



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 79.389/3
van 24 juni 2026

avis 79.389/3
du 24 juin 2026

over

sur

amendementen op het
wetsontwerp 'tot hervorming
van de personenbelasting '

des amendements au projet de
loi 'portant réforme de l'impôt
des personnes physiques'

Op 13 mei 2026 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over amendementen op het wetsontwerp ‘tot hervorming van de personenbelasting’.

De amendementen zijn door de derde kamer onderzocht op 9 juni 2026. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Steven LIERMAN, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Allan MAGEROTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 24 juni 2026.

*

Le 13 mai 2026, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur des amendements au projet de loi ‘portant réforme de l'impôt des personnes physiques’.

Les amendements ont été examinés par la troisième chambre le 9 juin 2026. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Steven LIERMAN, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Allan MAGEROTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 24 juin 2026.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

ONDERZOEK VAN DE AMENDEMENTEN

AMENDEMENT NR. X0

2. Dit amendement geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

AMENDEMENT NR. X1

3. Met ingang van aanslagjaar 2027 beoogt artikel 35 van het wetsontwerp ‘tot hervorming van de personenbelasting’ het leefloon belastbaar te stellen als vervangingsinkomen (ontworpen artikel 31, vijfde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92)). Hierdoor kan, blijkens de memorie van toelichting bij het wetsontwerp:

“het bedrag van dat belastingkrediet dalen, met name voor wie 1 of 2 kinderen ten laste heeft. De regering stelt daarom voor om in het kader van een overgangsmaatregel voor de aanslagjaren 2027 tot 2029 een minimaal belastingkrediet te voorzien per kind ten laste voor belastingplichtigen van wie het totale netto-inkomen dat gezamenlijk wordt belast, minstens 7.104 euro (equivalent) leefloon omvat (artikel 41 van het ontwerp). Dit bedrag stemt overeen met vier keer het actuele bedrag van de uitkering op maandbasis voor een leefloner met gezinslast en wordt jaarlijks geïndexeerd. Dit minimaal belastingkrediet geldt ook enkel voor belastingplichtigen aan wie na toepassing van de co-ouderschapsregeling van artikel 132*bis*, WIB 92 een toeslag op de belastingvrije som wordt toegekend voor kinderen ten laste (artikel 132, eerste lid, 1° tot 5°, WIB 92) die niet meer bedraagt dan de toeslag voor 2 kinderen ten laste.

De maatregel houdt in dat wanneer het bedrag van het belastingkrediet voor kinderen ten laste dat wordt bekomen door de toepassing van artikel 134, § 3, WIB 92 (of artikel 134, § 4, eerste lid, 6°, WIB 92 wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd) voor het aanslagjaar 2026 bv. minder bedraagt dan 425 euro per kind waarvoor geen co-ouderschapsregeling wordt toegepast of 212,50 euro per kind waarvoor wel een co-ouderschapsregeling wordt toegepast, het bedrag van het belastingkrediet wordt verhoogd tot de voormelde bedragen.”

Amendement nr. X1 strekt ertoe het minimale belastingkrediet voor kinderen ten laste, waarin artikel 41 van het wetsontwerp voorziet, permanent te maken (en dus niet langer tijdelijk), het vast te leggen op een bedrag van 550 euro per kind ten laste (en dus niet langer af te bouwen), het enkel toe te kennen aan belastingplichtigen die minstens voor 6.844 euro aan leefloon genieten (en dus niet langer vier maanden leefloon maar minstens negen maanden leefloon) en voor wie geen gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd (en dus niet langer voor belastingplichtigen,

¹ Aangezien het om amendementen op een wetsontwerp gaat, wordt onder “rechtsgrond” de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

zoals wettelijk samenwonenden en gehuwden, die aan een gemeenschappelijke aanslag in de personenbelasting zijn onderworpen en een kind ten laste hebben) (ontworpen artikel 134, § 5, van het WIB 92, artikel 41 van het wetsontwerp).

Dit amendement geeft aanleiding tot de volgende vragen en opmerkingen.

4. Naar luid van het ontworpen artikel 134, § 5, eerste lid, 2°, van het WIB 92 bestaat het belastbare vervangingsinkomen bedoeld in het ontworpen artikel 31, vijfde lid, van het WIB 92 (artikel 35 van het wetsontwerp) voor de toepassing van het minimale belastingkrediet voor kinderen ten laste “voor minstens 6.844 euro uit leeflonen”. In de verantwoording bij amendement nr. X1 wordt gesteld dat de voorwaarde voor het minimale belastingkrediet wordt verstrengd tot negen maanden leefloon in plaats van vier maanden. Hieromtrent om toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Het bedrag van 6.844 euro in het ontworpen artikel 134, § 5, eerste lid, 2°, WIB 92 wordt geïndexeerd overeenkomstig artikel 178, § 2, WIB 92. Het bedrag van 7.104 euro in het oorspronkelijke artikel 41 van het ontwerp was een bepaling buiten het WIB 92 met een eigen indexeringsregel.

Na indexering bedraagt het in het ontworpen artikel 134, § 5, eerste lid, 2°, WIB 92 vermelde bedrag voor het aanslagjaar 2027 ($6.844 \text{ euro} \times 2,3356 = 15.984,846$, afgerond tot) 15.985 euro.”

5.1. Luidens het ontworpen artikel 134, § 5, vierde lid, van het WIB 92 wordt het minimale belastingkrediet van 550 euro per kind ten laste verminderd met het bedrag van het belastingkrediet toegekend in toepassing van het thans geldende artikel 134, § 3, van het WIB 92, zijnde het terugbetaalbare belastingkrediet ter omzetting van het deel van de berekende belasting op de belastingvrije som dat niet in mindering kan worden gebracht van de berekende belasting in de mate dat het belastingkrediet betrekking heeft op de toeslag voor kinderen ten laste. Dat belastingkrediet kan luidens het tweede lid, eerste streepje, van die laatst vermelde bepaling niet meer bedragen dan, dus maximaal, 550 euro per kind ten laste.

Gevraagd wanneer de belastingkredieten vervat in artikel 134, §§ 3 en 5, van het WIB 92 tegelijkertijd van toepassing zijn en met elkaar kunnen worden verrekend, gaf de gemachtigde de volgende toelichting:

“De belastingvrije som, inclusief toeslagen, van een alleen belaste belastingplichtige met 1 of 2 kinderen ten laste zal in beginsel lager zijn dan een inkomen dat bestaat uit twaalf maanden leefloon voor een persoon met gezinslast, zodat er geen belastingkrediet kan worden toegekend op grond van artikel 134, § 3, WIB 92. Het minimaal belastingkrediet zoals voorzien in het ontworpen artikel 134, § 5, WIB 92 maakt dat in dat geval wel een belastingkrediet wordt toegekend gelijk aan 550 euro per kind ten laste.

Het minimaal belastingkrediet kan in beginsel echter ook worden toegekend wanneer er op grond van artikel 134, § 3, WIB 92 een belastingkrediet wordt toegekend dat lager is dan 550 euro per kind ten laste. De tekst voorziet daarom ook dat het in toepassing van artikel 134, § 3, WIB 92 toegekende belastingkrediet in mindering wordt gebracht van het minimaal belastingkrediet.”

Hij voegde daar nog het volgende aan toe:

“Voor het belastingkrediet dat wordt verleend op grond van het ontworpen artikel 134, § 5, WIB 92, wordt geen voorwaarde gesteld inzake de hoogte van de belastingvrije sommen ten opzichte van het belastbare inkomen. Het is niet uit te sluiten dat zich bepaalde situaties voordoen waarbij aan een belastingplichtige die in aanmerking komt voor het minimaal belastingkrediet zoals voorzien in het ontworpen artikel 134, § 5, WIB 92 een belastingkrediet wordt verleend in toepassing van artikel 134, § 3, WIB 92.

Om te voorkomen dat in die gevallen door de toepassing van het ontworpen artikel 134, § 5, WIB 92 een hoger belastingkrediet wordt toegekend dan het maximumbedrag van 550 euro per kind ten laste, wordt in die gevallen het minimaal belastingkrediet verminderd met het belastingkrediet verleend in toepassing van artikel 134, § 3, WIB 92. Het totaalbedrag blijft evenwel in beginsel nog steeds 550 euro per kind.”

5.2. Bijkomend gevraagd naar een voorbeeld van de in het antwoord van de gemachtigde vermelde situatie waarin aan een belastingplichtige die in aanmerking komt voor het minimale belastingkrediet (ontworpen artikel 134, § 5, van het WIB 92) tevens een belastingkrediet wordt verleend in toepassing van artikel 134, § 3, van het WIB 92, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“De gevallen waarin het bestaande belastingkrediet kan worden verleend aan belastingplichtigen die ook voldoen aan de voorwaarden voor het minimaal belastingkrediet kunnen zich bv. voordoen vanaf aanslagjaar 2031 voor een alleenstaande ouder met twee kinderen ten laste, wanneer het basisbedrag van de belastingvrije som gevoelig wordt opgetrokken tot 15.600 euro of reeds vroeger wanneer de belastingplichtige ook aanspraak kan maken op andere toeslagen, zoals bv. voor een zware handicap.”

5.3. Ter verduidelijking werd aan de gemachtigde gevraagd of uit zijn antwoord in opmerking 5.1 en de verantwoording bij het voorliggende amendement nr. X1 kan worden begrepen dat het ontworpen minimale belastingkrediet ertoe kan leiden dat zelfs als de basisbelasting hoger is dan nul (in het geval er geen of een gedeeltelijk onbenut gedeelte van de belasting op de belastingvrije som verhoogd met de toeslag voor kinderen ten laste zou overblijven) het minimale belastingkrediet toch wordt toegekend, antwoordde de gemachtigde bevestigend:

“Dat klopt. Het minimaal belastingkrediet kan ook worden toegekend wanneer de basisbelasting hoger is dan nul en zelfs wanneer die basisbelasting hoger is dan de belasting op de belastingvrije sommen.

Het uitgangspunt is dat een leefloongerechtigde (met kinderlast) in de huidige situatie geen belastbaar inkomen heeft, en bijgevolg een basisbelasting heeft die nul bedraagt. Het gevolg hiervan is dat bij kinderlast de belasting op de belastingvrije som niet kan worden verrekend waardoor men in principe automatisch recht heeft op het belastingkrediet voor kinderen ten laste.

Door de belastbaarstelling van het leefloon zal een alleenstaande ouder of belastingplichtigen die een gezamenlijke aangifte doen (al dan niet als gevolg van de toepassing van het huwelijksquotiënt) in elk geval over een belastbaar inkomen beschikken waardoor de basisbelasting niet langer nul bedraagt. Hierdoor verdwijnt het ‘automatisch recht’ op het belastingkrediet.

De voorgestelde maatregel gaat er dus zelf in beginsel vanuit dat de basisbelasting bijna zo hoog of hoger is dan de belasting op de belastingvrije som, waardoor men niet langer altijd een volledig recht heeft op het belastingkrediet voor kinderlast.”

Met dit antwoord wijst de gemachtigde erop dat door het in de personenbelasting belastbaar stellen van het leefloon niet alleen de afzonderlijk belastbare ouder maar ook de ouders die aan een gemeenschappelijke aanslag onderworpen zijn “in elk geval over een belastbaar inkomen beschikken waardoor de basisbelasting niet langer nul bedraagt. (...), waardoor men niet langer altijd een volledig recht heeft op het belastingkrediet voor kinderlast”. De gemachtigde doelt hiermee op het thans geldende belastingkrediet vervat in artikel 134, § 3, van het WIB 92. Uit het antwoord van de gemachtigde kan worden opgemaakt dat het ontworpen minimale belastingkrediet (ontworpen artikel 134, § 5, van het WIB 92) voor *al* die ouders soelaas zou moeten bieden. Nochtans worden de belastingplichtigen met kinderen ten laste die onderworpen zijn aan een gemeenschappelijke aanslag van dat minimale belastingkrediet uitgesloten, zoals blijkt uit wat volgt.

6. Overeenkomstig het ontworpen artikel 134, § 5, eerste lid, 1^o, van het WIB 92 wordt een minimaal belastingkrediet voor kinderen ten laste toegekend wanneer voor de belastingplichtige geen gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd. Hiermee wordt een verschil in behandeling ingevoerd tussen, enerzijds, belastingplichtigen met kinderen ten laste die een leefloon ontvangen en aan een gemeenschappelijke aanslag zijn onderworpen (zoals wettelijk samenwonenden en gehuwden), en, anderzijds, diezelfde belastingplichtigen voor wie evenwel geen gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd (zoals alleenstaanden en feitelijk samenwonenden). De eerste categorie van belastingplichtigen kan enkel een beroep doen op het thans geldende belastingkrediet van maximaal 550 euro per kind ten laste in het geval dat de belasting op de belastingvrije som (inclusief toeslag voor kinderen ten laste) meer bedraagt dan de basisbelasting (artikel 134, § 3, van het WIB 92, zie opmerkingen 5.1 en 5.3). De tweede categorie van belastingplichtigen komt niet alleen in aanmerking voor het zo-even vermelde belastingkrediet maar ook (mits verrekening met elkaar, zie opmerking 5.1) voor het ontworpen minimale belastingkrediet van een vast bedrag van 550 euro per kind ten laste in het geval de basisbelasting hoger is dan nul, zelfs hoger dan de belasting op de belastingvrije som (inclusief toeslag voor kinderen ten laste).

Daarnaast wordt een verschil in behandeling ingevoerd tussen, enerzijds, de afzonderlijk belastbare belastingplichtige met kinderen ten laste die (geïndexeerd voor het aanslagjaar 2027) voor minstens een bedrag van 15.985 euro inkomsten “uit leeflonen” geniet, en, anderzijds, diezelfde belastingplichtige die voor eenzelfde bedrag andere vervangingsinkomsten geniet. De eerste categorie kan een beroep doen op beide zo-even geschetste belastingkredieten voor kinderen ten laste, terwijl de tweede enkel in aanmerking komt voor het thans geldende belastingkrediet voor kinderen ten laste vervat in artikel 134, § 3, van het WIB 92.

6.1. Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer er geen redelijk verband van

evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.² Bij artikel 172 van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) bevestigd in fiscale aangelegenheden. Deze bepaling is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Het Grondwettelijk Hof kent de fiscale wetgever daarbij een ruime beoordelingsvrijheid toe. Zo overweegt het Hof:

“In fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsvrijheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzes van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij onredelijk zouden zijn.”³

6.2. In de verantwoording bij amendement nr. X1 worden de voormelde onderscheiden behandelingen als volgt verantwoord:

“Gezien het feit dat de personen met gezinslast, waarop dit amendement betrekking heeft, behoren tot de meest financieel kwetsbare groepen, wordt voorgesteld om het verlies aan voordeel als gevolg van de fiscale hervorming voor kinderen ten laste volledig tegen te gaan.

(...)

Terzelfdertijd wordt ook het toepassingsgebied van het minimaal belastingkrediet beperkt. Het minimaal belastingkrediet zal niet langer worden toegepast bij een gemeenschappelijke aanslag. De maatregel is bedoeld om het wegvallen van het belastingkrediet voor kinderen ten laste als gevolg van het belastbaar stellen van het leefloon tegen te gaan. In geval van echtgenoten of wettelijk samenwonenden met kinderen ten laste die een leefloon verkrijgen, is het belastbaar inkomen van die echtgenoten of wettelijk samenwonenden echter beperkt en voorkomt de overdracht van de belastingvrije sommen dat er geen belastingkrediet meer zou worden toegekend. De maatregel zou voor echtgenoten en wettelijk samenwonenden in de praktijk dus zonder voorwerp zijn.

Om toevallige leefloongerechten geen voordeel toe te kennen, zonder een activiteitsval te creëren, werd oorspronkelijk een voorwaarde van minstens 4 maanden leefloon te hebben genoten, opgenomen. Vermits het minimaal belastingkrediet niet langer wordt afgebouwd, wordt voorgesteld om deze voorwaarde te verstrengen naar minstens 9 maanden leefloon (15.985 euro voor aanslagjaar 2027) alvorens het minimaal belastingkrediet wordt toegekend. Het feit dat de belastingplichtige door de toepassing van de socio-professionele vrijstelling (SPI-vrijstelling) een inkomen uit een beroepsactiviteit verkrijgt bovenop een (volwaardig) leefloon, zal anderzijds de toepassing van het minimaal belastingkrediet niet beletten.”

² Vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Zie bv.: GwH 17 juli 2014, nr. 107/2014, B.12; GwH 25 september 2014, nr. 141/2014, B.4.1; GwH 30 april 2015, nr. 50/2015, B.16; GwH 18 juni 2015, nr. 91/2015, B.5.1; GwH 16 juli 2015, nr. 104/2015, B.6; GwH 16 juni 2016, nr. 94/2016, B.3; GwH 18 mei 2017, nr. 60/2017, B.11; GwH 15 juni 2017, nr. 79/2017, B.3.1; GwH 19 juli 2017, nr. 99/2017, B.11; GwH 28 september 2017, nr. 104/2017, B.8.

³ GwH 13 maart 2025, nr. 42/2025, B.5.

6.3. Wat betreft het eerste onderscheid tussen belastingplichtigen met kinderen ten laste die een leefloon ontvangen maar voor de toepassing van het ontworpen minimale belastingkrediet verschillend worden behandeld naargelang zij aan een afzonderlijke dan wel een gemeenschappelijke aanslag in de personenbelasting worden onderworpen, zijn in het licht van het fiscale gelijkheidsbeginsel en ter verduidelijking van de zo-even vermelde verantwoording bij amendement nr. X1 de volgende vragen aan de gemachtigde voorgelegd.

6.3.1. Verwijzend naar een cijfervoorbeeld van een echtpaar met twee kinderen ten laste, van wie één echtgenoot een leefloon van 10.560 euro ontvangt en de andere een netto-inkomen van 16.000 euro,⁴ werd aan de gemachtigde gevraagd waarom destijds overeenkomstig artikel 40 van het voorontwerp het minimale belastingkrediet voor kinderen ten laste wel van toepassing was op echtgenoten (en wettelijk samenwonenden), terwijl die samenlevingsvorm van het thans om advies voorgelegde amendement wordt uitgesloten. De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

“Het opzet van de huidige maatregel en de modaliteiten die daaraan worden gekoppeld verschillen sterk van de maatregel die werd opgenomen in het wetsontwerp. Enerzijds door het permanente karakter van de maatregel (in plaats van tijdelijke maatregel tot aanslagjaar 2029) en anderzijds door het gebrek aan afbouw van het bedrag van het belastingkrediet (afbouw was voorzien van 425 tot respectievelijk 320 en 240 EUR per kind). Bovendien was de inkomensvoorwaarde (4 maanden leefloon) aanzienlijk soepeler.

Het opzet van de regering was destijds om de opname van het leefloon in de aangifte in de personenbelasting tijdelijk voor alle ouders die zich in uiteenlopende situaties bevinden te compenseren waarbij het reeds volstond dat ouders een beperkt bedrag aan leefloon gedurende het inkomstenjaar ontvingen.

De doelstelling hierbij was om tegen 2029 tot een gelijke behandeling te komen van kinderen ten laste bij eenzelfde belastbaar inkomen uit vervangingsinkomen, ongeacht of het inkomen afkomstig is uit leefloon, werkloosheid, ziekte- of invaliditeit, en ongeacht de samenlevingsvorm.

Door de beslissing om een permanente maatregel in te voeren zonder afbouw van het voordeel, dient de maatregel meer gericht te worden toegepast, namelijk de gevallen

⁴ In antwoord op een vraag van de Raad van State naar aanleiding van de adviesaanvraag over het wetsontwerp waarover de afdeling Wetgeving advies 78.103/3 van 30 september 2025 heeft gegeven, gaf de gemachtigde in die zaak het volgende cijfervoorbeeld: “Voorbeeld rekening houdende met de bedragen van de belastingvrije som, toeslagen op de belastingvrije som en tariefschijven voor aanslagjaar 2026 en in de hypothese dat leeflonen belastbare inkomsten vormen.

Echtpaar met twee kinderen ten laste

Totaal netto inkomen echtgenoot 1 : 10.560 euro, waarvan 10.560 euro leefloon;

Totaal netto inkomen echtgenoot 2 : 16.000 euro;

Echtgenoot 1 :

Basisbelasting op 10.560 euro: 2.640 euro

Belastingvrije som : 10.910 euro – 350 euro (overheveling naar echtgenoot 2)
= 10.560 euro.

Belasting op de belastingvrije som : 2.640 euro

Belasting Staat: 0 euro

Echtgenoot 2:

Basisbelasting op 16.000 euro : 4.000 euro

Belastingvrije som : 10.910 + 5.110 (toeslag voor twee kinderen ten laste) +
350 euro (overheveling echtgenoot 1) = 16.340 euro

Belasting op de belastingvrije som : 4.343 euro

Belasting Staat: 0 euro

Belastingkrediet kinderen ten laste: 343 euro

Minimaal belastingkrediet kinderen ten laste: 425 euro x 2 = 850 euro.”

waarin de voornaamste inkomstenbron het leefloon is waarbij een tolerantie werd ingevoerd om de overstap naar tewerkstelling niet te ontmoedigen.”

De gemachtigde voegde daar nog het volgende aan toe:

“De vaststelling blijft evenwel dat bij eenzelfde bedrag aan belastbaar inkomen, en onafhankelijk van de initiële opdeling van het belastbaar inkomen tussen de belastingplichtigen, de fiscale overdrachten, bijvoorbeeld de overdracht van de belastingvrije som, maken dat de belastingplichtigen die gezamenlijk een aangifte doen structureel beter beschermd zijn tegen het verlies aan voordeel als gevolg van de belastbaarstelling van het leefloon, dan een alleenstaande ouder.”

6.3.2. Ter verduidelijking van de voorliggende onderscheiden categorieën belastingplichtigen met kinderen ten laste werd vervolgens aan de gemachtigde om een cijfervoorbeeld gevraagd. De gemachtigde bezorgde daartoe twee gedetailleerde Excel-bestanden en lichtte de cijfervoorbeelden als volgt toe:

“U kunt de cijfervoorbeelden voor een alleenstaande leefloongerechtigde met 0 tot 5 kinderen ten laste terugvinden in bijlage ‘leefloon alleenstaande (6A)’ en de situatie voor een koppel in ‘leefloon koppel (6B)’.

Gelieve bij onderstaande vraag een beschrijving van de cijfervoorbeeld voor koppels te willen vinden.

Het tabblad ‘2025 as is’ in bestand ‘leefloon alleenstaande (6A)’ omvat cijfervoorbeelden voor een alleenstaande leefloongerechtigde in de huidige situatie voor inkomstenjaar 2025. In de huidige situatie bedraagt het belastbaar inkomen nul. Bijvoorbeeld in geval van 1 kind ten laste (rij 11) bedraagt de belastingvrije som het basisbedrag van de belastingvrije som van 10.910 EUR verhoogd met de toeslag voor alleenstaande ouders van 1.980 EUR en de toeslag voor 1 kind ten laste van 1.980 EUR. Het eerste en derde bedrag worden in de periode 2026 en 2030 verhoogd. De belastingvrije som bedraagt in dit geval 14.870 EUR. De belasting die op dit bedrag wordt berekend bedraagt 3.888 EUR. Door een gebrek aan belastbaar inkomen kan niet genoten worden het voordeel uit de belastingvrije som.

Artikel 134, §3 WIB 92 voorziet daarom in de omzetting van het niet genoten gedeelte van het voordeel uit de verhoging van de belastingvrije som in een belastingkrediet die hoogstens 550 EUR per kind bedraagt. Voor inkomstenjaar 2025 levert dit een voordeel op van 495 EUR op bij 1 kind ten laste. In de andere gevallen van kinderlast bedraagt het voordeel meer dan 550 per kind waardoor het bedrag per kind wordt beperkt tot dit laatste bedrag.

De berekening van het belastingkrediet wordt uitgevoerd in de kolommen Q tot S. Het vertrekt van het netto belastbaar inkomen verhoogd met de verhoging voor kinderlast (kolom Q). In kolom R wordt het theoretisch te genieten voordeel voor kinderlast berekend, evenwel beperkt tot het netto belastbaar inkomen. Aangezien in de huidige situatie het belastbaar inkomen gelijk is aan nul is wordt enkel met de verhoging voor 1 kind ten laste rekening gehouden.

In tabblad '2026 Cf. WO' wordt de situatie na fiscale hervorming weergegeven. In dit geval bestaat het belastbaar inkomen uit het bedrag van het leefloon (kolom D). In het geval van 3 tot 5 kinderen ten laste is de belasting op de belastingvrije som (kolom G) hoger dan de basisbelasting (kolom E). In die gevallen zal een belastingkrediet worden berekend. In de kolommen Q tot S wordt opnieuw het belastingkrediet berekend. Hieruit blijkt dat enkel in het geval vanaf 3 kinderen ten laste het belastingkrediet nagenoeg gelijk blijft. In het geval van 3 kinderen ten laste wordt door de geleidelijke verhoging van de belastingvrije som tegen 2028 het verschil in voordeel ten opzichte van de huidige situatie volledig afgevlakt.

In het geval van 1 of 2 kinderen ten laste (rij 11 en 12), wordt niet langer een belastingkrediet toegekend. De overgangsregel die werd voorzien in dit geval zal daarom een belastingkrediet toekennen van 425 EUR per kind. Het huidige wetsontwerp voorziet een geleidelijke daling tot nul tegen 2029.

Het amendement dat werd voorgelegd voor advies voorziet om het bedrag permanent te behouden op 550 EUR (tabblad '2026 Cf. AMEND')."

6.3.3. Voorts werd gevraagd om de volgende zin in de verantwoording bij het amendement nader toe te lichten: "In geval van echtgenoten of wettelijk samenwonenden met kinderen ten laste die een leefloon verkrijgen, is het belastbaar inkomen van die echtgenoten of wettelijk samenwonenden echter beperkt en voorkomt de overdracht van de belastingvrije sommen dat er geen belastingkrediet meer zou worden toegekend". De gemachtigde antwoordde hierop als volgt:

"Artikel 134, §4, lid 1, 3° van het WIB92 voorziet dat in de gevallen waarin: het inkomen van de echtgenoot - waarbij de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste niet wordt toegevoegd aan de belastingvrije som – lager uitvalt dan het bedrag van de belastingvrije som, het verschil tussen het bedrag van de belastingvrije som en het belastbaar inkomen, wordt overgedragen aan de echtgenoot die wel de verhoging voor kinderen ten laste heeft ontvangen.

Indien bijvoorbeeld de echtgenoot die geen verhoging voor kinderlast kreeg een belastbaar inkomen heeft van 5.000 EUR en het bedrag van de belastingvrije som 10.910 EUR bedraagt, dan zal 5.910 EUR worden toegevoegd bij de partner die wel de verhoging voor kinderlast heeft ontvangen.

Zoals weergegeven in het bestand 'leefloon koppel (6B)'. In tabblad '2025 as is' is de huidige situatie voor inkomstenjaar 2025 weergegeven. In de huidige situatie (rij 11) bijvoorbeeld bij 1 kind ten laste heeft het koppel geen belastbaar inkomen. De belasting op de belastingvrije som kan daarom niet worden verrekend met een bedrag aan basisbelasting. Artikel 134, §3 WIB 92 voorziet daarom de omzetting van het niet genoten gedeelte van het voordeel uit de verhoging van de belastingvrije som in een belastingkrediet die hoogstens 550 EUR per kind bedraagt. Voor inkomstenjaar 2025 levert dit een voordeel op van 495 EUR op. Voor koppels leefloongerechtigde levert dit in eerste instantie een hoger voordeel op dan 550 EUR waardoor het bedrag per kind wordt beperkt tot dit laatste bedrag.

De berekening van het belastingkrediet wordt uitgevoerd in de kolommen S tot V. Het vertrekt vanuit het netto belastbaar inkomen verhoogd met de verhoging voor kinderlast (kolom S en T). In kolom U wordt het theoretisch te genieten voordeel voor kinderlast berekend, evenwel beperkt tot het netto belastbaar inkomen. Aangezien in de huidige situatie het belastbaar inkomen gelijk is aan nul is wordt enkel met de verhoging voor 1 kind ten laste rekening gehouden.

In tabblad '2026 Cf. WO' is de situatie na hervorming opgenomen. In dit geval beschikt het koppel over een belastbaar inkomen. Er wordt ervan uitgegaan dat het

gezinsbedrag van het leefloon wordt toegekend aan slechts één van de echtgenoten. Dit maakt dat het huwelijksquotiënt kan worden toegepast, waardoor de echtgenoot zonder belastbaar inkomen 30% van het gezinsbedrag 'fiscaal' toegekend krijgt. Bij kinderen ten laste bedraagt het leefloon 1.776,07 EUR per gezin. Het bedrag dat door de toepassing van het huwelijksquotiënt wordt overgedragen bedraagt daardoor steeds 6.393,85 EUR. Dit bedrag is lager dan het bedrag van de belastingvrije som waardoor basisbelasting verschuldigd is. De berekening gaat daarom niet verder op de situatie van de echtgenoot die de kinderlast fiscaal niet draagt.

Zoals weergegeven in kolom H wordt voor de echtgenoot met de fiscale kinderlast naast het eigen bedrag van de belastingvrije som (11.270 EUR verhoogd met de toeslag voor 1 kind ten laste van 2.130 EUR) verhoogd met het verschil tussen 11.270 EUR verminderd met 6.393,85 EUR (overgeheveld bedrag via het huwelijksquotiënt).

De belasting op de belastingvrije som (kolom I) is hoger dan de basisbelasting van de echtgenoot met de kinderlast (kolom G). De basisbelasting bedraagt daarom nul.

In kolom V wordt het verschil gemaakt tussen het theoretisch te genieten voordeel en het genoten voordeel. Dit bedrag wordt afgezet tegen het maximumbedrag van het belastingkrediet van 550 euro per kind. In al de onderzochte gevallen is het verschil hoger dan 550 euro per kind. Dit laatste bedrag wordt daarom weerhouden.

De berekeningen tonen aan dat het belastingkrediet voor koppels leefloongerechtigden zo goed als gelijk blijft. Bij 1 kind ten laste neemt het voordeel licht toe, maar die zou tijdens de overgangperiode tot 2030 in elk geval toenemen tot 550 EUR door de geleidelijke verhoging van de toeslag voor 1 kind ten laste van 1.980 EUR in 2025 tot 2.650 EUR tegen 2029."

6.3.4. Bijkomend gevraagd wat de gemachtigde bedoelde met zijn antwoord dat "[de] berekeningen [aan]tonen (...) dat het belastingkrediet voor koppels leefloongerechtigden zo goed als gelijk blijft", gaf hij de volgende toelichting:

"De belastbaarstelling van het leefloon doet het belastingkrediet in het geval van 1 kind ten laste licht toenemen bij een gemeenschappelijke aanslag.

In het geval van gemeenschappelijk aanslag bedraagt het bedrag van de belastingvrije som met één kind ten laste 12.890 EUR (aanslagjaar 2026) voor de echtgenoot met de gezinslast. Door een gebrek aan belastbaar inkomen wordt het belastingkrediet enkel berekend op de verhoging voor 1 kind ten laste ($1.980 \times 25\% = 498$ EUR). Als gevolg van de belastbaarstelling en de fiscale [overdrachten] wordt het belastingkrediet aan hogere tarieven berekend waardoor een bedrag van 550 EUR kan worden bekomen.

Losstaand hiervan voorziet de fiscale hervorming een verhoging van het bedrag voor 1 kind ten laste van 1.980 EUR in aanslagjaar 2026 tot 2.650 EUR in aanslagjaar 2030."

6.3.5. Gevraagd naar de impact van de door het wetsontwerp beoogde hervorming van het huwelijksquotiënt op amendement nr. X1, bezorgde de gemachtigde een bijkomend Excel-bestand waarin het cijfervoorbeeld in geval van belastingplichtigen met een gemeenschappelijke aanslag werd aangevuld en gaf hij de volgende toelichting:

"Het percentage van 30 pct. voor de toepassing van het huwelijksquotiënt blijft ongewijzigd.

De fiscale hervorming voorziet enkel een halvering van het maximumbedrag voor niet-gepensioneerde koppels tegen 2029. Het maximumbedrag van 13.460 euro wordt

daarbij verminderd tot 11.780 euro voor aanslagjaar 2027, 10.110 euro voor aanslagjaar 2028, 8.420 euro voor aanslagjaar 2029 en 6.730 euro voor aanslagjaar 2030.

In de cijfervoorbeelden bedraagt de overdracht via het mechanisme van het huwelijksquotiënt ongeveer 6.393 euro, wat lager is dan het maximumbedrag dat vanaf aanslagjaar 2030 van toepassing is.

Vanaf aanslagjaar 2027 wordt het maximumbedrag van het huwelijksquotiënt evenwel niet langer geïndexeerd, waardoor het huwelijksquotiënt dat effectief wordt toegepast, lager kan liggen dan 30 pct. van het beroepsinkomen van de beide echtgenoten. Dit zal echter volledig opgevangen worden door de overheveling van de belastingvrije som (artikel 134, § 4, eerste lid, 3°, WIB 92), die verder wordt geïndexeerd.

In feite is het zo dat in geval van een gemeenschappelijke aanslag een belastingkrediet voor kinderen ten laste kan worden verleend wanneer het bedrag van de belastingvrije sommen van de beide echtgenoten samen hoger is dan het bedrag van het gezamenlijk belastbare inkomen van de beide echtgenoten samen. De afbouw van het huwelijksquotiënt heeft daarop in beginsel geen impact. Wanneer de belastingvrije som van de echtgenoot naar wie een gedeelte van het inkomen van de andere echtgenoot wordt overgeheveld via het huwelijksquotiënt, hoger is dan het belastbare inkomen van die echtgenoot (na toepassing van het huwelijksquotiënt), wordt het gedeelte van de belastingvrije som dat het belastbare inkomen overschrijdt, overgedragen naar de andere echtgenoot. Een verlaging van het huwelijksquotiënt kan zelfs leiden tot een verhoging van het belastingkrediet voor kinderen ten laste omdat de belasting op de toeslagen op de belastingvrije som met betrekking tot kinderen ten laste in hoofde van de echtgenoot aan wie die toeslagen worden toegekend (de echtgenoot met het hoogste inkomen) door een hoger bedrag aan overgehevelde belastingvrije som van de andere echtgenoot mogelijk tegen een hoger tarief wordt berekend.”

6.3.6. Ten slotte gevraagd of de belastingplichtige die wordt onderworpen aan een gemeenschappelijke aanslag en net voldoet aan de vereiste van negen maanden leefloon (hetgeen, ter vergelijking, als voorwaarde wordt gesteld voor de toepassing van het ontworpen minimale belastingkrediet aan de afzonderlijk belastbare belastingplichtige) nog steeds het belastingkrediet vervat in artikel 134, § 3, van het WIB 92 kan genieten, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Ter verduidelijking is de doelstelling van de maatregel om ouders die vandaag recht hebben op een belastingkrediet voor kinderlast te vrijwaren van het verlies van dit belastingkrediet enkel en alleen als gevolg van het belastbaar stellen van het leefloon in de personenbelasting. In de eerste plaats wordt hierbij de groep beoogd die gedurende het volledig belastbaar tijdperk een leefloon ontvangt. De voorwaarde van 9 maanden leefloon moet gezien worden als een tolerantie en dient om te voorkomen dat een nieuwe fiscale inactiviteitsval wordt gecreëerd. Dit zou het geval zijn indien een volledig jaar wordt vereist. Ouders die vandaag geen recht hebben op het belastingkrediet voor kinderlast worden niet beoogd.

Wanneer in geval van een gemeenschappelijke aanslag het belastbaar inkomen bestaat uit 9 maanden leefloon en een ander inkomen zoals bezoldigingen, werkloosheids- of ziekte-uitkeringen, zal in geval van een gemeenschappelijke aanslag in toepassing van artikel 134, § 3, WIB 92 voor het inkomstenjaar 2026 op basis van de parameters die gebruikt zijn in de exceltabel een belastingkrediet van 550 euro voor 1 kind ten laste kunnen worden toegekend bij een leefloon van 15.985 euro en een ander netto belastbaar inkomen tot ca. 7.900 euro. Rekening houdende met 30 pct. forfaitaire beroepskosten voor bezoldigingen van werknemers, stemt een netto belastbare bezoldiging van 7.900 euro overeen met een bruto belastbare bezoldiging van ca. 11.285 euro. Dit

laatste bedrag komt overeen met een maandbedrag (voor sociale bijdragen) van 2.821,24 EUR voor een periode van 4 maanden.

Er kan, rekening houdende met dezelfde parameters, een belastingkrediet van 1.100 euro worden toegekend voor 2 kinderen ten laste bij een leefloon van 15.985 euro en een ander netto belastbaar inkomen tot ca. 9.550 euro. Rekening houdende met 30 pct. forfaitaire beroepskosten voor bezoldigingen van werknemers, stemt een netto belastbare bezoldiging van 9.550 euro overeen met een bruto belastbare bezoldiging van ca. 13.640 euro. Dit laatste bedrag komt overeen met een maandbedrag (voor sociale bijdragen) van 3.410 EUR voor een periode van 4 maanden.”

6.3.7. Uit wat voorafgaat kan in het licht van het fiscale gelijkheidsbeginsel worden geconcludeerd dat het tot aanbeveling strekt dat, aan de hand van de uitgebreide en gedetailleerde (cijfer)voorbeelden van de gemachtigde, tijdens de verdere parlementaire bespreking van amendement nr. X1, uitdrukkelijk tot uiting wordt gebracht waarom de categorie van belastingplichtigen met kinderen ten laste die aan een gemeenschappelijke aanslag zijn onderworpen en een leefloon ontvangen, worden uitgesloten van het ontworpen minimale belastingkrediet en niet zouden behoren tot “de gevallen waarin de voornaamste inkomstenbron het leefloon is” en waarom zij “structureel beter beschermd zijn tegen het verlies aan voordeel als gevolg van de belastbaarstelling van het leefloon”, in het bijzonder met het oog op de doelstelling van de ontworpen maatregel binnen het bredere kader van de hervorming van de personenbelasting.

Dienaangaande kan worden vastgesteld dat in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp ter hervorming van de personenbelasting, waarop amendement nr. X1 betrekking heeft, meerdere doelstellingen zijn opgenomen, zoals:

- de koopkracht verhogen en het verschil tussen werken en niet-werken vergroten;
- de gezinsfiscaliteit meer in overeenstemming brengen met de huidige sociologische realiteit;
- belastingplichtigen die een leefloon ontvangen op dezelfde wijze behandelen als belastingplichtigen die vandaag bijvoorbeeld een invaliditeitsuitkering ontvangen;
- elk kind zo veel mogelijk gelijk behandelen;
- de bestaande verschillen in fiscale behandeling naargelang de samenlevingsvorm verder weg te werken om zo alleenstaanden enerzijds en feitelijk en wettelijk samenwonenden en gehuwden anderzijds, op een vergelijkbare manier te belasten;
- tegen 2029 tot een gelijke behandeling komen van kinderen ten laste bij eenzelfde belastbaar inkomen uit vervangingsinkomen, ongeacht of het inkomen afkomstig is uit leefloon, werkloosheid, ziekte- of invaliditeit, en ongeacht de samenlevingsvorm.⁵

Tegen de achtergrond van die doelstellingen valt de volgende doelstelling te lezen die specifiek betrekking heeft op het ontworpen minimale belastingkrediet voor kinderen ten laste

⁵ Deze laatste doelstelling is vermeld in een antwoord van de gemachtigde maar betreft ook het oorspronkelijke voorontwerp van wet.

en die, zij het telkens op een andere manier verwoord, is opgenomen in de verantwoording bij amendement nr. X1 of in de antwoorden van de gemachtigde, zijnde:

- gezien het feit dat de personen met gezinslast behoren tot de meest financieel kwetsbare groepen, het verlies aan voordeel als gevolg van de fiscale hervorming voor kinderen ten laste volledig tegengaan;
- het wegvallen van het belastingkrediet voor kinderen ten laste als gevolg van het belastbaar stellen van het leefloon tegengaan;
- ouders die vandaag recht hebben op een belastingkrediet voor kinderlast vrijwaren van het verlies van dit belastingkrediet enkel en alleen als gevolg van het belastbaar stellen van het leefloon in de personenbelasting.

Te dien aanzien kan worden opgemerkt dat het voorliggende amendement beoogt op permanente wijze de negatieve fiscale impact tegen te gaan van het belastbaar stellen van het leefloon ten voordele van een beperktere groep belastingplichtigen met kinderen ten laste dan het oorspronkelijke wetsontwerp en daarbij een onderscheid maakt naargelang de samenlevingsvorm. Door die doelstelling valt een groep leefloongerechtigden uit het toepassingsgebied van het ontworpen minimale belastingkrediet en is bovendien de ontworpen maatregel moeilijk in te passen in het bredere plaatje van de doelstellingen van de hervorming van de personenbelasting waarvan die ontworpen maatregel nochtans deel uitmaakt.

In het licht van het fiscale gelijkheidsbeginsel strekt het tot aanbeveling dat de motivering voor de ontworpen maatregel met het oog op de pertinentie ervan in het licht van de doelstellingen van de bredere hervorming van de personenbelasting en de daarmee samenhangende ontworpen maatregelen wordt herzien en verstevigd tijdens de verdere parlementaire bespreking.

6.4. Diezelfde conclusie geldt voor het tweede in opmerking 6 vermelde verschil in behandeling tussen de afzonderlijk belastbare belastingplichtige met kind ten laste die bijvoorbeeld (geïndexeerd voor het aanslagjaar 2027) voor een bedrag van minstens 15.985 euro aan inkomsten “uit leeflonen” geniet, en diezelfde belastingplichtige die voor eenzelfde bedrag andere vervangingsinkomsten geniet. Enkel wie een omstandig bedrag aan inkomsten uit leefloon geniet, komt in aanmerking voor het ontworpen minimale belastingkrediet, terwijl ook een belastingplichtige die andere vervangingsinkomsten geniet (naar draagkracht) kan behoren tot “de meest financieel kwetsbare groep” die in de verantwoording bij het amendement nochtans wordt beoogd. Bijgevolg wordt voorbijgegaan aan de doelstelling van de hervorming van de personenbelasting die de gemachtigde zelf heeft aangehaald, met name om tegen 2029 tot een gelijke behandeling te komen van kinderen ten laste bij eenzelfde belastbaar inkomen uit vervangingsinkomen, ongeacht of het inkomen afkomstig is uit leefloon, werkloosheid, ziekte of invaliditeit.

AMENDEMENT NR. X2

7. Dit amendement geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

AMENDEMENT NR. X3

8. Dit amendement geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

AMENDEMENT NR. X4

9. Amendement nr. X4 wijzigt artikel 104 van het wetsontwerp en strekt ertoe artikel 178 van het WIB 92, dat de jaarlijkse indexatie in de personenbelasting regelt, aan te passen.

- 9.1. Gevraagd om een nadere toelichting bij de indexatie vervat in amendement nr. X4, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“De wijziging van artikel 178, § 2, derde lid, WIB 92 door artikel 104, a/1), zorgt ervoor dat het bedrag vermeld in het ontworpen artikel 134, § 5, eerste lid, 2°, WIB 92 na toepassing van de indexeringscoëfficiënt wordt afgerond op de hogere of lagere euro.

In artikel 178, § 2, derde lid, WIB 92 moet nog een bijkomende wijziging worden aangebracht in de eerste zin: er moet ook een uitzondering worden gemaakt voor het in artikel 134, § 5, eerste lid, 2°, WIB 92 vermelde bedrag. Er wordt voorgesteld om de in te voegen bepaling a/1) als volgt te vervangen:

a/1) in paragraaf 2, derde lid, worden in de eerste zin de woorden ‘66bis, derde lid, 145³⁵, zesde lid,’ vervangen door de woorden ‘66bis, derde lid, 134, § 5, eerste lid, 2°, 145³⁵, zesde lid,’ en worden in de laatste zin de woorden ‘Het in artikel 21, eerste lid, 14°, vermelde bedrag, wordt afgerond’ vervangen door de woorden ‘De in de artikelen 21, eerste lid, 14° en 134, § 5, eerste lid, 2°, vermelde bedragen worden afgerond’.

De wijziging van artikel 178, § 3, eerste lid, WIB 92 door artikel 104, b/1) maakt dat de indexeringscoëfficiënt die geldt voor de indexering van de belastingvrije sommen (de niet bevroren ‘basis’coëfficiënt) gebruikt wordt voor de indexering van het in artikel 134, § 5, eerste lid, 2°, WIB 92 vermelde bedrag. Er wordt verwezen naar de volledige paragraaf 5 van artikel 134, WIB 92 omdat geen van beide bedragen vermeld in die paragraaf 5 volgens de afwijkende coëfficiënten van artikel 178, § 3, WIB 92 wordt geïndexeerd.

De wijziging van artikel 178, § 5, WIB 92 door artikel 104, i), maakt dat het bedrag van het belastingkrediet vermeld in het ontworpen artikel 134, § 5, tweede lid, WIB 92 niet wordt geïndexeerd.”

Met het tekstvoorstel van de gemachtigde kan worden ingestemd.

- 9.2. Bijkomend gevraagd waarom het bedrag van het belastingkrediet zelf, zijnde 550 euro (ontworpen artikel 134, § 5, tweede lid, van het WIB 92), niet wordt geïndexeerd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Het opzet is om een belastingkrediet toe te kennen dat hoogstens gelijk is aan het maximumbedrag van het belastingkrediet voor kinderen ten laste zoals voorzien in artikel 134, §3, tweede lid, WIB 92.

Dit bedrag wordt vanaf aanslagjaar 2026 niet langer geïndexeerd (cf. de wet van 18 december 2025 houdende diverse bepalingen).

De beslissing om het maximumbedrag van het belastingkrediet niet langer te indexeren werd genomen uit budgettaire overwegingen ook in het licht van de maatregelen in het kader van de ruimere fiscale hervorming. Door de stijging van de belastingvrije som in het kader van de fiscale hervorming, zou in meer gevallen het maximumbedrag van het belastingkrediet kunnen worden toegekend en zou er dus ook automatisch een bijkomende stijging zijn van de fiscale uitgave voor het belastingkrediet.”

AMENDEMENT NR. X5

10. Dit amendement geeft geen aanleiding tot opmerkingen.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

EXAMEN DES AMENDEMENTS

AMENDEMENT N° X0

2. Cet amendement n'appelle aucune observation.

AMENDEMENT N° X1

3. L'article 35 du projet de loi 'portant réforme de l'impôt des personnes physiques' vise à rendre le revenu d'intégration imposable en tant que revenu de remplacement à partir de l'exercice d'imposition 2027 (article 31, alinéa 5, en projet, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92)). Ainsi, selon l'exposé des motifs du projet de loi :

« le montant de ce crédit d'impôt pourrait diminuer, notamment pour ceux ayant un ou deux enfants à charge. C'est pourquoi le gouvernement propose, dans le cadre d'une mesure transitoire pour les exercices d'imposition 2027 à 2029, de prévoir un crédit d'impôt minimum par enfant à charge pour les contribuables dont l'ensemble des revenus nets imposé conjointement comprend au moins 7.104 euros de revenu d'intégration (équivalent) (article 41 du projet). Ce montant correspond à quatre fois le montant mensuel actuel de l'allocation pour une personne bénéficiant du revenu d'intégration avec charge de famille, et il sera indexé annuellement. Ce crédit d'impôt minimal ne s'applique également qu'aux contribuables qui, après application du régime de coparentalité de l'article 132^{bis} du CIR 92, bénéficient d'un supplément de la quotité du revenu exemptée d'impôt pour enfants à charge (article 132, alinéa 1^{er}, 1^o à 5^o, CIR 92), sans que ce supplément ne dépasse celui prévu pour deux enfants à charge.

La mesure prévoit que, lorsque le montant du crédit d'impôt pour enfants à charge obtenu par l'application de l'article 134, § 3, CIR 92 (ou de l'article 134, § 4, alinéa 1^{er}, 6^o, CIR 92 lorsqu'une imposition commune est établie) pour l'exercice d'imposition 2026 est, par exemple, inférieur à 425 euros par enfant pour lequel aucun régime de coparentalité n'est appliqué, ou à 212,50 euros par enfant pour lequel un tel régime est appliqué, le montant du crédit d'impôt est alors porté aux montants précités ».

L'amendement n° X1 vise à rendre permanent (et donc plus temporaire) le crédit d'impôt minimum pour enfants à charge, prévu à l'article 41 du projet de loi, à le fixer à un montant de 550 euros par enfant à charge (et donc à ne plus le réduire progressivement), à l'accorder uniquement aux contribuables bénéficiant d'au moins 6.844 euros de revenu d'intégration (et donc non plus quatre mois, mais au moins neuf mois de revenu d'intégration) et pour lesquels aucune imposition commune n'est établie (et donc plus pour les contribuables, tels que les cohabitants

¹ S'agissant d'amendements à un projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

légaux et les couples mariés, qui sont soumis à une imposition commune dans l'impôt des personnes physiques et qui ont un enfant à charge) (article 134, § 5, en projet, du CIR 92, article 41 du projet de loi).

Cet amendement appelle les questions et observations suivantes.

4. Aux termes de l'article 134, § 5, alinéa 1^{er}, 2^o, en projet, du CIR 92, le revenu de remplacement imposable, visé à l'article 31, alinéa 5, en projet, du CIR 92 (article 35 du projet de loi) est composé « d'au moins 6.844 euros de revenus d'intégration » pour l'application du crédit d'impôt minimum pour enfants à charge. La justification de l'amendement n° X1 précise que la condition du crédit d'impôt minimum est renforcée en exigeant un revenu d'intégration pendant neuf mois au lieu de quatre mois. Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« Het bedrag van 6.844 euro in het ontworpen artikel 134, § 5, eerste lid, 2^o, WIB 92 wordt geïndexeerd overeenkomstig artikel 178, § 2, WIB 92. Het bedrag van 7.104 euro in het oorspronkelijke artikel 41 van het ontwerp was een bepaling buiten het WIB 92 met een eigen indexeringsregel.

Na indexerings bedraagt het in het ontworpen artikel 134, § 5, eerste lid, 2^o, WIB 92 vermelde bedrag voor het aanslagjaar 2027 ($6.844 \text{ euro} \times 2,3356 = 15.984,846$, afgerond tot) 15.985 euro ».

5.1. Selon l'article 134, § 5, alinéa 4, en projet, du CIR 92, le crédit d'impôt minimum de 550 euros par enfant à charge est diminué du montant du crédit d'impôt accordé en application de l'article 134, § 3, actuellement en vigueur, du CIR 92, à savoir le crédit d'impôt remboursable, qui est la conversion de la partie de l'impôt calculée sur la quotité du revenu exemptée d'impôt qui ne peut pas être portée en diminution de l'impôt calculé, dans la mesure où le crédit d'impôt concerne le supplément pour enfants à charge. Selon l'alinéa 2, premier tiret, de cette disposition citée en dernier, ce crédit d'impôt ne peut excéder, donc au maximum, 550 euros par enfant à charge.

À la question de savoir quand les crédits d'impôt inscrits à l'article 134, §§ 3 et 5, du CIR 92 s'appliquent concomitamment et peuvent être compensés entre eux, le délégué a fourni les précisions suivantes :

« De belastingvrije som, inclusief toeslagen, van een alleen belaste belastingplichtige met 1 of 2 kinderen ten laste zal in beginsel lager zijn dan een inkomen dat bestaat uit twaalf maanden leefloon voor een persoon met gezinslast, zodat er geen belastingkrediet kan worden toegekend op grond van artikel 134, § 3, WIB 92. Het minimaal belastingkrediet zoals voorzien in het ontworpen artikel 134, § 5, WIB 92 maakt dat in dat geval wel een belastingkrediet wordt toegekend gelijk aan 550 euro per kind ten laste.

Het minimaal belastingkrediet kan in beginsel echter ook worden toegekend wanneer er op grond van artikel 134, § 3, WIB 92 een belastingkrediet wordt toegekend dat lager is dan 550 euro per kind ten laste. De tekst voorziet daarom ook dat het in toepassing van artikel 134, § 3, WIB 92 toegekende belastingkrediet in mindering wordt gebracht van het minimaal belastingkrediet ».

Il a encore ajouté ce qui suit :

« Voor het belastingkrediet dat wordt verleend op grond van het ontworpen artikel 134, § 5, WIB 92, wordt geen voorwaarde gesteld inzake de hoogte van de belastingvrije sommen ten opzichte van het belastbare inkomen. Het is niet uit te sluiten dat zich bepaalde situaties voordoen waarbij aan een belastingplichtige die in aanmerking komt voor het minimaal belastingkrediet zoals voorzien in het ontworpen artikel 134, § 5, WIB 92 een belastingkrediet wordt verleend in toepassing van artikel 134, § 3, WIB 92.

Om te voorkomen dat in die gevallen door de toepassing van het ontworpen artikel 134, § 5, WIB 92 een hoger belastingkrediet wordt toegekend dan het maximumbedrag van 550 euro per kind ten laste, wordt in die gevallen het minimaal belastingkrediet verminderd met het belastingkrediet verleend in toepassing van artikel 134, § 3, WIB 92. Het totaalbedrag blijft evenwel in beginsel nog steeds 550 euro per kind ».

5.2. Invité en outre à donner un exemple de la situation mentionnée dans sa réponse, dans laquelle un crédit d'impôt est également accordé, en application de l'article 134, § 3, du CIR 92, au contribuable admissible au crédit d'impôt minimum (article 134, § 5, en projet, du CIR 92), le délégué a répondu en ces termes :

« De gevallen waarin het bestaande belastingkrediet kan worden verleend aan belastingplichtigen die ook voldoen aan de voorwaarden voor het minimaal belastingkrediet kunnen zich bv. voordoen vanaf aanslagjaar 2031 voor een alleenstaande ouder met twee kinderen ten laste, wanneer het basisbedrag van de belastingvrije som gevoelig wordt opgetrokken tot 15.600 euro of reeds vroeger wanneer de belastingplichtige ook aanspraak kan maken op andere toeslagen, zoals bv. voor een zware handicap ».

5.3. À des fins de clarification, il a été demandé au délégué s'il peut être inféré de sa réponse exposée dans l'observation 5.1 et de la justification de l'amendement n° X1 à l'examen que le crédit d'impôt minimum en projet peut conduire à ce que celui-ci soit malgré tout accordé même si l'impôt de base est supérieur à zéro (dans le cas où il ne resterait aucune partie ou une partie partiellement inutilisée de l'impôt sur la quotité du revenu exemptée d'impôt augmentée du supplément pour enfants à charge). Le délégué a répondu par l'affirmative :

« Dat klopt. Het minimaal belastingkrediet kan ook worden toegekend wanneer de basisbelasting hoger is dan nul en zelfs wanneer die basisbelasting hoger is dan de belasting op de belastingvrije sommen.

Het uitgangspunt is dat een leefloongerechtigde (met kinderlast) in de huidige situatie geen belastbaar inkomen heeft, en bijgevolg een basisbelasting heeft die nul bedraagt. Het gevolg hiervan is dat bij kinderlast de belasting op de belastingvrije som niet kan worden verrekend waardoor men in principe automatisch recht heeft op het belastingkrediet voor kinderen ten laste.

Door de belastbaarstelling van het leefloon zal een alleenstaande ouder of belastingplichtigen die een gezamenlijke aangifte doen (al dan niet als gevolg van de toepassing van het huwelijksquotiënt) in elk geval over een belastbaar inkomen beschikken waardoor de basisbelasting niet langer nul bedraagt. Hierdoor verdwijnt het 'automatisch recht' op het belastingkrediet.

De voorgestelde maatregel gaat er dus zelf in beginsel vanuit dat de basisbelasting bijna zo hoog of hoger is dan de belasting op de belastingvrije som, waardoor men niet langer altijd een volledig recht heeft op het belastingkrediet voor kinderlast ».

Par cette réponse, le délégué souligne qu'en rendant le revenu d'intégration imposable dans l'impôt des personnes physiques, non seulement le parent imposable distinctement, mais également les parents soumis à une imposition commune « in elk geval over een belastbaar inkomen beschikken waardoor de basisbelasting niet langer nul bedraagt. (...), waardoor men niet langer altijd een volledig recht heeft op het belastingkrediet voor kinderlast ». Le délégué vise ainsi le crédit d'impôt actuellement en vigueur inscrit à l'article 134, § 3, du CIR 92. Il peut se déduire de la réponse du délégué que le crédit d'impôt minimum en projet (article 134, § 5, en projet, du CIR 92) devrait apporter une solution pour *tous* ces parents. Or, les contribuables avec enfants à charge qui sont soumis à une imposition commune sont exclus de ce crédit d'impôt minimum, ainsi qu'il ressort de ce qui suit.

6. Conformément à l'article 134, § 5, alinéa 1^{er}, 1^o, en projet, du CIR 92, il est accordé un crédit d'impôt minimum pour enfants à charge lorsqu'une imposition commune n'est pas établie pour le contribuable. Une différence de traitement est ainsi instaurée entre, d'une part, des contribuables avec enfants à charge qui perçoivent un revenu d'intégration et sont soumis à une imposition commune (comme les cohabitants légaux et les couples mariés), et, d'autre part, ces mêmes contribuables pour lesquels aucune imposition commune n'est toutefois établie (comme les isolés et les cohabitants de fait). La première catégorie de contribuables ne peut prétendre au crédit d'impôt actuellement en vigueur de maximum 550 euros par enfant à charge que si l'impôt sur la quotité du revenu exemptée d'impôt (y compris le supplément pour enfants à charge) excède l'impôt de base (article 134, § 3, du CIR 92, voir les observations 5.1 et 5.3). La deuxième catégorie de contribuables peut non seulement prétendre au crédit d'impôt susmentionné, mais aussi (moyennant une compensation entre les deux, voire l'observation 5.1) au crédit d'impôt minimum en projet d'un montant fixe de 550 euros par enfant à charge au cas où l'impôt de base est supérieur à zéro, même supérieur à l'impôt sur la quotité du revenu exemptée d'impôt (y compris le supplément pour enfants à charge).

Par ailleurs, une différence de traitement est instaurée entre, d'une part, le contribuable avec enfants à charge imposable distinctement qui bénéficie (valeur indexée pour l'exercice d'imposition 2027) d'un montant d'au moins 15.985 euros « de revenus d'intégration », et, d'autre part, ce même contribuable qui bénéficie, pour un montant identique, d'autres revenus de remplacement. La première catégorie peut prétendre aux deux crédits d'impôt pour enfants à charge précités, alors que la seconde ne peut prétendre qu'au crédit d'impôt pour enfants à charge actuellement en vigueur inscrit à l'article 134, § 3, du CIR 92.

6.1. Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement n'est compatible avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination que si cette différence repose sur un critère objectif et est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause ; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé ².

² Jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle. Voir par exemple : C.C., 17 juillet 2014, n° 107/2014, B.12 ; C.C., 25 septembre 2014, n° 141/2014, B.4.1 ; C.C., 30 avril 2015, n° 50/2015, B.16 ; C.C., 18 juin 2015, n° 91/2015, B.5.1 ; C.C., 16 juillet 2015, n° 104/2015, B.6 ; C.C., 16 juin 2016, n° 94/2016, B.3 ; C.C., 18 mai 2017, n° 60/2017, B.11 ; C.C., 15 juin 2017, n° 79/2017, B.3.1 ; C.C., 19 juillet 2017, n° 99/2017, B.11 ; C.C., 28 septembre 2017, n° 104/2017, B.8.

L'article 172 de la Constitution confirme l'applicabilité des règles constitutionnelles d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière d'impôts. Cette disposition constitue en effet une précision ou une application particulière du principe général d'égalité formulé à l'article 10 de la Constitution.

La Cour constitutionnelle accorde à cet égard un pouvoir d'appréciation étendu au législateur fiscal. Elle considère ainsi ce qui suit :

« En matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine les redevables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôts qu'il prévoit. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou sont déraisonnables »³.

6.2. Dans la justification de l'amendement n° X1, les différences de traitement précitées sont justifiées comme suit :

« Étant donné que les personnes à charge de famille visées par cet amendement comptent parmi les groupes les plus vulnérables financièrement, il est proposé de compenser intégralement la perte d'avantage résultant de la réforme fiscale pour les enfants à charge.

(...)

Parallèlement, le champ d'application du crédit d'impôt minimum est également restreint. Le crédit d'impôt minimum ne sera plus accordé en cas d'imposition commune. La mesure vise à éviter la perte du crédit d'impôt pour enfants à charge suite à l'imposabilité du revenu d'intégration. Dans le cas de conjoints ou de cohabitants légaux avec des enfants à charge qui perçoivent un revenu d'intégration, le revenu imposable de ces conjoints ou cohabitants légaux est toutefois limité, et le transfert des quotités du revenu exemptées d'impôt empêche que le crédit d'impôt ne soit accordé. La mesure serait donc, dans la pratique, sans objet pour les conjoints et les cohabitants légaux.

Afin d'éviter l'octroi d'un avantage à des bénéficiaires occasionnels du revenu d'intégration, sans pour autant créer un piège à l'inactivité, une condition consistant à avoir bénéficié d'un revenu d'intégration pendant au moins 4 mois avait été initialement prévue. Étant donné que le crédit d'impôt minimum n'est désormais plus dégressif, il est proposé de renforcer cette condition en exigeant un revenu d'intégration pendant au moins 9 mois (15.985 euro pour l'exercice d'imposition 2027) avant l'octroi du crédit d'impôt minimum. Le fait que le contribuable, du fait de l'application de la dispense socio-professionnelle (dispense ISP), perçoive un revenu provenant d'une activité professionnelle en sus d'un revenu d'intégration (complet), n'empêchera pas, par ailleurs, l'application du crédit d'impôt minimum ».

6.3. En ce qui concerne la première distinction entre contribuables avec enfants à charge qui perçoivent un revenu d'intégration mais qui, pour l'application du crédit d'impôt minimum en projet, sont traités différemment selon qu'ils sont soumis à une imposition distincte ou commune dans l'impôt des personnes physiques, les questions suivantes ont été soumises au délégué au regard du principe d'égalité en matière fiscale et à de fins de clarification de la justification de l'amendement n° X1 précitée.

³ C.C., 13 mars 2025, n° 42/2025, B.5.

6.3.1. En se référant à un exemple chiffré d'un couple avec deux enfants à charge, dont l'un des conjoints perçoit un revenu d'intégration de 10.560 euros et l'autre un revenu net de 16.000 euros ⁴, il a été demandé au délégué pourquoi, à l'époque, conformément à l'article 40 de l'avant-projet, le crédit d'impôt minimum pour enfants à charge s'appliquait effectivement aux conjoints (et aux cohabitants légaux), alors que cette forme de cohabitation est exclue de l'amendement actuellement soumis pour avis. Le délégué a répondu à cette question en ces termes :

« Het opzet van de huidige maatregel en de modaliteiten die daaraan worden gekoppeld verschillen sterk van de maatregel die werd opgenomen in het wetsontwerp. Enerzijds door het permanente karakter van de maatregel (in plaats van tijdelijke maatregel tot aanslagjaar 2029) en anderzijds door het gebrek aan afbouw van het bedrag van het belastingkrediet (afbouw was voorzien van 425 tot respectievelijk 320 en 240 EUR per kind). Bovendien was de inkomensvoorwaarde (4 maanden leefloon) aanzienlijk soepeler.

Het opzet van de regering was destijds om de opname van het leefloon in de aangifte in de personenbelasting tijdelijk voor alle ouders die zich in uiteenlopende situaties bevinden te compenseren waarbij het reeds volstond dat ouders een beperkt bedrag aan leefloon gedurende het inkomstenjaar ontvingen.

De doelstelling hierbij was om tegen 2029 tot een gelijke behandeling te komen van kinderen ten laste bij eenzelfde belastbaar inkomen uit vervangingsinkomen, ongeacht of het inkomen afkomstig is uit leefloon, werkloosheid, ziekte- of invaliditeit, en ongeacht de samenlevingsvorm.

Door de beslissing om een permanente maatregel in te voeren zonder afbouw van het voordeel, dient de maatregel meer gericht te worden toegepast, namelijk de gevallen waarin de voornaamste inkomstenbron het leefloon is waarbij een tolerantie werd ingevoerd om de overstap naar tewerkstelling niet te ontmoedigen ».

Le délégué a encore ajouté ce qui suit :

« De vaststelling blijft evenwel dat bij eenzelfde bedrag aan belastbaar inkomen, en onafhankelijk van de initiële opdeling van het belastbaar inkomen tussen de belastingplichtigen, de fiscale overdrachten, bijvoorbeeld de overdracht van de belastingvrije som, maken dat de belastingplichtigen die gezamenlijk een aangifte doen

⁴ En réponse à une question posée par le Conseil d'État dans le cadre de la demande d'avis sur le projet de loi sur lequel la section de législation a donné l'avis 78.103/3 du 30 septembre 2025, le délégué a donné dans cette affaire l'exemple chiffré suivant : « Voorbeeld rekening houdende met de bedragen van de belastingvrije som, toeslagen op de belastingvrije som en tariefschijven voor aanslagjaar 2026 en in de hypothese dat leeflonen belastbare inkomsten vormen.

Echtpaar met twee kinderen ten laste

Totaal netto inkomen echtgenoot 1 : 10.560 euro, waarvan 10.560 euro leefloon;

Totaal netto inkomen echtgenoot 2 : 16.000 euro;

Echtgenoot 1 :

Basisbelasting op 10.560 euro: 2.640 euro

Belastingvrije som : 10.910 euro – 350 euro (overheveling naar echtgenoot 2)
= 10.560 euro.

Belasting op de belastingvrije som : 2.640 euro

Belasting Staat: 0 euro

Echtgenoot 2:

Basisbelasting op 16.000 euro : 4.000 euro

Belastingvrije som : 10.910 + 5.110 (toeslag voor twee kinderen ten laste) +
350 euro (overheveling echtgenoot 1) = 16.340 euro

Belasting op de belastingvrije som : 4.343 euro

Belasting Staat: 0 euro

Belastingkrediet kinderen ten laste: 343 euro

Minimaal belastingkrediet kinderen ten laste: 425 euro x 2 = 850 euro ».

structureel beter beschermd zijn tegen het verlies aan voordeel als gevolg van de belastbaarstelling van het leefloon, dan een alleenstaande ouder ».

6.3.2. Afin de préciser les catégories distinctes de contribuables avec enfants à charge à l'examen, il a ensuite été demandé au délégué de donner un exemple chiffré. Le délégué a fourni à cet effet deux fichiers Excel détaillés et a commenté les exemples chiffrés en ces termes :

« U kunt de cijfervoorbeelden voor een alleenstaande leefloongerechtigde met 0 tot 5 kinderen ten laste terugvinden in bijlage 'leefloon alleenstaande (6A)' en de situatie voor een koppel in 'leefloon koppel (6B)'.

Gelieve bij onderstaande vraag een beschrijving van de cijfervoorbeeld voor koppels te willen vinden.

Het tabblad '2025 as is' in bestand 'leefloon alleenstaande (6A)' omvat cijfervoorbeelden voor een alleenstaande leefloongerechtigde in de huidige situatie voor inkomstenjaar 2025. In de huidige situatie bedraagt het belastbaar inkomen nul. Bijvoorbeeld in geval van 1 kind ten laste (rij 11) bedraagt de belastingvrije som het basisbedrag van de belastingvrije som van 10.910 EUR verhoogd met de toeslag voor alleenstaande ouders van 1.980 EUR en de toeslag voor 1 kind ten laste van 1.980 EUR. Het eerste en derde bedrag worden in de periode 2026 en 2030 verhoogd. De belastingvrije som bedraagt in dit geval 14.870 EUR. De belasting die op dit bedrag wordt berekend bedraagt 3.888 EUR. Door een gebrek aan belastbaar inkomen kan niet genoten worden het voordeel uit de belastingvrije som.

Artikel 134, §3 WIB 92 voorziet daarom in de omzetting van het niet genoten gedeelte van het voordeel uit de verhoging van de belastingvrije som in een belastingkrediet die hoogstens 550 EUR per kind bedraagt. Voor inkomstenjaar 2025 levert dit een voordeel op van 495 EUR op bij 1 kind ten laste. In de andere gevallen van kinderlast bedraagt het voordeel meer dan 550 per kind waardoor het bedrag per kind wordt beperkt tot dit laatste bedrag.

De berekening van het belastingkrediet wordt uitgevoerd in de kolommen Q tot S. Het vertrekt van het netto belastbaar inkomen verhoogd met de verhoging voor kinderlast (kolom Q). In kolom R wordt het theoretisch te genieten voordeel voor kinderlast berekend, evenwel beperkt tot het netto belastbaar inkomen. Aangezien in de huidige situatie het belastbaar inkomen gelijk is aan nul is wordt enkel met de verhoging voor 1 kind ten laste rekening gehouden.

In tabblad '2026 Cf. WO' wordt de situatie na fiscale hervorming weergegeven. In dit geval bestaat het belastbaar inkomen uit het bedrag van het leefloon (kolom D). In het geval van 3 tot 5 kinderen ten laste is de belasting op de belastingvrije som (kolom G) hoger dan de basisbelasting (kolom E). In die gevallen zal een belastingkrediet worden berekend. In de kolommen Q tot S wordt opnieuw het belastingkrediet berekend. Hieruit blijkt dat enkel in het geval vanaf 3 kinderen ten laste het belastingkrediet nagenoeg gelijk blijft. In het geval van 3 kinderen ten laste wordt door de geleidelijke verhoging van de belastingvrije som tegen 2028 het verschil in voordeel ten opzichte van de huidige situatie volledig afgevlakt.

In het geval van 1 of 2 kinderen ten laste (rij 11 en 12), wordt niet langer een belastingkrediet toegekend. De overgangsregel die werd voorzien in dit geval zal daarom een belastingkrediet toekennen van 425 EUR per kind. Het huidige wetsontwerp voorziet een geleidelijke daling tot nul tegen 2029.

Het amendement dat werd voorgelegd voor advies voorziet om het bedrag permanent te behouden op 550 EUR (tabblad '2026 Cf. AMEND') ».

6.3.3. Par ailleurs, il a été demandé d'expliquer davantage la phrase suivante dans la justification de l'amendement : « Dans le cas de conjoints ou de cohabitants légaux avec des enfants à charge qui perçoivent un revenu d'intégration, le revenu imposable de ces conjoints ou cohabitants légaux est toutefois limité, et le transfert des quotités du revenu exemptées d'impôt empêche que le crédit d'impôt ne soit accordé ». Le délégué a répondu à cette demande comme suit :

« Artikel 134, §4, lid 1, 3° van het WIB92 voorziet dat in de gevallen waarin: het inkomen van de echtgenoot - waarbij de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste niet wordt toegevoegd aan de belastingvrije som – lager uitvalt dan het bedrag van de belastingvrije som, het verschil tussen het bedrag van de belastingvrije som en het belastbaar inkomen, wordt overgedragen aan de echtgenoot die wel de verhoging voor kinderen ten laste heeft ontvangen.

Indien bijvoorbeeld de echtgenoot die geen verhoging voor kinderlast kreeg een belastbaar inkomen heeft van 5.000 EUR en het bedrag van de belastingvrije som 10.910 EUR bedraagt, dan zal 5.910 EUR worden toegevoegd bij de partner die wel de verhoging voor kinderlast heeft ontvangen.

Zoals weergegeven in het bestand 'leefloon koppel (6B)'. In tabblad '2025 as is' is de huidige situatie voor inkomstenjaar 2025 weergegeven. In de huidige situatie (rij 11) bijvoorbeeld bij 1 kind ten laste heeft het koppel geen belastbaar inkomen. De belasting op de belastingvrije som kan daarom niet worden verrekend met een bedrag aan basisbelasting. Artikel 134, §3 WIB 92 voorziet daarom de omzetting van het niet genoten gedeelte van het voordeel uit de verhoging van de belastingvrije som in een belastingkrediet die hoogstens 550 EUR per kind bedraagt. Voor inkomstenjaar 2025 levert dit een voordeel op van 495 EUR op. Voor koppels leefloongerechtigde levert dit in eerste instantie een hoger voordeel op dan 550 EUR waardoor het bedrag per kind wordt beperkt tot dit laatste bedrag.

De berekening van het belastingkrediet wordt uitgevoerd in de kolommen S tot V. Het vertrekt vanuit het netto belastbaar inkomen verhoogd met de verhoging voor kinderlast (kolom S en T). In kolom U wordt het theoretisch te genieten voordeel voor kinderlast berekend, evenwel beperkt tot het netto belastbaar inkomen. Aangezien in de huidige situatie het belastbaar inkomen gelijk is aan nul is wordt enkel met de verhoging voor 1 kind ten laste rekening gehouden.

In tabblad '2026 Cf. WO' is de situatie na hervorming opgenomen. In dit geval beschikt het koppel over een belastbaar inkomen. Er wordt ervan uitgegaan dat het gezinsbedrag van het leefloon wordt toegekend aan slechts één van de echtgenoten. Dit maakt dat het huwelijksquotiënt kan worden toegepast, waardoor de echtgenoot zonder belastbaar inkomen 30% van het gezinsbedrag 'fiscaal' toegekend krijgt. Bij kinderen ten laste bedraagt het leefloon 1.776,07 EUR per gezin. Het bedrag dat door de toepassing van het huwelijksquotiënt wordt overgedragen bedraagt daardoor steeds 6.393,85 EUR. Dit bedrag is lager dan het bedrag van de belastingvrije som waardoor basisbelasting verschuldigd is. De berekening gaat daarom niet verder op de situatie van de echtgenoot die de kinderlast fiscaal niet draagt.

Zoals weergegeven in kolom H wordt voor de echtgenoot met de fiscale kinderlast naast het eigen bedrag van de belastingvrije som (11.270 EUR verhoogd met de toeslag voor 1 kind ten laste van 2.130 EUR) verhoogd met het verschil tussen 11.270 EUR verminderd met 6.393,85 EUR (overgeheveld bedrag via het huwelijksquotiënt).

De belasting op de belastingvrije som (kolom I) is hoger dan de basisbelasting van de echtgenoot met de kinderlast (kolom G). De basisbelasting bedraagt daarom nul.

In kolom V wordt het verschil gemaakt tussen het theoretisch te genieten voordeel en het genoten voordeel. Dit bedrag wordt afgezet tegen het maximumbedrag van het belastingkrediet van 550 euro per kind. In al de onderzochte gevallen is het verschil hoger dan 550 euro per kind. Dit laatste bedrag wordt daarom weerhouden.

De berekeningen tonen aan dat het belastingkrediet voor koppels leefloongerechtigden zo goed als gelijk blijft. Bij 1 kind ten laste neemt het voordeel licht toe, maar die zou tijdens de overgangsperiode tot 2030 in elk geval toenemen tot 550 EUR door de geleidelijke verhoging van de toeslag voor 1 kind ten laste van 1.980 EUR in 2025 tot 2.650 EUR tegen 2029 ».

6.3.4. Interrogé en outre sur le point de savoir ce qu'il entendait dans sa réponse indiquant que « [de] berekeningen [aan]tonen (...) dat het belastingkrediet voor koppels leefloongerechtigden zo goed als gelijk blijft », le délégué a donné l'explication suivante :

« De belastbaarstelling van het leefloon doet het belastingkrediet in het geval van 1 kind ten laste licht toenemen bij een gemeenschappelijke aanslag.

In het geval van gemeenschappelijk aanslag bedraagt het bedrag van de belastingvrije som met één kind ten laste 12.890 EUR (aanslagjaar 2026) voor de echtgenoot met de gezinslast. Door een gebrek aan belastbaar inkomen wordt het belastingkrediet enkel berekend op de verhoging voor 1 kind ten laste ($1.980 \times 25\% = 498$ EUR). Als gevolg van de belastbaarstelling en de fiscale [overdrachten] wordt het belastingkrediet aan hogere tarieven berekend waardoor een bedrag van 550 EUR kan worden bekomen.

Losstaand hiervan voorziet de fiscale hervorming een verhoging van het bedrag voor 1 kind ten laste van 1.980 EUR in aanslagjaar 2026 tot 2.650 EUR in aanslagjaar 2030 ».

6.3.5. Interrogé concernant l'impact sur l'amendement n° X1 de la réforme du quotient conjugal envisagée par le projet de loi, le délégué a fourni un fichier Excel complémentaire qui a complété l'exemple chiffré dans le cas de contribuables soumis à une imposition commune et il a donné l'explication suivante :

« Het percentage van 30 pct. voor de toepassing van het huwelijksquotiënt blijft ongewijzigd.

De fiscale hervorming voorziet enkel een halvering van het maximumbedrag voor niet-gepensioneerde koppels tegen 2029. Het maximumbedrag van 13.460 euro wordt daarbij verminderd tot 11.780 euro voor aanslagjaar 2027, 10.110 euro voor aanslagjaar 2028, 8.420 euro voor aanslagjaar 2029 en 6.730 euro voor aanslagjaar 2030.

In de cijfervoorbeelden bedraagt de overdracht via het mechanisme van het huwelijksquotiënt ongeveer 6.393 euro, wat lager is dan het maximumbedrag dat vanaf aanslagjaar 2030 van toepassing is.

Vanaf aanslagjaar 2027 wordt het maximumbedrag van het huwelijksquotiënt evenwel niet langer geïndexeerd, waardoor het huwelijksquotiënt dat effectief wordt toegepast, lager kan liggen dan 30 pct. van het beroepsinkomen van de beide echtgenoten. Dit zal echter volledig opgevangen worden door de overheveling van de belastingvrije som (artikel 134, § 4, eerste lid, 3°, WIB 92), die verder wordt geïndexeerd.

In feite is het zo dat in geval van een gemeenschappelijke aanslag een belastingkrediet voor kinderen ten laste kan worden verleend wanneer het bedrag van de belastingvrije sommen van de beide echtgenoten samen hoger is dan het bedrag van het gezamenlijk belastbare inkomen van de beide echtgenoten samen. De afbouw van het

huwelijksquotiënt heeft daarop in beginsel geen impact. Wanneer de belastingvrije som van de echtgenoot naar wie een gedeelte van het inkomen van de andere echtgenoot wordt overgeheveld via het huwelijksquotiënt, hoger is dan het belastbare inkomen van die echtgenoot (na toepassing van het huwelijksquotiënt), wordt het gedeelte van de belastingvrije som dat het belastbare inkomen overschrijdt, overgedragen naar de andere echtgenoot. Een verlaging van het huwelijksquotiënt kan zelfs leiden tot een verhoging van het belastingkrediet voor kinderen ten laste omdat de belasting op de toeslagen op de belastingvrije som met betrekking tot kinderen ten laste in hoofde van de echtgenoot aan wie die toeslagen worden toegekend (de echtgenoot met het hoogste inkomen) door een hoger bedrag aan overgehevelde belastingvrije som van de andere echtgenoot mogelijks tegen een hoger tarief wordt berekend ».

6.3.6. Interrogé enfin sur le point de savoir si le contribuable qui est soumis à une imposition commune et qui satisfait tout juste à l'exigence de neuf mois de revenu d'intégration (ce qui, à titre de comparaison, est posé comme condition au contribuable imposable distinctement pour l'application du crédit d'impôt minimum en projet) peut toujours bénéficier du crédit d'impôt prévu à l'article 134, § 3, du CIR 92, le délégué a fourni la réponse suivante :

« Ter verduidelijking is de doelstelling van de maatregel om ouders die vandaag recht hebben op een belastingkrediet voor kinderlast te vrijwaren van het verlies van dit belastingkrediet enkel en alleen als gevolg van het belastbaar stellen van het leefloon in de personenbelasting. In de eerste plaats wordt hierbij de groep beoogd die gedurende het volledig belastbaar tijdperk een leefloon ontvangt. De voorwaarde van 9 maanden leefloon moet gezien worden als een tolerantie en dient om te voorkomen dat een nieuwe fiscale inactiviteitsval wordt gecreëerd. Dit zou het geval zijn indien een volledig jaar wordt vereist. Ouders die vandaag geen recht hebben op het belastingkrediet voor kinderlast worden niet beoogd.

Wanneer in geval van een gemeenschappelijke aanslag het belastbaar inkomen bestaat uit 9 maanden leefloon en een ander inkomen zoals bezoldigingen, werkloosheids- of ziekte-uitkeringen, zal in geval van een gemeenschappelijke aanslag in toepassing van artikel 134, § 3, WIB 92 voor het inkomstenjaar 2026 op basis van de parameters die gebruikt zijn in de exceltabel een belastingkrediet van 550 euro voor 1 kind ten laste kunnen worden toegekend bij een leefloon van 15.985 euro en een ander netto belastbaar inkomen tot ca. 7.900 euro. Rekening houdende met 30 pct. forfaitaire beroepskosten voor bezoldigingen van werknemers, stemt een netto belastbare bezoldiging van 7.900 euro overeen met een bruto belastbare bezoldiging van ca. 11.285 euro. Dit laatste bedrag komt overeen met een maandbedrag (voor sociale bijdragen) van 2.821,24 EUR voor een periode van 4 maanden.

Er kan, rekening houdende met dezelfde parameters, een belastingkrediet van 1.100 euro worden toegekend voor 2 kinderen ten laste bij een leefloon van 15.985 euro en een ander netto belastbaar inkomen tot ca. 9.550 euro. Rekening houdende met 30 pct. forfaitaire beroepskosten voor bezoldigingen van werknemers, stemt een netto belastbare bezoldiging van 9.550 euro overeen met een bruto belastbare bezoldiging van ca. 13.640 euro. Dit laatste bedrag komt overeen met een maandbedrag (voor sociale bijdragen) van 3.410 EUR voor een periode van 4 maanden ».

6.3.7. Au regard du principe d'égalité en matière fiscale, il peut être conclu de ce qui précède qu'il est recommandé d'exprimer explicitement au moyen des exemples (chiffrés) circonstanciés et détaillés fournis par le délégué, lors des travaux préparatoires ultérieurs de l'amendement n° X1, pourquoi la catégorie de contribuables ayant des enfants à charge qui sont soumis à une imposition commune et perçoivent un revenu d'intégration est exclue du crédit

d'impôt minimum en projet et ne ferait pas partie des « gevallen waarin de voornaamste inkomstenbron het leefloon is », et pourquoi ces contribuables « structureel beter beschermd zijn tegen het verlies aan voordeel als gevolg van de belastbaarstelling van het leefloon », en particulier dans l'optique de réaliser l'objectif de la mesure en projet dans le cadre plus large de la réforme de l'impôt des personnes physiques.

À cet égard, il peut être constaté que l'exposé des motifs relatif au projet de loi portant réforme de l'impôt des personnes physiques, sur lequel porte l'amendement n° X1, comporte plusieurs objectifs, tels que :

- augmenter le pouvoir d'achat et accroître l'écart entre le travail et l'inactivité ;
- adapter la fiscalité des ménages à la réalité sociologique actuelle ;
- traiter de la même manière les contribuables qui perçoivent un revenu d'intégration et les contribuables qui, aujourd'hui, sont par exemple bénéficiaires d'allocations d'invalidité ;
- traiter chaque enfant de la manière la plus égale possible ;
- éliminer davantage les différences de traitement fiscal existantes en fonction de la forme de cohabitation afin d'imposer les personnes célibataires, d'une part, et les cohabitants de fait et légaux et les personnes mariées, d'autre part, de manière comparable ;
- parvenir d'ici 2029 à une égalité de traitement des enfants à charge d'un même revenu imposable provenant de revenus de remplacement, peu importe que le revenu provienne d'un revenu d'intégration, du chômage, d'indemnités de maladie ou d'invalidité, et quelle que soit la forme de cohabitation ⁵.

Dans le cadre de ces objectifs, on peut lire l'objectif suivant, qui porte spécifiquement sur le crédit d'impôt minimum pour enfants à charge en projet et qui est mentionné – fût-ce chaque fois d'une autre manière – dans la justification de l'amendement n° X1 ou dans les réponses du délégué, à savoir :

- étant donné que les personnes à charge de famille comptent parmi les groupes les plus vulnérables financièrement, compenser intégralement la perte d'avantage résultant de la réforme fiscale pour les enfants à charge ;
- éviter la perte du crédit d'impôt pour enfants à charge à la suite de l'imposabilité du revenu d'intégration ;
- protéger les parents qui ont actuellement droit à un crédit d'impôt pour charge d'enfants de la perte de ce crédit d'impôt résultant uniquement de l'imposabilité du revenu d'intégration dans l'impôt des personnes physiques.

⁵ Ce dernier objectif est mentionné dans une réponse du délégué mais concerne aussi l'avant-projet de loi initial.

À cet égard, on peut observer que l'amendement à l'examen vise à compenser de manière permanente l'impact fiscal négatif de l'imposabilité du revenu d'intégration au profit d'un groupe de contribuables ayant des enfants à charge plus restreint que celui prévu par le projet de loi initial, et qu'il fait à cet égard une distinction selon la forme de cohabitation. Cet objectif a pour effet d'exclure un groupe de bénéficiaires du revenu d'intégration du champ d'application du crédit d'impôt minimum en projet et, de surcroît, la mesure en projet peut difficilement s'intégrer dans le cadre plus large des objectifs de la réforme de l'impôt des personnes physiques, dont cette mesure en projet fait pourtant partie.

À la lumière du principe d'égalité en matière fiscale, il est recommandé de revoir et de renforcer, lors des travaux préparatoires ultérieurs, la motivation de la mesure en projet en vue de garantir sa pertinence au regard des objectifs de la réforme élargie de l'impôt des personnes physiques et des mesures en projet connexes.

6.4. La même conclusion s'applique à la deuxième différence de traitement, mentionnée à l'observation 6, entre le contribuable avec enfants à charge, imposable distinctement, qui bénéficie, par exemple, d'un montant minimal de 15.985 euros (chiffre indexé pour l'année d'imposition 2027) « de revenus d'intégration », et ce même contribuable qui perçoit d'autres revenus de remplacement pour un même montant. Seul le contribuable qui perçoit un montant considérable de revenus issus d'un revenu d'intégration entre en ligne de compte pour bénéficier du crédit d'impôt minimum en projet, alors qu'un contribuable qui bénéficie d'autres revenus de remplacement (selon sa capacité) peut lui aussi faire partie du « groupe[...] le[...] plus vulnérable[...] financièrement », visé néanmoins dans la justification de l'amendement. Par conséquent, il est passé outre à l'objectif de la réforme de l'impôt des personnes physiques que le délégué a lui-même évoqué, à savoir parvenir d'ici 2029 à une égalité de traitement des enfants à charge pour un même revenu imposable provenant de revenus de remplacement, peu importe que le revenu provienne d'un revenu d'intégration, du chômage, de la maladie ou de l'invalidité.

AMENDEMENT N° X2

7. Cet amendement ne donne lieu à aucune observation.

AMENDEMENT N° X3

8. Cet amendement ne donne lieu à aucune observation.

AMENDEMENT N° X4

9. L'amendement n° X4 modifie l'article 104 du projet de loi et vise à adapter l'article 178 du CIR 92, qui règle l'indexation annuelle de l'impôt des personnes physiques.

9.1. Invité à apporter des précisions sur l'indexation contenue dans l'amendement n° X4, le délégué a répondu comme suit :

« De wijziging van artikel 178, § 2, derde lid, WIB 92 door artikel 104, a/1), zorgt ervoor dat het bedrag vermeld in het ontworpen artikel 134, § 5, eerste lid, 2°, WIB 92 na toepassing van de indexeringscoëfficiënt wordt afgerond op de hogere of lagere euro.

In artikel 178, § 2, derde lid, WIB 92 moet nog een bijkomende wijziging worden aangebracht in de eerste zin: er moet ook een uitzondering worden gemaakt voor het in artikel 134, § 5, eerste lid, 2°, WIB 92 vermelde bedrag. Er wordt voorgesteld om de in te voegen bepaling a/1) als volgt te vervangen:

a/1) in paragraaf 2, derde lid, worden in de eerste zin de woorden '66bis, derde lid, 145³⁵, zesde lid,' vervangen door de woorden '66bis, derde lid, 134, § 5, eerste lid, 2°, 145³⁵, zesde lid,' en worden in de laatste zin de woorden 'Het in artikel 21, eerste lid, 14°, vermelde bedrag, wordt afgerond' vervangen door de woorden 'De in de artikelen 21, eerste lid, 14° en 134, § 5, eerste lid, 2°, vermelde bedragen worden afgerond'.

De wijziging van artikel 178, § 3, eerste lid, WIB 92 door artikel 104, b/1) maakt dat de indexeringscoëfficiënt die geldt voor de indexering van de belastingvrije sommen (de niet bevroren 'basis'coëfficiënt) gebruikt wordt voor de indexering van het in artikel 134, § 5, eerste lid, 2°, WIB 92 vermelde bedrag. Er wordt verwezen naar de volledige paragraaf 5 van artikel 134, WIB 92 omdat geen van beide bedragen vermeld in die paragraaf 5 volgens de afwijkende coëfficiënten van artikel 178, § 3, WIB 92 wordt geïndexeerd.

De wijziging van artikel 178, § 5, WIB 92 door artikel 104, i), maakt dat het bedrag van het belastingkrediet vermeld in het ontworpen artikel 134, § 5, tweede lid, WIB 92 niet wordt geïndexeerd ».

On peut se rallier à la proposition de texte du délégué.

9.2. Interrogé en outre sur le point de savoir pourquoi le montant du crédit d'impôt lui-même, à savoir 550 euros (article 134, § 5, alinéa 2, en projet, du CIR 92) n'est pas indexé, le délégué a fourni la réponse suivante :

« Het opzet is om een belastingkrediet toe te kennen dat hoogstens gelijk is aan het maximumbedrag van het belastingkrediet voor kinderen ten laste zoals voorzien in artikel 134, §3, tweede lid, WIB 92.

Dit bedrag wordt vanaf aanslagjaar 2026 niet langer geïndexeerd (cf. de wet van 18 december 2025 houdende diverse bepalingen).

De beslissing om het maximumbedrag van het belastingkrediet niet langer te indexeren werd genomen uit budgettaire overwegingen ook in het licht van de maatregelen in het kader van de ruimere fiscale hervorming. Door de stijging van de belastingvrije som in het kader van de fiscale hervorming, zou in meer gevallen het maximumbedrag van het belastingkrediet kunnen worden toegekend en zou er dus ook automatisch een bijkomende stijging zijn van de fiscale uitgave voor het belastingkrediet ».

AMENDEMENT N° X5

10. Cet amendement ne donne lieu à aucune observation.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE