste heeft. In het geval van een gelijkmatig verdeelde huisvesting van de kinderen en de toepassing van artikel 132*bis* WIB 92 kan de toeslag op de belastingvrije som die wordt verdeeld tussen beide ouders hierdoor slechts worden omgezet in een terugbetaalbaar belastingkrediet bij de ouder waar de kinderen hun fiscale woonplaats hebben<sup>35</sup>.

De voorbereidende werkzaamheden van de wet zijn niet expliciet over de redenen voor dit verschil in behandeling tussen twee ouders die de huisvesting van hun kinderen gelijkmatig verdelen en dit lijkt in tegenstelling te zijn met de wil van de wetgever om een gelijk fiscaal voordeel toe te kennen aan de ouders die op gelijke wijze instaan voor de zorg van hun kinderen.

### 1.1.5. Grensoverschrijdende situaties

## LIGT DE FISCALE WOONPLAATS VAN HET KIND IN HET BUITENLAND, DAN HEEFT DE OUDER IN BELGIË GEEN ENKEL FISCAAL VOORDEEL

In grensoverschrijdende situaties, wanneer de fiscale woonplaats van het kind zich in het buitenland bevindt, is de toepassing van artikel 132*bis* WIB 92 niet mogelijk. De ouder die in België verblijft, zal dus geen enkel fiscaal voordeel kunnen doen ook al is de huisvesting van het kind gelijkmatig verdeeld over beide ex-partners.

33 Wetsontwerp houdende hervorming van de personenbelasting, *Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, 50-1270/001, p. 7.

34 Artikel 134, § 3, WIB 92: *"Het deel van de belastingvrije som dat na toepassing van de §§ 1 en 2 niet is aangerekend, wordt in de mate dat het betrekking heeft op de toeslagen vermeld in artikel 132, eerste lid, 1° tot 6°, omgezet in een terugbetaalbaar belastingkrediet. Het belastingkrediet is gelijk aan het deel van de belastingvrije som dat met toepassing van het eerste lid kan worden omgezet, vermenigvuldigd met het tarief van de corresponderende inkomensschijf, met een maximum van 250 EUR per kind ten laste"*.

35 Circulaire nr. Ci.Rh.331/556 891 (AAFisc nr. 9/2004) van 4 maart 2004, p. 5.

Deze onmogelijkheid roept vragen op in het licht van de toenemende mobiliteit van de burgers binnen de Europese Economische Ruimte<sup>36</sup>.

### 1.1.6. Vermindering van de bedrijfsvoorheffing

Er wordt ook geen rekening gehouden met artikel 132*bis* WIB 92 voor wat betreft de inhouding van de bedrijfsvoorheffing. In het geval van fiscaal co-ouderschap kan de vermindering van de bedrijfsvoorheffing voor "gezinlasten"<sup>37</sup> niet worden verdeeld over beide partners maar wordt ze integraal toegekend aan de ouder waar het kind zijn fiscale woonplaats heeft. De andere ouder zal de inkohiering van zijn aangifte personenbelasting moeten afwachten om het fiscaal voordeel te ontvangen voor het kind waarvan de huisvesting gelijkmatig is verdeeld.

### 1.1.7. Ongelijke of quasi-gelijke huisvesting

Tot slot dient ook de afwezigheid van een oplossing voor verschillende bestaande vormen van ongelijke of quasi-gelijke huisvesting te worden vermeld. Het is nochtans gebruikelijk, vooral voor heel kleine kinderen of uit praktische overwegingen, dat de ouders een asymmetrische opvangregeling overeenkomen (bijvoorbeeld drie dagen bij de ene en vier dagen bij de andere ouder). In deze hypothese kan de ouder bij wie het kind minder verblijft geen aanspraak maken op de helft van de toeslag op de belastingvrije som, terwijl zijn kosten wellicht van dezelfde grootteorde zijn als die van de andere ouder.

36 "Ook voor de fiscaliteit zijn gezinnen die grensoverschrijdend hun bestaan leiden een gegeven dat een enigszins andere invalshoek vraagt dan de traditionele benadering. Een gezin dat op twee verschillende adressen leeft, één in België, een ander in het buitenland, met kinderen die op een van die twee plaatsen of afwisselend op één plaats verblijven, belet niet dat het een gezin in de daadwerkelijke betekenis van het woord betreft. Hoe complex deze situatie ook is vanuit fiscaal oogpunt, wanneer de inkomens van de twee partners worden samen gelegd om gezamenlijk de kinderen op te voeden en de kosten van dit huishouden te dekken, dan moet de administratieve (fiscale) benadering deze reële situatie kunnen weerspiegelen". De federale Ombudsman, *Jaarverslag 2014*, p. 21.

37 Artikel 1.8. Bijlage III van het Koninklijk Besluit tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (KB/WIB 1992), "Schalen en regels die van toepassing zijn om de bedrijfsvoorheffing vast te stellen bij de bron verschuldigd op inkomsten betaald of toegekend vanaf 1 januari 2015". Voor aanslagjaar 2016 bedraagt de vermindering, wanneer de bruto maandelijkse bezoldigingen niet hoger zijn dan 7 500 EUR, 34 EUR voor één kind ten laste, 93 EUR voor twee kinderen ten laste en 249 EUR voor drie kinderen ten laste.

De wijze waarop de fiscale voordelen voor kinderlast worden verdeeld tussen ouders die gebruikmaken van de fiscale co-ouderschapsregeling brengt dus verschillende toepassingsmoeilijkheden met zich mee, die systematisch in het nadeel zijn van de ouder bij wie de kinderen hun fiscale woonplaats niet hebben.

De oorzaak van deze problemen is geworteld in de aanwezigheid van de enige fiscale woonplaats van het kind die het vertrekpunt vormt voor de toekenning van de fiscale voordelen.

Het Grondwettelijk Hof heeft zich al meerdere keren moeten uitspreken over de verschillen in behandeling veroorzaakt door artikel 136 WIB 92 tussen ouders die de huisvesting van hun kinderen gelijkmatig hebben verdeeld. Wanneer het criterium van de woonplaats wordt weerhouden als enig criterium voor het verschil in behandeling, concludeerde het Hof dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet werden geschonden<sup>38</sup>.

Gelet op de verschillen in behandeling die hierboven werden aangehaald en die hun oorsprong vinden in hetzelfde criterium van de fiscale woonplaats, bestaat de mogelijkheid dat het Grondwettelijk Hof zijn redenering zal uitbreiden naar andere bepalingen van het WIB 92. In een recent arrest heeft het Grondwettelijk Hof echter geoordeeld dat het verschil in behandeling in het geval van nieuw samengestelde gezinnen tussen ouders die het fiscale voordeel verdelen op basis van de artikelen 132bis en 136 WIB 92 geen discriminatie vormt.<sup>39</sup>

Het lijkt er trouwens op dat de problemen veroorzaakt door de enige fiscale woonplaats van het kind in geval van een gelijkmatige verdeling van de huisvesting van de kinderen niet beperkt zijn tot de fiscaliteit aangezien de federale regering in het regeerakkoord het engagement op zich heeft genomen om zich over de problematiek te buigen<sup>40</sup>.

38 Arbitragehof, 12 januari 2005, nr. 3/2005; Grondwettelijk Hof, 5 mei 2011, nr. 63/2011.

39 Grondwettelijk Hof, 25 mei 2016, nr 80/2016.

40 "Voor kinderen in co-ouderschap zal de regering onderzoeken op welke manier deze kunnen worden opgenomen in een tweede verblijfsregister." Regeringsakkoord, *Parl. St.*, 2014-2015, 54-0020/001, p. 140.

## 1.2. Fiscaal co-ouderschap en onderhoudsuitkeringen<sup>41</sup>

*Dirk heeft twee kinderen met Anouck. Daarnaast heeft hij ook een zoon uit een vorig huwelijk, Simon. Die woont afwisselend een week bij hem en een week bij zijn ex-vrouw. Dirk verliest een aanzienlijk fiscaal voordeel, omdat Simon zijn fiscale woonplaats bij zijn moeder heeft. Simon wordt hierdoor niet in rekening gebracht bij de berekening van het fiscaal voordeel van Dirk.*

*In het geval van een gelijkmatig verdeelde huisvesting van de kinderen en wanneer één van de ouders onderhoudsuitkeringen moet betalen, heeft deze de mogelijkheid om te kiezen voor de fiscale aftrek van de betaalde onderhoudsuitkeringen of voor het fiscaal co-ouderschap indien werd voldaan aan de voorwaarden zoals in de wet bepaald. Deze keuze, die elk jaar kan worden gewijzigd, zal gevolgen hebben voor de fiscale situatie van de andere ouder en is dus een bron van juridische onzekerheid.*

### 1.2.1. Geen combinatie van beide elementen

De huidige formulering van artikel 132*bis* WIB 92 sluit de gecombineerde toepassing uit van de helft van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderlast en de aftrek van onderhoudsgeld zoals bepaald in artikel 104, 1°, WIB 92.

De algemene regel schrijft voor dat onderhoudsgelden slechts aftrekbaar zijn voor zover zij worden gestort aan personen die geen deel uitmaken van het gezin van degene die deze onderhoudsgelden moet betalen. Die regel voorkomt dat ouders kosten aftrekken voor het onderhoud en de opvoeding van de kinderen die onder hun eigen dak leven. De wetgever was de mening toegedaan dat door het verdelen van de toeslag op de belastingvrije som, de ouder die alimentatie betaalt niet langer voldoet aan de voorwaarden voor aftrek omdat wordt erkend dat het kind voor de helft van de tijd deel uitmaakt van zijn gezin<sup>42</sup>.

41 In de bewoordingen van artikel 203 en volgende van het Burgerlijk Wetboek worden de onderhoudsuitkeringen voor kinderen "onderhoudsbijdragen" genoemd. In het WIB 92 wordt de term onderhoudsbijdragen niet gehanteerd. Er wordt uitsluitend gebruik gemaakt van de term "onderhoudsuitkeringen" die ten behoeve van de leesbaarheid van de tekst wordt ook hier gebruikt.

42 "De geest van de bepaling betreffende de verdeling van de belastingvrije som tussen de ouders die het gezamenlijke hoederecht hebben over hun kind(eren) impliceert dat deze deel uitmaken van het gezin van elk van de ouders, hetgeen uitsluit dat de onderhoudsuitkeringen die eventueel zouden worden betaald voor deze kinderen aftrekbaar zouden zijn." *Parl. St., Kamer, 1998-1999, 49-2073/2.*



S. Meier

Opdat de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste zou kunnen worden verdeeld onder de ouders moeten ze ofwel:

- een overeenkomst kunnen voorleggen die hetzij geregistreerd werd bij een registratiekantoor van de FOD Financiën, hetzij gehomologeerd werd door een rechterlijke beslissing waarin uitdrukkelijk staat vermeld dat de huisvesting van de kinderen gelijkmatig verdeeld is over beide ouders en dat zij bereid zijn om de toeslagen op de belastingvrije som voor de betrokken kinderen te verdelen;
- een rechterlijke beslissing voorleggen waarin uitdrukkelijk is opgenomen dat de huisvesting van de kinderen gelijkmatig verdeeld is over beide ouders.

Wanneer een gelijkmatig verdeelde huisvesting werd vastgelegd bij rechterlijke beslissing, volstaat de expliciete vermelding hiervan in de beslissing in principe voor de toekenning van de helft van de toeslag op de belastingvrije som aan de belastingplichtige waar de fiscale woonplaats van de kinderen zich niet bevindt. Al beslist de rechter dat de toeslag op de belastingvrije som volledig wordt toegekend aan de ouder waar de fiscale woonplaats van het kind is gevestigd, dan nog zal de administratie van mening zijn dat zij de toeslag moet blijven verdelen over beide ouders in toepassing van de fiscale wetgeving, als de ouder waar de fiscale woonplaats van het kind zich niet bevindt, erom vraagt<sup>43</sup>.

### **1.2.2. Juridische onzekerheid voor de andere ouder**

De ouder die onderhoudsgeld betaalt voor de kinderen waarvan de huisvesting gelijkmatig verdeeld is over beide ouders heeft dus de keuze, wanneer voldaan is aan de voorwaarden van artikel 132*bis* WIB 92, tussen de fiscale aftrek van het onderhoudsgeld overgemaakt aan de kinderen of de helft van de toeslag op de belastingvrije som. Als hij afzonderlijk wordt belast, zal de belastingplichtige ook de bijkomende toeslag op de belastingvrije som ten bedrage van 1 510 EUR<sup>44</sup> waar artikel 133 WIB 92 recht op geeft in rekening moeten brengen.

<sup>43</sup> De rechtbank van eerste aanleg van Brugge heeft in een vonnis van 5 september 2012 beslist dat in dat geval de administratie zich aan de fiscale wet moet houden. Rb. Brugge, 5 november 2012, nr. 11/828/A.

<sup>44</sup> Basisbedrag voor aanslagjaar 2016.

De keuze die de onderhoudsplichtige ouder maakt, heeft een invloed op de fiscale situatie van de andere ouder, die hetzij recht heeft op de helft van

de toeslag op de belastingvrije som wegens kinderlast, hetzij op de volledige toeslag. Dit kan aanleiding geven tot conflicten tussen ex-partners terwijl het de bedoeling was van de wetgever om de verdeling van de toeslag op de belastingvrije som te objectiveren.

## ONDERHOUDSUITKERINGEN OF FISCAAL CO-ouderschap: DE KEUZE HEEFT BELANGRIJKE FINANCIËLE GEVOLGEN VOOR DE ANDERE OUDER

Op dit moment lijkt het alsof de toepasselijke bepalingen een bron zijn van juridische onzekerheid voor de ouder van het kind die het onderhoudsgeld ontvangt omdat die afhankelijk is van de door de andere ouder gekozen optie. Deze keuze kan bij iedere jaarlijkse aangifte worden gewijzigd met het oog op fiscale optimalisatie (wijziging van de familiale situatie, fluctuatie van de buitengewone kosten<sup>45</sup>, ...), zelfs met de eventuele bedoeling om nadeel te berokkenen aan de andere ouder in het geval van een conflict tussen de ex-partners.


### 1.2.3. Geen automatische aanpassing door de overheid

Daarenboven geldt ook hier dat – wanneer de onderhoudsplichtige de keuze maakt om het onderhoudsgeld fiscaal in mindering te brengen – de ouder van het kind die het onderhoudsgeld ontvangt niet automatisch de volledige toeslag op de belastingvrije som voor kinderlast krijgt toegekend. Indien de belastingplichtige in zijn aangifte de toepassing van artikel 132bis WIB 92 had gevraagd, zal hij pas achteraf een herziening kunnen vragen maar dit veronderstelt dat hij op de hoogte wordt gebracht van de door de onderhoudsplichtige gemaakte keuze<sup>46</sup>.


45 Sinds de inwerkingtreding op 1 augustus 2010 van de wet van 19 maart 2010 ter bevordering van een objectieve berekening van de door de ouders te betalen onderhoudsbijdragen voor hun kinderen (*Belgisch Staatsblad*, 21 april 2010) maken de buitengewone kosten integraal deel uit van de onderhoudsverplichting van de ouders. Daaropvolgend heeft de administratie circulaire nr. Ci.RH.241/605 665 (AOIF 55/2010) van 5 augustus 2010 uitgebracht waarin de fiscale aftrek van buitengewone kosten wordt aanvaard zonder de vereiste van de regelmatige betaling die in principe geldt voor elke onderhoudsuitkering.

46 Dit werd bevestigd door de minister van Financiën in een antwoord op een parlementaire vraag van de heer Roel Deseyn over "*de aftrek van onderhoudsgelden*", *Parl. St.*, Kamer, Commissie voor de Financiën en de Begroting, 7 november 2007, nr. 259.





Bijgevolg moet worden vastgesteld dat de financiële toestand waarmee de rechter rekening houdt om het bedrag aan onderhoudsuitkeringen te bepalen die de behoeften van het kind moeten dekken, kan worden beïnvloed zowel door de fiscale keuzes die de ouders maken als door een verandering van hun familiale situatie (gezamenlijk of apart belast, geboorte, ...) en dus niet noodzakelijk nog overeenstemt met de werkelijke draagkracht van elke ouder.





### 1.3. Belastingplichtigen: afzonderlijk of gezamenlijk belast

*De fiscale wet voert een verschil in behandeling in tussen belastingplichtigen die afzonderlijk worden belast en belastingplichtigen die gezamenlijk worden belast voor wat betreft de voordelen die worden toegekend voor de kinderen ten laste; er wordt een extra toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste toegekend aan alleenstaanden, ongeacht hun feitelijke situatie.*

#### 1.3.1. Verschillende toekenningsregels voor fiscale voordelen

Naargelang de ouders apart worden belast of niet, zijn de regels voor de toekenning van fiscale voordelen voor kinderen die deel uitmaken van het gezin op 1 januari van het aanslagjaar, sterk verschillend.

Voor de gehuwde en wettelijk samenwonende ouders is artikel 134, § 4, 2°, WIB 92 van toepassing dat bepaalt dat de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste bij belastingplichtigen die gezamenlijk worden belast, wordt aangerekend bij de partner met het hoogste belastbare inkomen.

In het geval van feitelijk samenwonende partners die afzonderlijk worden belast, kent artikel 140 WIB 92 de belastingvoordelen wegens kinderlast toe aan de belastingplichtige die in feite aan het hoofd van het gezin staat. In de praktijk, wanneer er geen onenigheid bestaat tussen de partners, mag de FOD Financiën zich niet mengen in hun keuze<sup>47</sup>.

Daarenboven kent artikel 133, § 1, 1°, WIB 92 een extra belastingvoordeel toe voor kinderen ten laste van alleenstaande belastingplichtigen zonder de werkelijke feitelijke situatie van deze belastingplichtigen in aanmerking te nemen.

Bovenstaande bepalingen zorgen bij de administratie voor moeilijkheden in haar dagelijkse werkzaamheden en veroorzaken onbegrip bij de samenwonende belastingplichtigen die verschillend worden behandeld naargelang

<sup>47</sup> Arbitragehof, 8 mei 2001, nr. 57/2001. Deze interpretatie werd bevestigd in circulaire nr. Ci.Rh.331/517 844 (AAFisc 26/2002) van 20 november 2002.

ze afzonderlijk of gezamenlijk worden belast, aangezien ze in werkelijkheid samenleven en geacht worden een gelijke financiële bijdrage te leveren voor hun kinderen.

Dit onbegrip blijkt met name in de situatie waarbij de belastingplichtigen in een feitelijk gezin, na het officialiseren van de relatie, moeten vaststellen dat hun fiscale situatie er op achteruit gegaan is omdat de fiscale voordelen voor kinderlast zijn afgenomen.

### 1.3.2. Gezamenlijk belast: geen keuze mogelijk

Voor belastingplichtigen die gezamenlijk worden belast, kan de toekenning van de toeslag op de belastingvrije som aan de belastingplichtige met het hoogste inkomen, zoals voorzien in artikel 134 WIB 92, in bepaalde gevallen nadelig uitvallen. Met name wanneer hij vervangingsinkomsten<sup>48</sup> ontvangt of inkomsten van buitenlandse oorsprong die in België van belastingen zijn vrijgesteld op basis van een internationale overeenkomst<sup>49</sup>.

In tegenstelling tot feitelijk samenwonende belastingplichtigen, beschikken deze belastingplichtigen niet over de mogelijkheid om onderling de meest voordelige keuze te maken.

Wanneer belastingplichtigen uitsluitend in België belastbaar zijn, kan de gecombineerde toepassing van de artikelen 132 en 134 WIB 92 er toe leiden dat, vooral wanneer de inkomsten eerder laag zijn, er een bedrag verloren gaat dat kan oplopen tot een bedrag gelijk aan het fiscaal voordeel voor kinderen ten laste<sup>50</sup>. Deze situatie kan zich voordoen wanneer het belastingvoordeel voor kinderlast wordt toegekend aan de belastingplichtige die vervangingsinkomsten ontvangt (al dan niet in combinatie met andere inkomsten) terwijl de partner beroepsinkomsten heeft.

Hierdoor ontstaat de mogelijkheid dat artikel 134 WIB 92 oorzaak is van een discriminatie bij gehuwde of wettelijk samenwonende partners die

48 Er wordt een bijkomende belastingvermindering toegekend aan deze inkomsten op basis van de artikelen 147 tot 154 WIB 92.

49 Artikel 155 WIB 92.

50 Na toekenning van het belastingvoordeel voor kinderen ten laste is het mogelijk dat de resterende belasting onvoldoende hoog is opdat de belastingvermindering voor vervangingsinkomsten zijn volledig effect kan krijgen. De onmogelijkheid om hun fiscale situatie te optimaliseren leidt bijgevolg tot een minder gunstige belasting bij de belastingplichtigen die gezamenlijk worden belast in vergelijking met belastingplichtigen die een feitelijk gezin vormen.

uitsluitend in België belastbaar zijn gelet op het verschil in behandeling met belastingplichtigen die een feitelijk gezin vormen en op een gelijkaardige manier instaan voor de zorg van de kinderen<sup>51</sup>.

De specifieke situatie waarin de belastingplichtige met het hoogste inkomen, inkomsten ontvangt uit het buitenland die in België zijn vrijgesteld van belastingen heeft het voorwerp uitgemaakt van heel wat jurisprudentie. Het Grondwettelijk Hof had in een zaak van een Belgische ingezetene die inkomsten ontving uit het Groothertogdom Luxemburg geoordeeld dat er geen sprake is van discriminatie omdat hij daar al fiscale voordelen had ontvangen voor gezinslasten<sup>52</sup>. Het Hof van Justitie van de Europese Unie<sup>53</sup> en daarna opnieuw het Grondwettelijk Hof ontkrachtten deze interpretatie en concludeerden dat: *"artikel 134 van het WIB 1992 afbreuk doet aan de fundamentele vrijheid die het vrije verkeer van werknemers, gewaarborgd bij artikel 45 van het Verdrag, vormt.*

*Bijgevolg is de in het geding zijnde bepaling niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet."*<sup>54</sup>

Tot op vandaag heeft de wetgever<sup>55</sup> niet gereageerd op deze arresten. In tegenstelling tot de administratie die via een administratieve circulaire<sup>56</sup> een bijkomende *"belastingvermindering voor vrijgestelde inkomsten"* heeft toegekend aan de in België belastbare partner *"voor zover de belastingplichtigen aantonen dat zij in één of meer lidstaten van de Europese Economische Ruimte inkomsten hebben verkregen die aldaar zijn belast zonder dat hun persoonlijke toestand en hun gezinstoestand in acht zijn genomen."*

51 De federale Ombudsman heeft de minister van Financiën hierover geraadpleegd. In zijn antwoord van 10 december 2013 erkende hij het bestaan van een *"mogelijke discriminatie"*.

52 Grondwettelijk Hof, 9 juli 2013, nr. 100/2013.

53 Hof van Justitie van de Europese Unie, Imfeld-Garcet tegen Belgische staat, 12 december 2013, C-303/12: *"Artikel 49 VWEU dient aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een belastingregeling van een lidstaat als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die tot gevolg heeft dat een echtpaar dat in die staat woont en zowel in die staat als in een andere lidstaat inkomsten verwerft, daadwerkelijk een bepaald belastingvoordeel verliest als gevolg van de wijze waarop dit voordeel wordt aangerekend, terwijl dit echtpaar dat voordeel wel zou krijgen indien de echtgenoot met de hoogste inkomsten niet zijn volledig inkomen in een andere lidstaat zou verwerven."*

54 Grondwettelijk Hof, 24 april 2014, nr. 68/2014.

55 Mevrouw Veerle Wouters en mevrouw Daphné Dumery hebben op 8 juli 2014 een wetsvoorstel neergelegd "tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat het ten laste nemen van personen betreft ten einde de discriminatie tussen gehuwde of wettelijk samenwonende en feitelijk samenwonende grensarbeiders op te heffen", *Parl.St.*, Kamer, 2014-2015, 54-0022/001.

56 Circulaire nr. Ci.Rh.331/633 468 (AAFisc 27/2014) van 1 juli 2014.

De belastingplichtigen die vrijgestelde inkomsten ontvangen uit een beroepsactiviteit in Nederland<sup>57</sup> of Frankrijk<sup>58</sup> worden automatisch uitgesloten van deze mogelijkheid zonder rekening te houden met het feit of ze al dan niet een voordeel hebben ontvangen dat verbonden is aan hun persoonlijke of familiale situatie.

Dit administratief standpunt werd afgewezen door het hof van beroep van Antwerpen dat van oordeel is dat de aanwendingsregel van artikel 134 WIB 92 die de toeslag op de belastingvrije som toekent aan de belastingplichtige met het hoogste inkomen een dubbele discriminatie heeft gecreëerd: enerzijds tussen wettelijk samenwonenden of gehuwden en belastingplichtigen die een feitelijk gezin vormen en anderzijds tussen wettelijk samenwonenden of gehuwden naargelang ze beiden in België werken of niet<sup>59</sup>.

Ook de rechtbank van eerste aanleg van Aarlen heeft in een aantal recente vonnissen<sup>60</sup> de toepassing van artikel 134 WIB 92 veroordeeld in het geval van Belgische belastingplichtigen die werken in het Groothertogdom Luxemburg en waarvan de administratie een belastingvoordeel had geweigerd omdat deze belastingplichtigen in Luxemburg al een zogenaamde "*bonus voor kinderen*" ontvingen.

Afgezien van de vragen van juridische aard die zich stellen, moet worden vastgesteld dat de fiscale wetgeving van sommige buurlanden, zoals Nederland en Duitsland, minder voordelen toekent voor de kinderen ten laste. De toekenningsregels van artikel 134 WIB 92 kunnen dus een rem zetten op de grensoverschrijdende mobiliteit van bepaalde werknemers.

57 Circulaire nr. Ci.RH.331/634 229(AAFisc nr.32/2014) van 11au-gustus 2014. De administratie baseert zich voor dit standpunt op artikel 26, lid 2, van de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 05.06 2001 tussen België en Nederland dat bepaalt dat inwoners van een van de verdragsluitende Staten die inkomsten uit de andere verdragsluitende Staat verkrijgen recht hebben, pro rata naargelang het deel van deze inkomsten in het totale beroepsinkomen, op dezelfde persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin als inwoners van die andere Staat. De administratie steunt verder op een arrest van 16 februari 2012 van het Hof van Cassatie nr. F.10 0115.N.

58 De automatische uitsluiting van de "*bijkomende vermindering*" geldt hier enkel voor inkomsten afkomstig uit "*loonarbeid*" in toepassing van artikel 25 van de overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting van 10 maart 1964.

59 Antwerpen, 22 september 2015, nr. 2013/AR/2818.

60 Rb. Aarlen, 7 oktober 2015, nr. 15/9/A; Rb. Aarlen, 21 oktober 2015 nr. 06/54/A; Rb. Aarlen, 21 oktober 2015, nr. 06/212/A.

### 1.3.3. Alleenstaande ouder?

Naast de mogelijkheid die feitelijk samenwonende belastingplichtigen hebben om de kinderlast aan de ene of de andere partner toe te kennen, is er nog een ander element dat in rekening moet worden gebracht wanneer de situatie van belastingplichtigen die een feitelijk gezin vormen met de situatie van belastingplichtigen die gezamenlijk worden belast, wordt vergeleken: de verhoging<sup>61</sup> van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste zoals voorzien in artikel 133, § 1, 1°, WIB 92 voor belastingplichtigen die als alleenstaande worden belast.

*Dit bijkomend fiscaal voordeel "heeft tot doel een ouder te helpen die alleen moet instaan voor de opvoeding en de financiële lasten van de kinderen"*<sup>62</sup>. *Het is dus "wegens het statuut van alleenstaande die met bijzondere lasten wordt geconfronteerd, dat de belastingplichtige een toeslag op de belastingvrije som persoonlijk wordt toegekend. Dat voordeel is forfaitair en is niet evenredig met het aantal kinderen, in tegenstelling tot het in artikel 132 bepaalde belastingvoordeel"*<sup>63</sup>.

*De facto* genieten belastingplichtigen die een feitelijk gezin vormen en samen hun gemeenschappelijke kinderen opvoeden, ook dit bijkomend voordeel voorzien voor ouders die alleen moeten instaan voor de financiële lasten van hun kinderen. Het lijkt er dus op het eerste gezicht op dat dit een ongewild effect is van artikel 133 WIB 92.

Het is bovendien mogelijk dat de verhoging voorzien in artikel 133 WIB 92 twee keer wordt toegekend binnen hetzelfde feitelijk gezin, wanneer tot het gezin minstens twee kinderen behoren waarvan één niet gemeenschappelijk is<sup>64</sup>.

61 Deze toeslag bedraagt 1 510 EUR voor aanslagjaar 2016.

62 Arbitragehof, *Memorie van de Ministerraad*, 12 januari 2005, nr. 3/2005.

63 *Ibid.*

64 Elk van de ouders kan verklaren dat hij "*feitelijk aan het hoofd staat van het gezin*" dat hij of zij vormt met zijn eigen kind in de betekenis van artikel 140 WIB 92. Dit standpunt werd bevestigd in circulaire nr. Ci.Rh.331/517 844(AAFisc 26/2002) van 20novem-ber 2002, alsook door de minister van Financiën in een antwoord op een parlementaire vraag: vraag nr. 9 van mevrouw Veerle Wouters: "*Kinderen ten laste van feitelijk samenwonenden. - Een of twee gezinshoofden per gezin*", 16 november 2012, Kamer, Q RVA 53-049, 2011-2012, p.24

Artikel 133 WIB 92 werd met ingang van aanslagjaar 2008<sup>65</sup> gewijzigd als reactie op een arrest van het Arbitragehof<sup>66</sup> waarbij de toekenning van de extra toeslag op de belastingvrije som voor kinderlast werd uitgebreid tot belastingplichtigen die de toeslag op de belastingvrije som verdelen op basis van artikel 132*bis* WIB 92.

De oplossing om over te gaan tot een verdeling van de extra toeslag op de belastingvrije som, zoals het geval is voor de verdeling van de gewone toeslag van artikel 132 WIB 92, werd niet weerhouden. Er werd daarentegen beslist om de extra toeslag integraal toe te kennen aan elke ouder die afzonderlijk wordt belast en waarvan de huisvesting van de kinderen gelijkmatig verdeeld is over beide ouders.

Deze keuze werd bekritiseerd door de afdeling wetgeving van de Raad van State die een breuk zag *"met de filosofie van artikel 132bis WIB 92"* en waardoor *"een verschillende behandeling [wordt] ingevoerd tussen ouders die gezamenlijk het ouderlijk gezag uitoefenen naargelang zij al dan niet samenwonen. Die verschillende behandeling kan niet worden aanvaard als ze niet gerechtvaardigd wordt"*<sup>67</sup>.

Om fiscaal ten laste te kunnen zijn mogen de netto bestaansmiddelen van een kind een bepaald grensbedrag niet overschrijden. In toepassing van artikel 141 WIB 92 verschilt dit grensbedrag naargelang de ouders gezamenlijk of als alleenstaande worden belast<sup>68</sup>. Artikel 141 WIB 92 voorziet ook in een verhoging van dit plafond voor een kind met een handicap ten laste<sup>69</sup> maar enkel indien de ouder als alleenstaande wordt belast. Belastingplichtigen die een feitelijk gezin vormen ontvangen dus (mogelijk) een bijkomend voordeel voor wat dit aspect betreft in vergelijking met de ouders die gezamenlijk worden belast.

Een toenemend aantal gezinnen kiest ervoor om hun relatie niet te officialiseren door een huwelijk of het afsluiten van een verklaring van wettelijk samenwonen en komt dus in aanmerking voor de fiscale voordelen die worden toegekend aan alleenstaanden met kinderen ten laste terwijl de

65 Artikel 280 van de wet van 27 december 2006 houdende diverse bepalingen (I), *Belgisch Staatsblad*, 28 december 2006.

66 Arbitragehof, 12 januari 2005, nr. 3/2005.

67 *Parl.St.*, Kamer, 2006-2007, 51-2760/002, p. 549.

68 Voor aanslagjaar 2016 is het maximumbedrag 3 120 EUR indien de ouders gezamenlijk worden belast en 4 500 EUR voor een belastingplichtige die alleen wordt belast.

69 Voor aanslagjaar 2016 een bedrag van 5 720 EUR.



wetgever de bedoeling had om de ouders te ondersteunen die alleen moeten instaan voor de zorg voor hun kinderen.

De bepalingen in kwestie impliceren dus dat een gewijzigde echtelijke situatie als gevolg heeft dat ze in een fiscaal minder gunstige situatie terechtkomen voor wat betreft de kinderlast, zonder dat hun feitelijke situatie op dit vlak is gewijzigd.

### 1.3.4. Afzonderlijk belast: wie is gezinshoofd?

Zoals hoger vermeld, is voor een feitelijk gezin de belastingplichtige die *in feite aan het hoofd van het gezin staat* het bepalende criterium voor de toekenning van de kinderlast aan de ene of de andere ouder<sup>70</sup>. Wanneer er geen onenigheid bestaat tussen de partners, mag de FOD Financiën zich niet mengen in de keuze van de partners en wordt het fiscaal voordeel van de kinderlast toegekend aan de belastingplichtige die er om heeft verzocht in zijn aangifte<sup>71</sup>.

Indien daarentegen beide belastingplichtigen de kinderen ten laste hebben genomen in hun respectievelijke aangifte moet de fiscus bepalen wie in feite aan het hoofd van het gezin staat. Deze situatie kan zich voordoen wanneer een feitelijk gezin na 1 januari van het aanslagjaar uit elkaar is gegaan of wanneer twee belastingplichtigen (al dan niet samenwonend) ten onrechte proberen om twee keer hetzelfde fiscaal voordeel te verkrijgen<sup>72</sup>.

## FISCAAL VOORDEEL VOOR SAMENWONENDEN DAT IN PRINCIPE BEDOELD IS VOOR ALLEENSTAANDE OUDERS

Volgens vaste rechtspraak van de hoven en rechtbanken valt de notie gezinshoofd niet samen met de plaats van inschrijving van de kinderen in het bevolkingsregister (in geval van scheiding) of

<sup>70</sup> Artikel 140 WIB 92.

<sup>71</sup> Arbitragehof, 8 mei 2001, nr. 57/2001.

<sup>72</sup> Deze mogelijkheid werd uitgesloten door het Arbitragehof in zijn arrest nr. 57/2001 van 8 mei 2001

met de aanduiding van de belastingplichtige die het hoogste belastbaar inkomen ontvangt.

Het komt er dus in feite op aan te evalueren welke belastingplichtige de nauwste band onderhoudt met het kind zowel op materieel (financiële bijdrage, verblijfsregeling, kinderbijslag, inschrijving bij een mutualiteit, ...) als op moreel vlak (keuze van onderwijs, religie, ...).

Dit verplicht de administratie een grondig onderzoek te voeren naar de familiale situatie van de belastingplichtigen, waarbij ze zich zelfs gedwongen ziet zich te mengen in het privéleven van betrokken belastingplichtigen, met het risico dat deze oefening *"eveneens afhangt van in hoge mate ethische en persoonlijke opvattingen"*<sup>73</sup>. Nochtans stelde het Arbitragehof in 2001: *"dat criterium houdt geen enkele inmenging in de persoonlijke levenssfeer van de betrokkenen in vermits zij aan de belastingadministratie mededelen wie van hen moet worden geacht aan het hoofd van het gezin te staan en de administratie die kwestie slechts subsidiair beoordeelt volgens objectieve criteria die, zoals in deze aan de verwijzende rechter voorgelegde zaak, het bedrag van het inkomen kunnen zijn"*<sup>74</sup>.

Naast de administratieve overlast die een dergelijk grondig onderzoek met zich meebrengt, zorgt de noodzakelijke inmenging in het privéleven van de belastingplichtigen –samen met de emotionele belasting in geval van conflict tussen de ex-partners – vaak voor onbegrip en frustratie bij de betrokkenen. De toepassing van artikel 140 WIB 92 genereert bijgevolg een administratieve en juridische geschillenlast.

73 Luik, E.L en C.B tegen de Belgische staat, 8 maart 2000.

74 Arbitragehof, 8 mei 2001, nr. 57/2001.



## **2. MOEILIKHEDEN BIJ DE TOEPASSING VAN DE REGELGEVING**

---



## 2.1. Bij de administratie

*Hélène en Antonio zijn de ouders van Sonia. Ze zijn gescheiden en, in hun belastingaangifte, hebben ze beiden een kind ten laste aangeduid. Na een onderzoek van de bewijsstukken, ingediend door de ouders (betaalbewijs, schoolattest, inschrijving bij de mutualiteit...), houdt de administratie toch vast aan de situatie voor de echtscheiding. Sonia blijft enkel ten laste van haar vader, omdat die het gezinshoofd was. Hélène besluit om bij de administratie een klacht in te dienen.*

### 2.1.1. Complexiteit van de gezinsvormen

De hierboven geschetste fiscaal-juridische knelpunten hebben uiteraard ook een impact op de werklust van de administratie. Om die in kaart te brengen concentreren we ons in dit hoofdstuk op de dagdagelijkse problemen waarmee de lokale taxatiediensten te maken krijgen. Deze oefening is het resultaat van enerzijds de contacten van de federale Ombudsman met de lokale diensten naar aanleiding van de individuele klachtenbehandeling en anderzijds een interne bevraging door de centrale administratie van een aantal geselecteerde lokale diensten voor deze oefening.

Het eerste aanspreekpunt voor de burger die zich onrechtvaardig behandeld voelt, is het lokale belastingkantoor dat zijn persoonlijk dossier beheert. De complexiteit en het gebrek aan transparantie van de huidige regelgeving voor de burger leidt in eerste instantie tot een verhoogde nood aan informatieverstrekking en verduidelijking van de kant van de administratie. Wanneer dit uitmondt in een correct ingevulde aangifte kan men nog spreken van een win-winsituatie. In de situaties die hierna worden besproken, rijst de vraag echter of de inzet van middelen – voornamelijk personeel – nog te verantwoorden blijkt aangezien de toename van de werklust voor de administratie én de stijging van de administratieve geschillen grotendeels toe te wijzen lijkt aan de complexiteit van de huidige regelgeving.

Voorafgaand moet worden opgemerkt dat de buitendiensten met een aantal praktische problemen kampen die een correcte toepassing en controle van de regelgeving bemoeilijken. Een deel hiervan lijkt veroorzaakt te worden door de moeilijkheden die de taxatieagenten ondervinden bij het

in kaart brengen van de nieuw samengestelde gezinnen en de onderlinge verwantschappen. Eenzelfde probleem stelt zich soms om beide wettelijke ouders te identificeren of de kinderen te benoemen die ten laste worden genomen door de ouder waar ze niet zijn gedomicilieerd. De puzzel wordt nog complexer wanneer bijvoorbeeld inwonende grootouders de kinderen ten laste nemen. De reden hiervoor is dat op de aangifte vrij summier informatie moet worden verstrekt door de belastingplichtige over zijn gezinssamenstelling. Op de aangifte volstaat het om het aantal kinderen te vermelden die ten laste zijn, zonder ze te benoemen of hun nationaal nummer te vermelden.

Bij het verwerken van de aangiftes stelt de administratie vast dat in sommige gevallen eenzelfde kind volledig ten laste wordt genomen door meerdere belastingplichtigen. Dit kan bewust zijn in de hoop een bijkomend belastingvoordeel te bekomen of als gevolg van een dispuut tussen ouders: gehuwden of wettelijk samenwonenden die beiden de kinderlast opeisen in het jaar volgend op de feitelijke scheiding, of feitelijk samenwonenden in het jaar van het beëindigen van de relatie,...

### **2.1.2. Toename van de werklast**

Een aantal van deze dossiers komen aan het licht door de automatische controles die de administratie toepast vooraleer de aangiftes in te kohieren.

Daaropvolgend moet de taxatieagent de nodige controles uitvoeren en eventueel contact opnemen met de belastingplichtige. Als de aangifte moet worden gewijzigd in het nadeel van de belastingplichtige, dient er een bericht van wijziging van aangifte te worden verstuurd. Bij gebrek aan praktische afspraken tussen de belastingplichtigen en/of het ontbreken van een definitieve regeling (echscheidingsovereenkomst onderlinge toestemming of uitspraak van de rechter) komt de administratie hiermee in het midden van het conflict tussen de ex-partners te staan en zoals hoger aangehaald mag de administratie zich niet louter baseren op de plaats van inschrijving van de kinderen in het bevolkingsregister om de knoop door te hakken.

### 2.1.3. Duidelijkheid van een rechterlijke beslissing

Ook wanneer er wel al een definitieve overeenkomst is tussen ex-partners, kunnen er problemen ontstaan. Een door de rechter gehomologeerde overeenkomst tot echtscheiding of een geregistreerde overeenkomst die niet uitdrukkelijk vermeldt dat de toeslagen op de belastingvrije sommen moeten worden verdeeld, of een rechterlijke beslissing die niet expliciet vermeldt dat het verblijf van de kinderen gelijkmatig is verdeeld tussen de ouders, schept problemen voor de taxatieagent die in principe het fiscaal co-ouderschap zou moeten verwerpen en het onderzoek moet voeren naar de toekenning van de volledige toeslag op de belastingvrije som aan de ene of de andere ouder.

Het komt voor dat de rechter, ook al vermeldt hij expliciet in zijn beslissing dat de huisvesting van de kinderen gelijkmatig verdeeld is, beslist om het volledige fiscale voordeel voor de kinderlast toe te kennen aan één van de ouders (cf. *supra* 14). Als de andere ouder vervolgens toch de toepassing vraagt van artikel 132*bis* WIB 92, zal de administratie nagaan of de wettelijke voorwaarden zijn vervuld en in voorkomend geval zal zij de helft van het fiscale voordeel aan die ouders toewijzen<sup>75</sup>.

In dit verband is het nog van belang op te merken dat er een verschil bestaat tussen de termijn van vijf jaar waarbinnen een burger een rechtzetting van zijn aangifte kan vragen via de procedure van ontheffing van ambtswege omdat hem ten onrechte het fiscaal voordeel voor de kinderlast niet werd toegekend en de termijn van drie jaar waarover de administratie beschikt om een aanslag te vestigen. Een rechtzetting in het voordeel van de aangifte van de ene ouder leidt noodzakelijkerwijze tot een negatieve rechtzetting in de aangifte van de andere ouder. Indien de termijn om een rechtzetting door te voeren in dit tweede dossier is verstreken, werd het fiscale voordeel onterecht twee keer toegekend.

### 2.1.4. Onderhoudsuitkeringen: moeilijke controle

De toepassing en de controle van de regelgeving met betrekking tot de onderhoudsuitkeringen geeft ook aanleiding tot problemen. In een "*advies omtrent het fiscaal stelsel van de onderhoudsuitkeringen*", gepubliceerd in

<sup>75</sup> Rb. Brugge, 5 november 2012, nr. 11/828/A.

maart 2013 door de Hoge Raad van Financiën beschrijft de administratie de problematiek als volgt:

*“De wetgeving ter zake – en in het bijzonder de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek met betrekking tot de verplichtingen van ouders ten opzichte van hun kinderen – is de laatste jaren aanzienlijk geëvolueerd. Dit heeft tot gevolg dat de uitgaven die erkend kunnen worden als fiscaal aftrekbare onderhoudsuitkeringen steeds talrijker worden en van zeer uiteenlopende aard zijn (huur van een kamer, aankoop van een treinabonnement, een wagen, een computer, kledij, een sportclubabonnement, logopedie-, kinesitherapie- of orthodontiekosten, vakantie, zakgeld, enz.). Dit leidt uiteraard tot moeilijkheden aangaande de omschrijvingen en wat de afbakening en controle van de toelaatbare uitgaven betreft”<sup>76</sup>.*

Het werd hoger reeds aangehaald dat de wetswijziging van 2010<sup>77</sup> de zaken er niet eenvoudiger op heeft gemaakt voor de taxatieagenten. De buitengewone kosten maken voortaan een integraal deel uit van de onderhoudsverplichting van de ouders en kunnen bijgevolg het voorwerp uitmaken van een fiscale aftrek en een onderhoudsuitkering. De aard van deze kosten<sup>78</sup> maakt dat de aftrek ervan een feitenkwestie is die geval per geval moet worden onderzocht door de administratie.

De kwestie van de aftrek van onderhoudsuitkeringen overgemaakt aan het buitenland – onder andere voor de kinderen – lijkt ook een moeilijk punt, in het bijzonder voor de landen waarvan de levensstandaard sterk afwijkt van de Belgische. Wanneer de onderhoudsuitkeringen die worden ingebracht in de aangifte niet worden overgemaakt in uitvoering van een juridische beslissing, blijkt het vaak moeilijk zowel voor de belastingplichtige, om het bewijs aan te brengen dat aan de voorwaarden van artikel 104, 1°, WIB 92 werd voldaan, als voor de administratie om de door de belastingplichtige aangebrachte elementen te evalueren.

76 Hoge Raad van Financiën, afdeling “Fiscaliteit en Parafiscaliteit”, *Advies omtrent het fiscaal stelsel van de onderhoudsuitkeringen*, maart 2013, p. 7. In zijn advies heeft de Hoge Raad van Financiën ook een aantal aanbevelingen opgenomen met het oog op een hervorming van het systeem van de onderhoudsuitkeringen.

77 Wet van 19 maart 2010 ter bevordering van een objectieve berekening van de door de ouders te betalen onderhoudsbijdragen voor hun kinderen, *Belgisch Staatsblad*, 21 april 2010.

78 Artikel 203bis, § 3, van het Burgerlijk Wetboek: *“Onder buitengewone kosten wordt verstaan de uitzonderlijke, noodzakelijke of onvoorzienbare uitgaven die voortvloeien uit toevallige of ongewone gebeurtenissen en die het gebruikelijke budget voor het dagelijkse onderhoud van het kind dat desgevallend als basis diende voor de vaststelling van de onderhoudsbijdragen, overschrijden”.*



## 2.1.5. Fiscale wetgeving versus andere wetgevingen

Op bepaalde vlakken is de wetgeving al geëvolueerd maar loopt de fiscale wetgeving die er aan gelinkt is achterop. Zo is er de verhoogde kinderbijslag voor kinderen met een handicap<sup>79</sup>. De ernst van de handicap wordt geëvalueerd aan de hand van de medisch-sociale schaal die zich baseert op verschillende parameters<sup>80</sup>. Op fiscaal vlak echter wordt een kind als gehandicapt erkend "*als het voor ten minste 66 % getroffen is door ontoereikende of verminderde lichamelijke of geestelijke geschiktheid wegens één of meer aandoeningen*" of "*zijn gezondheidstoestand een volledig gebrek aan, of een vermindering van zelfredzaamheid van ten minste 9 punten tot gevolg heeft, gemeten volgens de handleiding en de medisch-sociale schaal van toepassing in het kader van de wetgeving met betrekking tot de tegemoetkomingen aan gehandicapten*"<sup>81</sup>. Dit heeft als gevolg dat de handicap van een kind in de kinderbijslagregeling kan erkend zijn maar niet op fiscaal vlak. Deze afwijking veroorzaakt onbegrip bij de ouders van kinderen met een handicap die moeite hebben om te aanvaarden dat een kind recht heeft op een verhoogde toeslag in de regeling van de kinderbijslag maar niet op een bijkomende belastingvermindering in de personenbelasting.

Zoals de voorbeelden hierboven aantonen, zouden een aantal administratieve aanpassingen – waaronder een verdere automatisering – wellicht kunnen leiden tot een vermindering van de werklust van de administratie; heel wat van de situaties die onbegrip en onvrede bij de burger veroorzaken vereisen een wettelijke oplossing.

## 2.2. Bij de juridische wereld

Artikel 1321 van het Gerechtelijk Wetboek legt sinds 1 augustus 2010<sup>82</sup> aan de rechter de verplichting op om "*het bedrag van de kinderbijslag en van de*

79 In toepassing van artikel 88 van de programmawet (I) van 24 december 2002, *Belgisch Staatsblad*, 31 december 2002 en het Koninklijk besluit tot uitvoering van de artikelen 47, 56septies en 63 van de samengeordende wetten betreffende de kinderbijslag voor loonarbeiders, *Belgisch Staatsblad*, 23 april 2003.

80 Deze schaal bestaat uit drie pijlers: de lichamelijke en geestelijke gevolgen van de handicap of aandoening; de gevolgen ervan voor de deelname van het kind aan het dagelijkse leven en de gevolgen voor het gezin. De arts kent aan iedere pijler punten toe. Het kind heeft recht op een toeslag als het minstens vier punten behaalt in pijler 1 of minstens zes punten in de drie pijlers samen. De fiscale regelgeving houdt enkel rekening met pijler 1.

81 Artikel 135 WIB 92.

82 Artikel 14 van de wet van 19 maart 2010 ter bevordering van een objectieve berekening van de door de ouders te betalen onderhoudsbijdragen voor hun kinderen, *Belgisch Staatsblad*, 21 april 2010.

*sociale en fiscale voordelen van alle aard die elk van de ouders voor het kind ontvangt*" en ook de manier waarop met deze elementen rekening werd gehouden in zijn beslissing te vermelden.

De wetgever heeft dit als volgt verantwoord: "*Een andere oorzaak van de niet-betaling of de onregelmatige betaling van de onderhoudsuitkeringen is het onrechtvaardigheidsgevoel dat vaak bij de onderhoudsplichtige leeft: de rechterlijke beslissing waarbij zijn bijdrage in het levensonderhoud en de opvoeding van de kinderen werd vastgesteld, kan bij hem namelijk als onbillijk overkomen*"<sup>83</sup>.

De verplichting om de berekening van de onderhoudsbijdragen te objectiveren werd niet uitgebreid tot de overeenkomsten die aan de rechter worden voorgelegd ter homologatie omdat de wetgever het afsluiten van deze akkoorden wou aanmoedigen<sup>84</sup>. De rechter behoudt wel de mogelijkheid om na te gaan of het akkoord niet in strijd is met het belang van het kind en zo nodig het debat te heropenen<sup>85</sup>.

De advocaten en bemiddelaars in familiezaken die overeenkomsten opmaken zijn nochtans ook genoodzaakt om de fiscale impact van de onderhoudsuitkeringen die ze vastleggen te berekenen om de instemming van beide partijen te bekomen en een akkoord af te sluiten dat de tijd doorstaat.

Deze oefening blijkt momenteel echter uitermate complex te zijn.



**HET IS VOOR RECHTERS EN BEOEFENAARS  
VAN JURIDISCHE BEROEPEN BIJZONDER  
MOEILIK DE FINANCIËLE IMPACT VAN HUN  
BESLISSING TE BEPALEN DOOR DE  
COMPLEXITEIT VAN DE FISCALE  
REGELGEVING**

83 Wetsvoorstel tot wijziging van het Burgerlijk Wetboek, teneinde te voorzien in een objectieve berekening van de door de vader en de moeder te betalen onderhoudsbijdragen voor hun kinderen, *Parl. St.*, Kamer, 2007-2008, 52-0899/001, p. 3.

84 *Ibid.*, *Parl. St.*, Kamer, 2007-2008, 52-0899/002, p. 14.

85 *Ibid.*, *Parl. St.*, Kamer, 2007-2008, 52-0899/005, p. 89.

De eerste moeilijkheid bestaat erin de bijdragemogelijkheid van de beide ouders te bepalen wat impliceert dat de beschikbare inkomsten van de ouders gekend moeten zijn<sup>86</sup>. Per definitie hebben deze inkomsten echter nog geen officieel en onveranderlijk karakter op het moment dat de uitkeringen moeten worden vastgelegd omdat de belasting nog niet werd ingekohierd en de inkomsten dus nog niet konden worden gecontroleerd door de administratie. Voor loontrekkenden vormt het maandelijks netto-inkomen een eerste aanwijzing, eventueel verminderd met de bedrijfsvoorheffing voor "gezinslasten" die al aan één van de ouders wordt toegekend. De situatie is complexer voor de andere inkomstenbronnen – bijvoorbeeld de inkomsten uit een zelfstandige activiteit of de verhuur van een onroerend goed – in welk geval de inkomsten moeten worden geëvalueerd op basis van een aanslagbiljet van een vorig aanslagjaar of op basis van de informatie die de betrokken ouder verschaft. Bij gebrek aan adequate informatie, kan de rechter zich beroepen op vermoedens<sup>87</sup> of de algemene bewijsmiddelen van het gerechtelijk wetboek<sup>88</sup>.

Vervolgens moet rekening worden gehouden met de gezinssamenstelling van de twee ouders: als een ouder (opnieuw) in het huwelijk is getreden of wettelijk samenwoont, zal hij geen recht hebben op de verhoging van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste die voorbehouden is aan belastingplichtigen die als alleenstaande worden belast; als de ouder waaraan de fiscale woonplaats van de kinderen wordt toegewezen kinderen heeft uit een andere relatie, moet worden nagegaan waar de fiscale woonplaats van deze kinderen zich bevindt om er in voorkomend geval rekening mee te houden bij de bepaling van de toepasselijke toeslag op de belastingvrije som voor elk kind.

Het bepalen van de objectieve fiscale impact van de onderhoudsuitkeringen blijkt bijgevolg des te complexer te zijn naarmate de gezinnen opnieuw werden samengesteld en er kinderen ten laste zijn (cf. *supra* 6).

De fiscale aftrek van de onderhoudsuitkeringen die door de onderhoudsplichtige werden betaald heeft een invloed op zijn beschikbare inkomen na berekening van de belasting. Bijgevolg moet het bedrag van

86 "De inkomsten waarover de schuldeiser en de schuldenaar (in casu de ex-partners) werkelijk kunnen beschikken na het betalen van de lasten die hen door de fiscale en sociale wetten worden opgelegd", Hof van Cassatie, 11 maart 2010, nr. C.09 0109.N/1.

87 Artikel 1353 Burgerlijk Wetboek.

88 Artikels 870 tot 882 Gerechtelijk Wetboek.

de onderhoudsuitkeringen worden aangepast na de fiscale impact van de aftrek ervan te hebben berekend.

Daarenboven is het ook mogelijk dat de verdeling van de fiscale voordelen niet definitief verkregen is omdat dit afhangt van de situatie en/of de gemaakte keuze van één van de ouders.

In het geval van een gelijkmatig verdeelde huisvesting van de kinderen, heeft de onderhoudsplichtige ouder de keuze tussen de verdeling van de toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste (indien aan de voorwaarden van artikel 132*bis* WIB 92 is voldaan) of de aftrek van de betaalde onderhoudsuitkeringen, wat een invloed zal hebben op de situatie van de andere ouder die, afhankelijk van de keuze van de onderhoudsplichtige, recht zal hebben op de helft of de volledige toeslag op de belastingvrije som voor kinderen ten laste (cfr. *supra* 14).

De combinatie van de aftrek van de gewone onderhoudsuitkeringen en de buitengewone kosten door de onderhoudsplichtige<sup>89</sup>, samen met de eventuele beroepsinkomsten<sup>90</sup> en/of andere belastbare inkomsten van het kind zelf, kan als gevolg hebben dat de inkomsten van het kind het grensbedrag overstijgen om fiscaal ten laste te kunnen zijn<sup>91</sup>. De ouder van het kind dat de onderhoudsuitkeringen ontvangt, zal hierdoor het belastingvoordeel voor kinderen ten laste verliezen en, in voorkomend geval, de verhoging van dit belastingvoordeel voor een belastingplichtige die als alleenstaande wordt belast.

Het in rekening brengen van de fiscale impact van de buitengewone kosten zorgt ook voor problemen. De rechter moet in zijn beslissing de aard en het deel van de buitengewone kosten vastleggen dat door elk van de ouders zal worden gedragen. Opdat dit aandeel zou overeenstemmen met de reële bijdragemogelijkheid van elke ouder, is het ook nodig om de (eventuele) fiscale impact van deze buitengewone kosten in rekening te brengen.

89 80 % van de door een belastingplichtige betaalde onderhoudsuitkeringen zijn belastbaar in hoofde van de ontvanger ervan (artikel 90, 3°, WIB 92). In toepassing van artikel 143, 6°, WIB 92 zijn de onderhoudsuitkeringen die worden toegekend aan kinderen vrijgesteld van belasting tot een bedrag van 3 120 EUR (het bedrag voor aanslagjaar 2016).

90 In toepassing van artikel 143, 7°, WIB 92 zijn bezoldigingen ontvangen door studenten zoals bedoeld in titel VII van de wet van 3 juli 1978 betreffende de arbeidsovereenkomsten vrijgesteld van belasting tot een bedrag van 2 600 EUR (het bedrag voor aanslagjaar 2016).

91 Voor aanslagjaar 2016 bedraagt het grensbedrag 3 120 EUR voor belastingplichtigen die gezamenlijk worden belast en 4 500EUR voor een belastingplichtige die als alleenstaande wordt belast.

Het lijkt er dus op dat de complexiteit van de wetgeving als gevolg heeft dat het bijzonder moeilijk is voor rechters en beoefenaars van juridische beroepen om de impact van de verdeling van de fiscale voordelen tussen ouders te bepalen, en hieruit volgend, het netto effect van de onderhoudsuitkeringen.

Het bepalen van het beschikbare inkomen van elk van de ouders vormt een eerste moeilijkheid, in het bijzonder bij gebrek aan medewerking van de partijen. Rekening houden met de familiale situatie kan ook een belangrijke hindernis vormen, nog meer in de gevallen waarbij een gezin verschillende keren opnieuw werd samengesteld. Ten slotte kan de financiële situatie waarmee de rechter rekening houdt om het bedrag vast te leggen aan onderhoudsuitkeringen die de behoeften van het kind moeten dekken, worden beïnvloed door de verschillende keuzes van de ouders, een wijziging van hun familiale situatie (gezamenlijke of aparte belasting, geboorte van een kind, ...) of een schommeling van de buitengewone kosten en bijgevolg niet meer overeenstemmen met de werkelijke bijdragemogelijkheid van elke ouder.

Wegens de hierboven aangehaalde redenen, lijkt het er op dat op dit moment de verplichting voorzien in artikel 1321 Gerechtelijk Wetboek om rekening te houden met "*de fiscale voordelen van alle aard die elk van de ouders voor het kind ontvangt*" in de feiten bijna onmogelijk systematisch en op alomvattende wijze kan worden opgevolgd. In ieder geval maakt het een aanzienlijk deel van de werklast uit voor de verschillende actoren die belast zijn met het vastleggen van het bedrag aan onderhoudsuitkeringen.

Op 15 januari 2016 werd de commissie onderhoudsbijdragen geïnstalleerd die als ambitie heeft de onderhoudsbijdragen voor kinderen te objectiveren<sup>92</sup>. Alhoewel het werk van deze commissie zich niet toespitst op de zuiver fiscale aspecten van de onderhouds-uitkeringen, zal ze misschien kunnen bijdragen tot een grotere uniformiteit in de manier waarop rekening wordt gehouden met de fiscale impact ervan in de berekening.

92 Artikel 1322, § 1, Gerechtelijk Wetboek: "*Er wordt een commissie voor onderhoudsbijdragen opgericht die aanbevelingen opstelt voor de begroting van de kosten voortvloeiende uit artikel 203, § 1, van het Burgerlijk Wetboek en de vaststelling van de bijdrage van elk van de ouders overeenkomstig artikel 203bis van het Burgerlijk Wetboek*".





# 3. AFSLUITENDE VASTSTELLINGEN

---



STACEY



### 3.1. Complexiteit van de regelgeving

De complexiteit van de regelgeving vormt de rode draad doorheen de klachten die de federale Ombudsman van de burger ontvangt en is ook een steeds terugkerende vaststelling in de contacten met de administratie en de gesprekken met andere experts in het kader van dit verslag.

Het lijkt erop dat deze complexiteit zich deels laat verklaren door het gegeven dat een van de uitgangspunten van de wetgeving nog steeds gebaseerd is op de notie van het "*klassieke*" (kern)gezin: een gehuwd koppel met kinderen opent het recht op fiscale voordelen die worden toegekend aan de grootste verdiener.

#### 3.1.1. Ongelijke toepassing van de wetgeving

Wordt buiten dit kader getreden, dan zijn er twee grote obstakels die oorzaak kunnen zijn van een ongelijke toepassing van de regelgeving tussen ex-partners die verantwoordelijk zijn voor de kosten van hun kinderen: de enige fiscale woonplaats en de progressiviteit van de toeslagen op de belastingvrije som<sup>93</sup>. Een aantal situaties die hieruit voortvloeien, zijn duidelijk problematisch gelet op het gelijkheidsbeginsel: de onmogelijkheid om een belastingkrediet toe te kennen aan de co-ouder waar de kinderen hun fiscale woonplaats niet hebben; de onmogelijkheid om fiscaal co-ouderschap verder te zetten vanaf het moment dat de kinderen meerderjarig zijn geworden; de onmogelijkheid tot fiscaal co-ouderschap wanneer de kinderen hun fiscale woonplaats in het buitenland hebben; het verschil in fiscale voordelen voor kinderlast afhankelijk van de fiscale woonplaats van de kinderen in nieuw samengestelde gezinnen,...

#### 3.1.2. Conflicten tussen ex-partners

Deze situaties kunnen daarenboven oorzaak zijn van conflicten tussen ex-partners terwijl de fiscale co-oudersregeling net de bedoeling had om dergelijke conflicten te verminderen. Ook de keuzemogelijkheid van de onderhoudsplichtige om het ene jaar te kiezen voor de fiscale aftrek van onderhoudsuitkeringen voor de kinderen en het andere jaar voor de fiscale

<sup>93</sup> Zie tabel op p. 98.

co-ouderschapsregeling, kan een bron van conflicten zijn en biedt geen zekerheid aan de andere partner voor wat betreft de continuïteit van het fiscale voordeel dat gepaard gaat met de kinderlast. De actoren uit de juridische wereld kampen dan weer met de moeilijkheid dat de toekenning van onderhoudsuitkeringen kan worden beïnvloed door de toekomstige fiscale keuzes van één van de ouders.

### **3.1.3. Maatschappelijke kost**

Tot slot kan de maatschappelijke kost van de inzet van middelen en personeel bij de administratie om controleacties uit te voeren en geschillen te behandelen zowel in de administratieve fase als voor de verschillende rechtbanken niet worden ontkend.

Bepaalde aspecten van de regelgeving maakten trouwens het voorwerp uit van terugkerende kritiek tijdens de verkennende gesprekken die in het kader van deze bijdrage hebben plaatsgevonden: de onbeperkte mogelijkheid tot aftrek van de onderhoudsuitkeringen en buitengewone kosten voor de kinderen in het geval van scheiding, terwijl het fiscaal voordeel voor kinderen ten laste wel begrensd is voor gehuwden, wettelijk samenwonenden of alleenstaanden; de toekenning van een extra fiscaal voordeel aan feitelijk samenwonenden met kinderlast terwijl dit voordeel werd ingevoerd voor ouders die alleen moeten instaan voor de zorg van hun kinderen.

## 3.2. Fundamentele principes

Er blijkt nood aan verder onderzoek<sup>94</sup> van deze regelgeving met het oog op de ontwikkeling van wetgevende initiatieven die de fiscaliteit van de kinderen ten laste verder zou kunnen aanpassen aan de huidige en toekomstige gezinstypes die steeds meer hun opmars maken.

Voor de federale Ombudsman dienen een aantal uitgangspunten in acht te worden genomen:

### 3.2.1. Het hoger belang van het kind

*"Het aannemen van elk ontwerp van wet en reglement dat (on)rechtstreeks betrekking heeft op kinderen vereist een voortdurend en systematisch proces van onderzoek van de mogelijke impact van de maatregelen die betrekking hebben op kinderen"*<sup>95</sup>. Deze problematiek zou dus een analyse vereisen van de mogelijke gevolgen van iedere wetswijziging voor de verschillende leefsituaties waarin kinderen terecht kunnen komen tijdens de periode dat ze fiscaal ten laste kunnen zijn.

### 3.2.2. Transparantie, eenvoud en voorzienbaarheid

De burger moet kunnen inschatten wat de gevolgen zijn van het fiscaal ten laste nemen van zijn kinderen wanneer zijn leefsituatie wijzigt. Bij uitbreiding moeten ook de rechtsbeoefenaars zich een betrouwbaar beeld kunnen vormen van de fiscale situatie van de ouders in geval van het beëindigen van een relatie, onder andere om de eventuele onderhoudsuitkeringen te kunnen bepalen. In het algemeen dient iedere wetswijziging – in het bijzonder wanneer ze betrekking heeft op een groot aantal burgers – te worden getoetst aan de criteria van transparantie, eenvoud en voorzienbaarheid.

94 Er heeft zich heel wat jurisprudentie ontwikkeld over dit onderwerp, ook de experts die in het kader van dit verslag werden geraadpleegd, reikten vaak concrete denkpistes aan. Daarnaast kan het nuttig zijn om de fiscale regelgeving in de andere Europese landen nader te bekijken. In Nederland bijvoorbeeld is sinds 1 januari 2015 een hervorming in voege getreden waarbij het aantal kindregelingen werd teruggebracht van 11 naar 4.

95 Aanbeveling aan het Parlement AA 14/01, de federale Ombudsman, *Jaarverslag 2014*, p. 28.





# OPMERKINGEN VAN DE FOD FINANCIËN

---



## 1. Fiscaal co-ouderschap

### 1.1. Verdeling van het voordeel voor kinderen in co-ouderschap

Het is inderdaad zo dat de idee van een enig fiscaal domicilie ook doorwerkt in de fiscale co-ouderschsregeling en dat de ouder die een kind fiscaal ten laste heeft (abstractie gemaakt van de mogelijkheid die de andere ouder heeft om onderhoudsuitkeringen in aftrek te brengen van zijn totale netto-inkomen) doorgaans wordt bevoordeligd. De idee dat de toeslag op de belastingvrije som wordt verdeeld tussen ouders in een co-ouderschsregeling is op zich logisch. In combinatie met de progressiviteit van de toeslagen voor kinderen ten laste in functie van het aantal kinderen dat men ten laste heeft, leidt dit inderdaad tot verschillen in het verleende fiscaal voordeel, zoals blijkt uit de voorbeelden onder punt 6.

*Een alternatief zou erin kunnen bestaan dat kinderen in fiscaal co-ouderschap bij elke ouder voor de helft zouden in aanmerking worden genomen ("half kind" ten laste bij de ouder waar het kind zijn fiscale woonplaats heeft en "half kind" dat recht geeft op een toeslag bij de andere ouder), waarbij desgevallend ook met toeslagen die tussen twee bedragen in liggen wordt gewerkt (bv. drie kinderen ten laste in een co-ouderschsregeling = 1,5 kinderen ten laste, wat zou resulteren in een toeslag op de belastingvrije som tussen 1 510 en 3 880 euro (AJ 2016) of 2 695 euro. De eventuele budgettaire impact van een dergelijke regeling zou echter moeten worden nagegaan. De regeling zou ook een impact hebben op de gewestelijke woonfiscaliteit.*

*Wanneer men bereid zou zijn om de progressiviteit van de toeslagen voor kinderen ten laste op te heffen, zou een veel eenvoudiger oplossing kunnen worden geboden. Een uniforme belastingvrije som per kind ten laste kan immers op een neutrale manier over de beide ouders in een co-ouderschsregeling worden verdeeld. Indien men een dergelijke wijziging budgettair neutraal zou willen houden, zou de financiële impact voor gezinnen met veel kinderen ten laste vanzelfsprekend behoorlijk negatief zijn. Indien men de fiscale co-ouderschsregeling wil beperken tot de kinderen in een stelsel van gelijkmatig verdeelde huisvesting, lijkt het op het eerste zicht nuttig om de idee van één fiscale woonplaats te behouden. In welke mate zouden anders ook feitelijk samenwonende ouders de toeslagen voor kinderen ten*

*laste onder mekaar kunnen verdelen (zie echter ook verder: verdeling van belastingvrije som over ouders als algemene regel).*

## **1.2. Beperking van de fiscale ouderschapsregeling tot kinderen bij wie de ouders gezamenlijk het ouderlijk gezag uitoefenen**

De fiscale co-ouderschapsregeling is gebaseerd op de burgerrechtelijke regeling inzake de gelijkmatig verdeelde huisvesting (art. 374, § 2, B.W.). Die regeling is opgenomen in de bepalingen met betrekking tot de uitoefening van het ouderlijk gezag (art. 371 tot 387 ter B.W.). Het is dus niet evident om de twee zaken los van elkaar te beschouwen. Meerderjarigen kunnen bovendien zelf keuzes maken omtrent hun verblijfplaats.

Het lijkt niet evident om een meer algemene regeling uit te werken waarbij:

- het aantal personen waarover het voordeel van de toeslag voor kind ten laste wordt verleend, wordt beperkt op basis van objectieve criteria;
- de controle op het al dan niet voldoen aan de criteria met een minimum aan administratieve lasten kan worden verricht.

*Indien men objectieve criteria zou kunnen identificeren, stelt zich bovendien de vraag of het principe dat bij het gezamenlijk instaan voor het onderhoud van een kind, het fiscaal voordeel voor kinderen ten laste wordt gedeeld, niet zou moeten worden veralgemeend en dus ook van toepassing worden gemaakt voor kinderen die niet beurtelings bij elk van de ouders verblijven. De aftrek van onderhoudsgelden voor kinderen zou in dit geval kunnen worden opgeheven. Kinderen zouden op die manier in beginsel recht geven op hetzelfde fiscale voordeel, ongeacht of hun ouders samenleven of niet.*

## **1.3. Belastingkrediet voor kinderen ten laste**

Enkel de ouder die een kind ten laste heeft komt in aanmerking voor het belastingkrediet voor kinderen ten laste. Het maximumbedrag van het belastingkrediet is immers beperkt in functie van het aantal kinderen ten laste. Een wijziging van de regeling waarbij ook de ouder aan wie de helft van de toeslag op de belastingvrije som wordt toegekend, in aanmerking



zou komen voor het belastingkrediet voor kinderen ten laste is wellicht technisch haalbaar. Logischerwijze zou dan ook het maximumbedrag van het belastingkrediet voor een kind in de fiscale co-ouderschapsregeling moeten worden gehalveerd.

#### **1.4. Andere**

De administratie is bereid om te onderzoeken of er een min of meer sluitende regeling kan worden gevonden waardoor ook in de bedrijfsvoorheffing rekening zou kunnen worden gehouden met fiscaal co-ouderschap. Gelet op de complexiteit van het mechanisme achter de fiscale co-ouderschapsregeling zal een correcte vertaling van de verdeling van de toeslagen op de belastingvrije som wellicht niet eenvoudig zijn.

Wat de asymmetrische opvangregelingen betreft, merkt de administratie op dat het huidige stelsel waarbij expliciet melding moet worden gemaakt van een stelsel van gelijkmatig verdeelde huisvesting in de regeling die door de rechter is opgelegd of de overeenkomst die door de rechter werd gehomologeerd, het voordeel heeft dat de administratie geen oordeel moet vellen over het al dan niet gelijkmatig verdeeld zijn. Een alternatieve regeling zou datzelfde voordeel moeten hebben.

## **2. Fiscaal co-ouderschap en onderhoudsuitkeringen**

De mogelijkheid om bij een co-ouderschapsregeling onderhoudsgelden in aftrek te brengen (en zo afstand te doen van de fiscale co-ouderschapsregeling) werd behouden in het voordeel van de belastingplichtigen die uit de aftrek van onderhoudsgelden een groter fiscaal voordeel kunnen halen dan uit de fiscale co-ouderschapsregeling. De administratie was zich van bij de invoering van deze optie bewust van de mogelijke problemen die hierdoor zouden ontstaan.

### **3. Fiscale voordelen voor kinderen ten laste bij belastingplichtigen die gezamenlijk of afzonderlijk worden belast**

De administratie werkt momenteel voorstellen uit om een oplossing te bieden voor het arrest van het Hof van Justitie inzake de aanrekening van de toeslagen op de belastingvrije som. Ze probeert hierbij in de mate van het mogelijke ook rekening te houden met de impact van de aanrekening van de toeslagen op de belastingvrije som voor belastingplichtigen met vervangingsinkomsten. Een eventuele oplossing moet volgens de administratie ook in de mate van het mogelijke het dubbel verlenen van voordelen voor kinderen ten laste vermijden en op die manier mogelijke gevallen van *reverse discrimination*.

Het feit dat feitelijk samenwonen fiscaal niet erkend is, ligt aan de basis van de meeste problemen die zich stellen op het vlak van verschillen in fiscale voordelen voor kinderlast voor belastingplichtigen die gezamenlijk of afzonderlijk worden belast. Een meer objectief criterium voor de toepassing van artikel 140 WIB 92 zou inderdaad aangewezen zijn, alleen is het niet duidelijk welk criterium daarvoor in aanmerking zou kunnen komen.

Wat de netto bestaansmiddelen betreft, zou, gelet op de inkomsten die bij toepassing van artikel 143 WIB 92, uitgesloten zijn als bestaansmiddel, de administratie kunnen onderzoeken of de verschillende grensbedragen inzake netto bestaansmiddelen eigenlijk nog relevant zijn.



