

staat de enigszins afwijkende uitspraak in het arrest-Q te verklaren: de nagestreefde doelstelling betrof mede het behoud van cultuurhistorisch erfgoed

en het behoud hiervan wordt expliciet erkend in artikel 36 VWEU.

Charlotte DILLEMANS

Advocate bij Liedekerke Wolters Waelbroeck
Kirkpatrick

Is het abatement voor gehandicapte personen wel een voetvrijstelling?

■ Gent 25 september 2018

Aan het hof van beroep te Gent werd de vraag voorgelegd hoe het abatement voor gehandicapte personen berekend moet worden: is dit een voetvrijstelling, of mag afgetrokken worden van de hoogste schijf?

Bij arrest van 25 september 2018 (1) besliste het hof dat het om een voetvrijstelling ging.

De feiten waren samengevat de volgende.

Het erfdeel van de gehandicapte persoon bestond uit € 60.000 onroerend goed en € 4 908,44 roerend goed. Er bestond geen betwisting over dat zij recht had op de vrijstelling overeenkomstig artikel 2.7.3.2.12 Vlaamse Codex Fiscaliteit. Dit artikel bepaalt dat er op wat een

gehandicapte persoon in rechte lijn verkrijgt een abatement wordt toegepast gelijk aan € 3000 × het cijfer aangeduid in artikel 2.7.3.3.2, 1e lid, 5 volgens de leeftijd van de verkrijger.

De leeftijd van de betrokkene was 51 jaar, zodat de coëfficiënt gelijk was aan 11, het abatement gelijk aan € 3 000 × 11 = € 33 000.

Dat abatement moet in eerste instantie worden toegepast op het onroerend erfdeel; dat staat duidelijk bepaald in artikel 2.7.3.2.12.

Aangezien het onroerend erfdeel € 60 000 bedroeg, zou het in principe belast worden tegen 3 % op de 1e schijf van € 50 000, en tegen 9 % op de 2e schijf van € 10 000.

De vraag was dus of het abatement van € 33 000 in eerste instantie afgetrokken zou mogen worden van de hoogste schijf, waardoor de vermindering € 1 590 zou bedragen, zoals de belastingplichtige stelde:

€ 10 000,00	9 %	€ 900,00
€ 23 000,00	3 %	€ 690,00
€ 33 000,00		€ 1 590,00

(1) De samenvatting is vermeld op de website van de Vlaamse belastingdienst onder "rechtspraak erfbelasting"; het arrest zelf vindt u op www.monkey.be, rolnummer 2018/AR/1104.

dan wel of het afgetrokken moest worden van de laagste schijf waardoor de

vermindering maar € 990 zal bedragen, zoals de fiscus beweerde:

€ 0,00	9 %	€ 0,00
€ 33 000,00	3 %	€ 990,00
€ 33 000,00		€ 990,00

De betwisting ging dus per saldo over een bedrag van € 1 590 min € 990 = € 600.

Het hof besliste dat, zoals de fiscus aanvoerde, het abatement een *voetvrijstelling* was, zodat het in mindering komt onderaan de belastbare basis. De techniek van het abatement heeft als kenmerk dat voor al wie in dezelfde erfverhouding staat en dus aan dezelfde tariefschaal onderworpen is, het bedrag aan belasting dat wordt vrijgesteld gelijk is. In de zienswijze van de belastingplichtige zou het abatement een hogere vrijstelling met zich brengen voor wie een hoger vermogen erft, en dit is niet wat de wet beoogt, aldus het hof.

Enkele bedenkingen.

1. Het arrest is in overeenstemming met de interpretatie van de wet, zoals de memorie van toelichting die aangeeft. Daarin wordt immers gepreciseerd (1):

“In dit artikel wordt het begrip ‘abatement’ gehanteerd, daar waar oorspronkelijk sprake was van een voetvrijstelling. Hoewel beide termen synoniemen zijn van elkaar, werd de voorkeur gegeven aan het begrip ‘abatement’. Op die manier wordt gepoogd om een duidelijk onderscheid te maken met de vrijstellingen van belasting (zie afdeling 6). Een abatement of voetvrijstelling betreft immers een vrijstelling van de

belastbare grondslag en geen vrijstelling van de belasting als dusdanig.”

De administratie past het ook traditioneel zo toe. (2)

2. De vraag is evenwel of het correct is dat abatement en voetvrijstelling synoniemen zijn van elkaar.

In een cassatiearrest van 24 juni 1969 gebruikte het Hof van Cassatie het woord in de context van de toekenning aan de medewerkende echtgenote: “... réduction du chef d’*abatement* de la quote-part des bénéfices ou profits qui peut être considérée comme attribuée au conjoint qui aide effectivement le contribuable dans l’exercice de son activité professionnelle (Code des impôts sur les revenus, art. 63, alinéa 1^{er}, 2^o)”. Die toekenning vinden we nu in artikel 33 en 86 WIB, en daar gaat het om een aftrek aan de top, niet aan de basis. (3)

In artikel 54 W.Succ. stond vroeger duidelijk bepaald dat “Hetgeen verkregen wordt door een gehandicapte persoon *aan de voet* wordt vrijgesteld ...”. Maar dat is in de codex niet langer het geval: de woorden “aan de voet” werden weggelaten. Er is dus eigenlijk geen

(1) Stuk 114 (2014-15), nr. 1, 13.

(2) J. DECUYPER en J. RUYSEVELDT, *Successierechten* 2016-17, Mechelen, Wolters Kluwer, 1169, nr. 1198.

(3) Zie R. DEBLAUWE, *Inleiding tot de Vlaamse erfbelasting*, Herentals, Knops Publishing, 2019, 289, randnr. 566.

wettelijke basis meer om de aftrek zo toe te passen, en het Hof had evengoed kunnen beslissen *in dubio contra fiscum*. Het zou de belastingplichtige € 600 bespaard hebben.

Het hof gaf ook niet aan waarom het koos voor de ene of de andere interpretatie; het arrest stelt gewoon dat de vrijstelling aan de top "niet is wat de wet

beoogt", zonder naar de voorbereidende werken of naar wat dan ook te verwijzen.

3. Wanneer het dan toch een voetvrijstelling is, dan heeft dat tot gevolg dat het om vaste bedragen gaat, althans wanneer het onroerend erfdeel voldoende hoog is. De vermindering bedraagt dan:

leeftijd meer dan ...	jaar	Coëff.	vrijstelling	tegen 3 %	tegen 9 %	vermindering
	0	18	€ 54 000,00	€ 50 000,00	€ 4 000,00	€ 1 860,00
	20	17	€ 51 000,00	€ 50 000,00	€ 1 000,00	€ 1 590,00
	30	16	€ 48 000,00	€ 48 000,00	€ 0,00	€ 1 440,00
	40	14	€ 42 000,00	€ 42 000,00	€ 0,00	€ 1 260,00
	50	13	€ 39 000,00	€ 39 000,00	€ 0,00	€ 1 170,00
	55	11	€ 33 000,00	€ 33 000,00	€ 0,00	€ 990,00
	60	9,5	€ 28 500,00	€ 28 500,00	€ 0,00	€ 855,00
	65	8	€ 24 000,00	€ 24 000,00	€ 0,00	€ 720,00
	70	6	€ 18 000,00	€ 18 000,00	€ 0,00	€ 540,00
	75	4	€ 12 000,00	€ 12 000,00	€ 0,00	€ 360,00
	80	2	€ 6 000,00	€ 6 000,00	€ 0,00	€ 180,00

4. Vanuit legistiek oogpunt kan men zich afvragen of het dan ook niet beter zou zijn de belastingvermindering rechtstreeks in de wet in te schrijven, in plaats van dit telkens opnieuw te laten berekenen. Dit zal dan wel in een hogere vermindering resulteren wanneer het onroerend erfdeel minder bedraagt dan de vrijstelling (zie hierboven in de 3e kolom), maar zo frequent zal dat m.i. niet voorkomen. De vrijstelling zou dan

thuishoren bij de verminderingen (afdeling 2.7.5 van de codex) in plaats van bij de belastbare grondslag (afdeling 2.7.3).

Ten slotte kan men zich ook afvragen waarom de aftrek voor gehandicapten moet variëren in functie van de leeftijd.

Rik DEBLAUWE

Wetenschappelijk adviseur Tiberghien