

PACIOLI



FLASH

Op dinsdag 27 januari 2009 is het BIBF aanwezig op het forum «Boekhouding en Financiële Beroepen», georganiseerd in Flanders Expo te Gent. De heer Roland Smets, Voorzitter van het BIBF, zal een uiteenzetting geven over «het beroepsgeheim».

Voor meer informatie : www.bibf.be of www.bmfs.be



Opbrengsten belastbaar als diverse inkomsten

1. Inleiding

Het WIB92 voorziet met artikel 90 in een aantal gevallen waarbij opbrengsten die u realiseert buiten enige beroepswerkzaamheid, toch belastbaar kunnen zijn als diverse inkomsten. Het gaat meer bepaald over:

1. toevallige winsten of baten (art. 90, 1° WIB92);
2. meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen (art. 90, 8° WIB92);
3. meerwaarden op gebouwde onroerende goederen (art. 90, 10° WIB92);
4. meerwaarden op belangrijke deelnemingen (art. 90, 9° WIB92).

Artikel 90, 1° WIB92 onderscheidt zich van de andere artikelen in die zin dat toevallige winsten of baten enkel belastbaar zijn wanneer deze kaderen buiten het normaal beheer van uw privaat patrimonium.

De artikelen 90, 8°, 9° en 10° WIB92 daarentegen handelen over meerwaarden die u ook realiseert binnen het kader van het beheer van uw privaat patrimonium.

In deze bijdrage bespreken we artikel 90, 8° dat handelt over de meerwaarden die u binnen het beheer van uw privaat patrimonium verwezenlijkt op ongebouwde onroerende goederen.

2. Meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen (art. 90, 8° WIB92)

2.1. Op wie is deze meerwaardenregeling van toepassing?

- Op natuurlijke personen die de vervreemde goederen binnen het beheer van hun privaat patrimonium gebruiken. *Bij bedrijfsmatig gebruik van ongebouwde onroerende goederen in de zin van artikel 41 WIB92, hebben we te maken met meerwaarden belastbaar als winsten of baten. Blijft de realisatie van meerwaarden buiten een beroepsactiviteit, maar is het geen normaal beheer van privaat patrimonium, dan bevinden wij ons in de sfeer van artikel 90, 1° WIB92 dat dergelijke inkomsten belastbaar stelt als speculatieve winsten of baten.*
- Op natuurlijke personen, exploitanten van landbouw- en tuinbouwbedrijven en binnen de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid.

INHOUD

• Flash	1
• Opbrengsten belastbaar als diverse inkomsten	1
• Fiscus geeft richtlijnen voor inhouden roerende voorheffing op auteursrechten	7

Deze uitzondering vindt haar oorzaak in artikel 44, §2 WIB92. Dat artikel stelt meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- en tuinbouwondernemingen volledig en onvoorwaardelijk vrij van belasting als bedrijfsinkomsten, onverminderd de toepassing van artikel 90, 8° WIB92.

- Op niet-inwoners natuurlijke personen (art. 228, §2, 9°). *Zonder verder in detail te gaan kunnen we stellen dat meerwaarden die niet-inwoners realiseren bij de verkoop van ongebouwde onroerende goederen, op dezelfde wijze berekend en belast worden als bij rijksinwoners. Het enige verschil is dat bij die personen de notaris op het ogenblik van de verkoop belast wordt met het inhouden van de verschuldigde belasting, die hij vervolgens doorstort aan de ontvanger van registratie.*

2.2. Over welke onroerende goederen gaat het?

- In beginsel gaat het over in België gelegen ongebouwde onroerende goederen, met uitsluiting van gebouwen en materieel en outillering, die uit hun aard of door bestemming onroerend zijn. Er is geen onderscheid naargelang het gaat over bouwgrond, weilanden, landbouwpercelen of bosgronden.
- Op sommige zakelijke rechten met betrekking tot ongebouwde onroerende goederen. In het bijzonder het vestigen of overdragen van rechten op de blote eigendom, het vruchtgebruik, het recht van gebruik of erfdienstbaarheden. In het kader van deze korte studie gaan we verder niet in op deze materie. Een bespreking vindt u in de Com.IB van nr. 97/29 tot nr. 97/54 en ook in artikel 57 KB/WIB92. *Uit het antwoord op parlementaire vraag nr. 854 van 21 december 2001 van de heer Viseur, blijkt dat de fiscus geen onderscheid maakt naargelang het recht 'gevestigd' of 'overgedragen' wordt.*
- **Niet bedoeld** zijn opstalrecht, erfpacht of gelijkaardige rechten. De inkomsten van deze zakelijke rechten zijn echter wel belastbaar als gewone onroerende inkomsten (code *114 op de aangifte).
- Wanneer u te maken hebt met een terrein waarop zich een bouwvallig gebouw, een loods, stallingen, serres, bergingen e.d. bevinden, dan blijft dit fiscaal een ongebouwd onroerend goed, zolang de waarde van die gebouwen minder bedraagt dan 30% van de verkoopwaarde van het geheel.
- De administratie schrijft voor dat u in dergelijk geval een afzonderlijke waarde moet bepalen voor het gebouw, waarbij u rekening houdt met de huidige toestand, de bewoonbaarheid en de mogelijkheid tot verhuring, de waarschijnlijkheid van afbraak, de evolutie van de omgeving enz. Om de grens van 30% te bepalen vergelijkt u vervolgens de bekomen waarde van het gebouw met de nettoverkoopwaarde van het geheel.
Dit is belangrijk omdat in sommige gevallen de termijn waarbinnen meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen belastbaar zijn, langer is dan deze waarbinnen meerwaarden op gebouwde onroerende goederen belastbaar zijn.
- Wanneer u in eenzelfde overeenkomst zowel gronden als gebouwen verkoopt, dan moet u een onderscheid maken

tussen de ongebouwde en gebouwde onroerende goederen. Beide vallen immers onder een verschillend taxatiestelsel.

- U kunt ook in één enkele overeenkomst en voor een globale prijs, een onroerend goed vervreemden dat bestaat uit gebouwen met erbij horende binnenplaatsen, tuinen en parken. In een dergelijk geval aanvaardt de administratie dat die bijhorende terreinen niet onder de hier besproken meerwaardenregeling vallen, wanneer hun afzonderlijke nettoverkoopwaarde lager is dan 30% van het geheel. Wanneer het over één enkel kadastraal perceel gaat, neemt de administratie behoudens uitzonderlijke omstandigheden aan dat die grens van 30% niet bereikt is.
Dit geldt echter nooit wanneer u enkel een afzonderlijk deel van het domein (bv. een deel van de terreinen) zou vervreemden. (Com.IB 90/41).
- In haar commentaar behandelt de administratie ook de verkoop van appartementen op plan. Daarin leest u dat de verkoop van een onverdeeld gedeelte van de grond en een contract van aanneming voor de oprichting van een gebouw, onder de meerwaardenregeling van artikel 90, 8° WIB92 valt (Com.IB 90/42). Voorzichtigheidshalve moeten we er u toch attent op maken dat u bij het verkopen van appartementen op plan een risico loopt dat de fiscus dit als een speculatieve winst zal beschouwen (*met mogelijkheid van taxatie volgens artikel 90, 1° WIB92*).

Op welke verrichtingen is artikel 90, 8° niet van toepassing? (art. 93 WIB92)

- Vrijwillige of wettelijke ruilingen van landeigendommen die kosteloos aan het registratierecht onderworpen zijn of van het evenredig recht zijn vrijgesteld (art. 93, 1° en 2° WIB92).
- Wanneer de vervreemde onroerende goederen toebehoren aan een al dan niet ontvoogde minderjarige of onbekwaamverklarde, ingeval de overdracht gebeurt na machtiging van de familieraad of een gerechtelijke instantie (art. 93, 3° WIB92).
- Onteigeningen en overdrachten in der minne voor het algemeen nut, wanneer die kosteloos aan de registratieformaliteiten onderworpen zijn (art. 93, 4° WIB92).
- De verrichtingen van geringe omvang. Daar is niet onmiddellijk een wettelijke basis voor doch steunt op de Com.IB 90/35.

2.3. De wijze waarop u de ongebouwde onroerende goederen verkregen hebt

Artikel 90, 8° WIB92 is slechts van toepassing wanneer u de vervreemde ongebouwde onroerende goederen zelf verkregen hebt onder bezwarende titel of door schenking.

- Verkrijging onder bezwarende titel kan zijn:
 - een aankoop;
 - een ruil met of zonder opleg;
 - een toekenning naar aanleiding van de ontbinding (geheel of gedeeltelijk) van een vennootschap;

- uit onverdeeldheid treden. Maar niet wanneer de verschillende eigenaars zelf het onroerend goed verkregen als gevolg van erfenis of schenking, of wanneer het de verdeling van de wettelijke gemeenschap betreft (wettelijk huwelijksstelsel).
- Wanneer u de goederen als schenking verkreeg, is het van geen belang welke band er tussen de schenker en de begiftigde bestaat.

Hoe bepaalt u het tijdstip van verkrijging?

- Bij verkrijging door aankoop of een schenking, is de datum van de authentieke akte bepalend. De datum van de onderhandse verkoopovereenkomst verandert daar niets aan.
- Wanneer er geen authentieke akte is, de datum waarop ieder ander geschrift of akte die de verkrijging van het goed vaststelt, werd geregistreerd.
- Verkoopt u een zakelijk recht (ander dan opstal, erfpacht of gelijkaardig) op een vroeger in volle eigendom verworven goed, bepaalt de akte waarmee de volle eigendom verkregen werd, het tijdstip van verwerving.
- Verwerft u een ongebouwd onroerend goed met een opschortende voorwaarde, dan is het tijdstip van verwerving de datum van de akte en niet het tijdstip waarop de opschortende voorwaarde is vervuld.
- Het declaratief effect is hier niet van toepassing. Het declaratief karakter is de fictie die zegt dat bij de verdeling van een onverdeeldheid, de persoon die de volledige eigendom verwerft geacht wordt er eigenaar van te zijn vanaf het ontstaan van de onverdeeldheid.

Stel dat A en B in onverdeeldheid een ongebouwd onroerend goed aankopen in 1990. Ze treden uit onverdeeldheid en A verwerft de volledige eigendom in 2000. Volgens het declaratief effect wordt A geacht eigenaar van de grond te zijn vanaf het ontstaan van de onverdeeldheid, dus vanaf 1990.

In toepassing van de meerwaardenregeling van artikel 90, 8° WIB92 geldt dit effect echter niet, zodat in dit voorbeeld A een deel van de grond verworven heeft in 2000.

2.4. De wijze van vervreemding van de ongebouwde onroerende goederen

Behoudens de uitzonderingen van artikel 93 WIB92, is het vervreemden ten bezwarende titel van de ongebouwde onroerende goederen of van de genoemde zakelijke rechten op die goederen het enige feit dat aanleiding kan geven tot belastbare meerwaarden.

- Vervreemden ten bezwarende titel kan zijn:
 - een verkoop, zonder onderscheid of het een onderhandse, openbare, vrijwillige of gedwongen verkoop betreft;
 - ruiling met of zonder opleg. (wel enkele vrijstellingen volgens art. 93 WIB92);
 - inbreng in een vennootschap, behoudens wanneer de inbreng met de vrijstelling van artikel 46 WIB92 gebeurt. Dit is de inbreng van een algemeenheid van goederen of een volledige tak van werkzaamheid;

- de verdeling van goederen die meerdere personen samen onder bezwarende titel hebben verkregen.
- Wat bepaalt het tijdstip van vervreemding?
 - In tegenstelling tot de regeling die geldt voor de gebouwde onroerende goederen (art. 90, 10° WIB92) is het wetboek niet precies. De administratie schrijft in haar commentaar (Com.IB 90/44) dat zij de datum van vervreemding met alle rechtsmiddelen kan bewijzen.
 - Ook ingeval van de vervreemding speelt een opschortende voorwaarde geen rol. Opmerkelijk is dat de administratieve commentaar zegt dat de datum waarop de verkoopovereenkomst is gesloten (en niet de akte) bepalend is voor het tijdstip van vervreemding, en niet het ogenblik waarop de opschortende voorwaarde vervuld is.
Wel bepaalt de opschortende voorwaarde het tijdstip waarop een eventuele meerwaarde belastbaar wordt.

2.5. Wanneer kan er nu een belastbare meerwaarde ontstaan?

- wanneer de vervreemding onder bezwarende titel plaatsvindt binnen de acht jaar na de verkrijging onder bezwarende titel (art. 90, 8° a);
- wanneer diegene die de ongebouwde onroerende goederen onder bezwarende titel vervreemdt, zelf die goederen uit schenking onder levenden verkregen heeft (art. 90, 8° b) en:
 - hij (de begiftigde) vervreemdt het goed binnen de drie jaar na de schenking;
 - de vervreemding vindt plaats binnen de acht jaar nadat de schenker het goed ten bezwarende titel verworven heeft.

Aan beide voorwaarden moet gelijktijdig voldaan zijn.

Bemerk dat wanneer er een vervreemding plaatsvindt buiten deze termijnen, er weliswaar geen meerwaardenbelasting mogelijk is in toepassing van artikel 90, 8° WIB92, maar dat dit de toepassing van artikel 90, 1° WIB92 (speculatieve winsten of baten) niet uitsluit. De bewijslast ligt hierbij wel bij de administratie.

2.6. Tegen welk tarief is de meerwaarde belastbaar?

- Wanneer de vervreemding plaatsvindt binnen de vijf jaar na de verkrijging (door de overdrager of door de schenker), dan is een eventuele meerwaarde belastbaar tegen het afzonderlijk tarief van 33%, eventueel vermeerderd met gemeentebelasting.
- Vindt de vervreemding plaats na vijf jaar maar binnen acht jaar na de verkrijging (door de overdrager of door de schenker), dan is een eventuele meerwaarde belastbaar tegen het afzonderlijke tarief van 16,5%, eventueel vermeerderd met gemeentebelasting.
- In beide gevallen past de administratie automatisch de gezamenlijke taxatie toe, mocht deze voordeliger zijn voor de belastingplichtige.

Bemerk dat er bijgevolg geen belastbare meerwaarde meer is wanneer er tussen de vervreemding ten bezwarende titel en de verwerving ten bezwarende titel (hetzij door de vervreemder of de schenker), meer dan acht jaar liggen.

Enkele voorbeelden betreffende de toepasbaarheid van artikel 90, 8° WIB92

- Persoon A koopt op 1 september 2003 voor 75 000,00 euro een perceel grond. Op 10 februari 2004 schenkt hij het aan zijn dochter, die het op 5 januari 2008 verkoopt voor 130 000,00 euro.

Er is geen meerwaarde belastbaar omdat de verkoop meer dan drie jaar na de schenking plaatsvindt. Bemerk dat het geen bezwaar is dat de verkoop door de begiftigde plaatsvindt minder dan acht jaar na aankoop door de schenker.

- De kinderen A, B en C krijgen op 10 februari 2006 gezamenlijk en in onverdeeldheid van hun grootvader een perceel bouwgrond, bij wijze van schenking. Op 20 september 2006 treden ze uit onverdeeldheid, waarbij het terrein in twee stukken verdeeld wordt.

A wordt volle eigenaar van een deel, B van het tweede deel en C wordt uitbetaald.

Op 10 augustus 2008 verkoopt B zijn terrein.

De meerwaarde die vastgesteld werd bij de verdeling zelf is niet belastbaar, omdat de onverdeeldheid zelf haar oorsprong niet vond ten bezwarende titel.

Wanneer B zijn terrein verkoopt ontstaat er evenmin een belastbare meerwaarde omdat hij de grond verkreeg uit een verdeling die op haar beurt ontstond uit een schenking. Dit is geen verkrijging onder bezwarende titel!

- Grootvader verkoopt op 10 februari 2006 aan zijn drie kleinkinderen gezamenlijk een perceel bouwgrond. Zelf had hij dat terrein gekocht in 1995.

Op 20/09/2006 treden de kleinkinderen uit onverdeeldheid, waarbij het terrein in twee stukken verdeeld wordt. A wordt volle eigenaar van een deel, B van het tweede deel en C wordt uitbetaald.

Op 10 augustus 2008 verkoopt B zijn terrein.

De verkoop van de grootvader zelf is vrij van belasting omdat hij de grond meer dan acht jaar voor de verkoop gekocht had. De verdeling van de onverdeeldheid tussen de kleinkinderen kan wel een belastbare meerwaarde (tegen 33%) doen ontstaan omdat de verdeling haar oorsprong vond ten bezwarende titel.

De verkoop van het terrein door B kan eveneens een belastbare meerwaarde (tegen 33%) doen ontstaan, omdat hij het terrein verworven had uit een verdeling ten bezwarende titel.

- De heer A erft op 15 augustus 2005 van zijn ouders een perceel bouwgrond. Hij koopt op 20 oktober 2007 een aanpalend terrein en op 15 september 2008 verkoopt hij het geheel voor een globale prijs in één enkele overeenkomst.

De eventuele meerwaarde die de heer A bij de verkoop realiseert, kan belastbaar zijn tegen 33%, maar enkel voor het deel dat betrekking heeft op het nadien aangekocht perceel. Grond verkregen door een erfenis is immers geen verwerving ten bezwarende titel.

- De heer A koopt in 1995 de blote eigendom van een perceel bouwgrond en zijn oom koopt het levenslang vruchtgebruik. Op 31 mei 2007 overlijdt zijn oom, waardoor A van rechtswege volle eigenaar wordt. De heer A verkoopt de bouwgrond in september 2008.

Er is bij die verkoop geen belastbare meerwaarde mogelijk, omdat A de bouwgrond niet ten bezwarende titel verkregen heeft binnen de acht jaar vóór de vervreemding.

2.7. Hoe berekent u de meerwaarde?

In toepassing van artikel 101 WIB92 en artikel 54 KB/WIB92 is dit het verschil tussen de twee volgende twee grootheden:

1. De prijs waartegen het goed werd overgedragen, met als minimum het bedrag waarop de registratierechten geheven werden. Dit bedrag mag u vervolgens verminderen met de kosten van verkoop (publiciteit, commissie, enz.)
 - Naast de prijs omvat de verkoopwaarde alle bijkomende bedingen die aan de verkrijger werden opgelegd. In de praktijk is het aanvangsbedrag bijgevolg (bijna) steeds de waarde waarop de koper registratierechten betaald heeft (art. 45 W.Reg.)

Belangrijk is wel de vaststelling dat bij een verkoop van een onroerend goed, de registratierechten verschuldigd zijn door de koper en geheven over de normale waarde van de overdracht. De discussie over een navordering vanwege de ontvanger van registratie, speelt zich dus af tussen koper en administratie. De overdrager kan daar niet in tussenkomen.

Toch bepaalt deze 'normale waarde' in grote mate de berekening van de meerwaarden waarop de verkoper eventueel belasting zal betalen.

De ontvangers van registratie hebben daarom de richtlijn ontvangen om de overdrager op de hoogte te brengen, wanneer er registratierecht geheven werd op een bedrag dat hoger is dan de verkoopprijs van het goed. De verkoper moet zich bij dat bedrag neerleggen tenzij hij kan aantonen dat die waardebepaling willekeurig gebeurd is (Com.IB 97/27.1 – 97/27.3)

2. De prijs waartegen de overdrager (art. 90, 8° a) of de schenker (art. 90, 8° b) het goed heeft verkregen, of de verkoopwaarde waarop de registratie op dat moment geheven werd wanneer die hoger is.

- Die prijs of verkoopwaarde bij verwerving mag u vervolgens vermeerderen met de kosten van verkrijging of overgang (bij schenking) en met diverse andere uitgaven die u (of de schenker) voor dat onroerend goed deed tussen het tijdstip van verkrijging en dat van vervreemding. Uitgaven die u indertijd aftrok als bedrijfsuitgaven, komen echter niet in aanmerking.

Een niet beperkende opsomming van de meest voorkomende uitgaven:

- registratie- en schenkingsrechten, inclusief verhogingen en boeten;
- notariële erelonen;
- commissies;
- kosten i.v.m. de akte van hypothecaire lening;

- kosten van aanplanting, drainering, afsluiting, onderhoud e.d.;
- alle kosten die u deed om de grond bouwrijp te maken.

Volgende kosten komen uitdrukkelijk niet in aanmerking:

- intresten van hypothecaire leningen, zelfs al trok u deze niet af van uw onroerende inkomsten;
- de onroerende voorheffingen;
- wanneer u die kosten niet voldoende kunt bewijzen (of wanneer die lager zijn) hebt u recht op 25% forfaitaire kosten.
- De aankoop prijs of -waarde inclusief de kosten mag u vervolgens vermeerderen met 5% voor elk vol jaar dat verstreken is tussen het tijdstip van verwerving en dat van vervreemding. Dit noemt men ook 'de revalorisatie' en is bedoeld als compensatie voor de muntontwaarding tussen het tijdstip van verwerving en dat van verkoop.
- Tot slot moet u een verkregen vergoeding voor planschade van het totaal aftrekken. Planschade is een vergoeding die een eigenaar kan eisen van de staat, wanneer door het van kracht worden van het gewestplan een stuk grond minder waard wordt. Bijvoorbeeld bouwgrond die vanwege het gewestplan deze hoedanigheid verliest.

Wat indien u een ongebouwd onroerend goed vervreemdt en wanneer u bovenstaande berekening toepast, blijkt dat u verkocht hebt met verlies?

In dergelijk geval kunt u die verliezen aanrekenen op andere meerwaarden belast in toepassing van artikel 90, 8°, en dit gedurende de volgende vijf belastbare tijdperken. Bemerkt dat zowel bij verliezen als bij meerwaarden deze zich steeds bevinden binnen artikel 90, 8° WIB92 (art. 103, §2 WIB92).

2.8. Voorbeelden

- 1) Een natuurlijk persoon A verkoopt op 10 juli 2008 een perceel bouwgrond voor 38 000,00 euro. Enige tijd later stelt de ontvanger van registratie hem evenwel op de hoogte dat de registratierechten berekend werden op een verkoopwaarde van 45 000,00 euro. Om die verkoop te realiseren maakte hij 750,00 euro publiciteitskosten en betaalde hij 2 500,00 euro commissielonen. Zelf had hij de grond gekocht op 16 februari 2003 voor 21 000,00 euro, wat toen door de administratie aangenomen was. De aankoopkosten en erelonen voor de notaris bedroegen 3 200,00 euro. Op 14 september 2005 heeft hij draineringwerken laten uitvoeren voor 2 100,00 euro.

Uitwerking

Er kan inderdaad een belastbare meerwaarde zijn, omdat de vervreemding plaatsvindt minder dan acht jaar na de verwerving onder bezwarende titel.

Eerste grootheid, de verkoopwaarde	45 000,00	
Gemaakte kosten bij de verkoop (750,00 + 2 500,00)	- 3 250,00	41 750,00

Tweede grootheid, de aankoopwaarde	21 000,00	
Te vermeerderen met 25% forfaitaire kosten (1)	5 250,00	

Basisbedrag voor de revalorisatie	26 250,00	
Revalorisatie 5 x 5% = 25% (vijf volle jaren)	6 562,50	- 32 812,50
Belastbare meerwaarde tegen 16,5%		8 937,50

(1) Wanneer we de aankoopwaarde zouden verhogen met de werkelijk gemaakte kosten, dan zou dat, zoals blijkt uit volgende berekening, nadeliger uitvallen.

Aankoopwaarde	21 000,00	
Gemaakte kosten	3 200,00	
Basisbedrag revalorisatie	24 200,00	
Revalorisatie 5 x 5% = 25% (vijf volle jaren)	6 050,00	30 250,00

Draineringskosten	2 100,00	
Revalorisatie 2 x 5% = 10% (twee volle jaren)	210,00	2 310,00
Totaal tweede grootheid		32 560,00

De meerwaarde zou in dit geval 41 750,00 – 32 560,00 = 9 190,00 euro bedragen.

De gemaakte kosten 5 300,00 euro (3 200 + 2 100) bedragen meer dan het forfait van 25%, doch door de revalorisatie blijft het toch voordeliger om te kiezen voor de forfaitaire berekening. Als tweede grootheid geeft dit immers 32 812,50 euro.

- 2) De heer A kocht op 10 juni 2003 een terrein voor 28 000,00 euro. Hij betaalde echter registratierechten op een toen geldende verkoopwaarde van 33 000,00 euro. Op 10 februari 2007 schonk hij de grond aan zijn kleinzoon, die het onroerend goed op 20 april 2008 verkocht voor 52 000,00 euro. Die verkoopwaarde werd door de administratie aanvaard. We nemen verder aan dat de partijen geen noemenswaardige kosten maakten.

Uitwerking

We stellen vast dat er een belastbare meerwaarde kan zijn omdat de verkoop gebeurt binnen de drie jaar na de schenking en dat de begiftigde het goed verkoopt binnen de acht jaar na de aankoop door de schenker.

Eerste grootheid, de verkoopwaarde	52 000,00
Tweede grootheid, de aankoopwaarde	33 000,00
Forfaitaire kosten 25 %	8 250,00
Maatstaf voor de revalorisatie	41 250,00
Revalorisatie 4 x 5 = 20 %	8 250,00
	49 500,00
Belastbare meerwaarde tegen 33 %	2 500,00

De belasting gebeurt tegen 33% omdat er tussen de verkoop door de kleinzoon en de aankoop door de grootvader geen volle vijf jaar verstreken zijn.

3) Een vader verkoopt op 13 augustus 2005 een groot stuk grond aan zijn drie zoons A, B en C voor 75 000,00 euro. De registratierechten bij de verkoop worden geheven op 90 000,00 euro. Zelf kocht de vader het terrein tientallen jaren geleden.

Op 20 september 2007 treden de drie kinderen uit onverdeeldheid, waarbij ze de grond in drie gelijke delen verdeelen. Bij die gelegenheid raamt de ontvanger van registratie de waarde van de grond op 135 000,00 euro.

Op 16 augustus 2008 verkoopt zoon C zijn stuk grond voor 67 500,00 euro. Dit bedrag aanvaardt de ontvanger van registratie.

Er zijn voor al deze operaties geen noemenswaardige kosten bekend.

Uitwerking

Bij de verdeling zelf kunnen er meerwaarden ontstaan omdat de onverdeeldheid op zich ontstaan is ten bezwarende titel. Ook bij de verkoop door zoon C kan er een belastbare meerwaarde ontstaan, omdat hij het onroerend goed verkreeg uit een verdeling ten bezwarende titel (namelijk door ruil).

Ook vonden alle verrichtingen binnen de termijn van acht jaar plaats.

De verdeling

Wanneer we nu het perceel grond in drie gelijke delen verdeelen, dan bezit ieder kind $1/3^{\text{de}}$ van ieder deel, of $3/9^{\text{de}}$ van het totaal. Dit wil ook zeggen dat er in totaal negen delen zijn. Uit onverdeeldheid treden houdt dan ook volgende handelingen in:

A ruilt $1/9^{\text{de}}$ met B en $1/9^{\text{de}}$ met C, en behoudt ook $1/9^{\text{de}}$.
 B ruilt $1/9^{\text{de}}$ met A en $1/9^{\text{de}}$ met C, en behoudt ook $1/9^{\text{de}}$.
 C ruilt $1/9^{\text{de}}$ met A en $1/9^{\text{de}}$ met B, en behoudt ook $1/9^{\text{de}}$.

Na deze operatie bezit ieder kind dus nog steeds $3/9^{\text{de}}$ van het totaal, maar dan wel van hetzelfde perceel. De meerwaarde berekenen we nu per kind en voor de geruilde $2/9^{\text{de}}$.

Eerste grootheid, de verkoopwaarde	30 000,00
	$135\ 000 \times 2/9$
Tweede grootheid, de aankoopwaarde	20 000,00
	$90\ 000 \times 2/9$
Forfaitaire kosten 25 %	5 000,00
Maatstaf voor de revalorisatie	25 000,00
Revalorisatie 2 x 5 % = 10 %	2 500,00
<i>2 volle jaren tussen datum van verkoop door de vader en verdeling.</i>	- 27 500,00

Belastbare meerwaarde tegen 33 % **2 500,00**

Deze meerwaarde is voor iedere zoon van toepassing. Bemerkt dat de meerwaarde die alle zoons samen realiseren $6/9^{\text{de}}$ bedraagt van de meerwaarde die zou gerealiseerd zijn mocht er geen onverdeeldheid geweest zijn. Dit is logisch want $3/9^{\text{de}}$ veranderden immers niet van eigenaar.

Ter illustratie: $135\ 000 - (90\ 000 \times 1,25 \times 1,1) = 11\ 250,00$
 $\times 6/9 = 7\ 500,00$ euro.

De verkoop van het perceel door zoon C

Eerste grootheid, de verkoopwaarde	67 500,00
Tweede grootheid,	
1. Bij de verdeling $135\ 000 \times 2/9 = 30\ 000,00$	
Forfaitaire kosten 25 %	7 500,00
Maatstaf voor de revalorisatie	37 500,00
Revalorisatie <i>geen volledig jaar</i>	- 37 500,00
2. Bij de aankoop $90\ 000 \times 1/9 = 10\ 000,00$	
Forfaitaire kosten 25 %	2 500,00
Maatstaf voor de revalorisatie	12 500,00
Revalorisatie $3 \times 5 \% = 15 \%$	1 875,00
	- 14 375,00

Belastbare meerwaarde tegen 33 % **15 625,00**

4) Tot slot een voorbeeld waarbij we aannemen dat de heer A samen met zijn oom op 10 mei 2003 een perceel bouwgrond kocht. Hij kocht de blote eigendom voor 5 000,00 euro, en zijn oom kocht het vruchtgebruik voor 55 000,00 euro. Op dat ogenblik raamde de ontvanger van registratie de waarde van de volle eigendom op 60 000,00 euro. Op 10 maart 2008 overleed de vruchtgebruiker, waarop de heer A volle eigenaar werd. Deze laatste verkoopt de grond op 20 september 2008 voor 95 000,00 euro. De registratierechten werden ook op dat bedrag geheven en er zijn geen noemenswaardige kosten.

Uitwerking

Er is een meerwaardenbelasting mogelijk omdat de verkoper het onroerend goed verkoopt binnen de acht jaar nadat hij het (de blote eigendom) verworven heeft ten bezwarende titel.

De administratie schrijft voor (Com.IB 97/34) dat u de meerwaarde moet berekenen met als tweede grootheid de volle waarde op datum van het verkrijgen van de blote eigendom.

Eerste grootheid, de verkoopwaarde	95 000,00
Tweede grootheid, de aankoopwaarde	60 000,00
Forfaitaire kosten 25 %	15 000,00

Maatstaf voor de regularisatie	75 000,00
Regularisatie 5 x 5 % = 25 %	18 750,00
	– 93 750,00
Belastbare meerwaarde tegen 16,5 %	1 250,00

Eddy LESAGE

Erkend boekhouder-fiscalist



Fiscus geeft richtlijnen voor inhouden roerende voorheffing op auteursrechten

De wet van 16 juli 2008 deelt op fiscaal vlak de 'inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, en van de wettelijke en verplichte licenties', vanaf 1 januari 2008 in bij de 'roerende inkomsten' (nieuw art. 17, § 1, 5°, WIB92). In een bericht dat verscheen in het *Belgisch Staatsblad* van 9 december geeft de fiscus nu richtlijnen voor het inhouden van de roerende voorheffing op deze rechten vanaf 1 januari 2008. De kwalificatie als roerend inkomen is wel beperkt tot 37 500 euro, na afrek van kosten (geïndexeerd bedrag aanslagjaar 2009: 49 680 euro). Voor inkomsten die een beroepsmatig karakter hebben en die hoger zijn dan dit plafond, zal het hogere gedeelte belast worden als een beroepsinkomen tegen de gewone progressieve tarieven van de personenbelasting (art. 37, WIB92). Het gedeelte van de beroepsmatig verkregen inkomsten uit auteursrechten dat als roerend inkomen belastbaar is (tot 49 680 euro voor aj. 2009), moet onderworpen worden aan een bevrijdende roerende voorheffing van 15 %, die de schuldenaar ervan moet inhouden aan de bron. De wet van 16 juli 2008 voorziet bovendien een vrij hoge kostenaf trek. De nieuwe regeling geldt enkel voor natuurlijke personen. Ze is ook van toepassing op de rechten die kunstenaars ontvangen voor het gebruik van hun werken en/of vertolkingen, zoals omschreven in de 'wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten' (auteurswet).

Inhouding roerende voorheffing in 2008

Aangezien de wet van 16 juli 2008, die pas op 30 juli 2008 in het *Staatsblad* verscheen, met terugwerkende kracht in werking trad vanaf 1 januari 2008, konden de schuldenaars van de auteursrechten de 15 % roerende voorheffing niet meer inhouden op de reeds toegekende inkomsten. De fiscus laat dan ook weten dat hij de schuldenaars niet zal straffen omdat zij deze RV gedurende heel het jaar 2008 niet hebben ingehouden; hij zal hen beschouwen alsof ze de voorheffing hebben

ingehouden op het geheel of een gedeelte van de toekenningen verricht eind 2008.

Aparte rubriek op de aangifte aj. 2009

De inkomsten 2008 – overgangsjaar – vormen voor de begunstigde natuurlijke personen wel degelijk roerende inkomsten, maar aangezien ze in 2008 niet aan een voorheffing werden onderworpen, kunnen ze niet genieten van het stelsel van de bevrijdende roerende voorheffing en blijven ze bijgevolg verplicht aan te geven voor dat jaar. Hiervoor zal de fiscus een specifieke rubriek voorzien in de aangifte in de personenbelasting m.b.t. het aanslagjaar 2009. De fiscus voert ook enkele controlemaatregelen in, om te vermijden dat eenzelfde begunstigde meermaals van de forfaitaire kostenaf trek zou kunnen genieten bij meerdere schuldenaars.

Bedoelde inkomsten

De fiscus deelt in zijn bericht ook mee dat in de wet van 16 juli 2008 met 'inkomsten uit auteursrechten' wordt bedoeld:

- inkomsten ingevolge cessie (overdracht) of de concessie (licentie) van deze auteursrechten;
- inkomsten uit naburige rechten (rechten die overgaan bij erfopvolging en vatbaar zijn voor overdracht);
- inkomsten uit wettelijke licenties.

Inkomsten die vandaag uit bezoldigingen of winsten uit vrije beroepen bestaan, mogen niet in auteursrechten worden omgezet.

Voorbeelden:

- Een werknemer die door zijn werkgever (bv. een uitgever) wordt betaald om teksten op te stellen, krijgt een bezoldiging. Als deze tekst wordt gepubliceerd en de publicatie recht geeft op auteursrechten, zijn enkel de laatstgenoemde

rechten auteursrechten. De door deze werknemer geïnde bezoldiging wordt 'geherkwalificeerd' noch 'herkwalificeerbaar' als auteursrecht.

- Een geraadpleegde advocaat rekent zijn cliënt doorgaans honoraria aan voor zijn globale prestatie: advies en schriftelijke conclusie. Deze honoraria blijven winsten. Er zijn geen auteursrechten op de conclusie noch op de huurovereenkomst die bv. door de advocaat op verzoek van zijn cliënt wordt opgemaakt. De advocaat zal het recht op verspreiding van zijn werk niet overdragen of toewijzen op voorwaarde dat de laatstgenoemde hem rechten voor deze verspreiding stort. De advocaat zou morgen geen auteursrechten kunnen innen voor zijn aan cliënten gerichte brieven en de inhoud daarvan om de bepalingen van de wet van 16 juli 2008 te genieten.

Om te bepalen of de inkomsten die aan een auteur of kunstenaar worden toegekend in de wet van 16 juli 2008 worden bedoeld, moet men volgende twee vragen stellen:

- is het werk waarmee hij inkomsten kon behalen een beschermd werk?
- vloeien deze inkomsten voort uit een cessie of concessie van zijn geldelijke rechten op het werk?

Kostenforfait

De nieuwe wet voorziet ook een forfait aan aftrekbare kosten voor de auteursrechten (wijziging art. 3 en 4, KB/WIB92). De regeling die geldt voor de inkomsten uit verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen werd uitgebreid naar de auteursrechten. Dit betekent dat het brutobedrag van de inkomsten uit auteursrechten verminderd mag worden met de kosten die zijn gemaakt om die inkomsten te verkrijgen of te behouden. En dat bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens, die kosten forfaitair worden geraamd volgens de door de Koning vastgestelde percentages (art. 22 §3, WIB92).

Voor roerende inkomsten gold al een kostenforfait van 15% (art. 3, KB/WIB92), maar specifiek voor auteursrechten is er nu een afwijkende regeling (wijziging art. 4, KB/WIB92):

- 50% van de eerste schijf van 10 000 euro; en
- 25% van de schijf van 10 000 euro tot 20 000 euro.

Er is geen forfaitaire kostenaf trek voor de inkomensschijf boven 20 000 euro.

De bedragen van 10 000 euro en 20 000 euro worden geïndexeerd en bedragen voor het inkomstenjaar 2008 (aanslagjaar 2009) respectievelijk 13 250 euro en 26 500 euro.

De erfgenamen die auteursrechten ontvangen, kunnen ook van die regeling gebruik maken aangezien de bescherming van de auteurswet loopt tot 70 jaar na het overlijden van de auteur (art. 2, auteurswet). Ongeacht het aantal erfgenamen, zal elk van hen een volledige forfaitaire kostenaf trek krijgen.

Iedere auteur of erfgenaam kan er uiteraard ook altijd voor opteren om zijn reële kosten aan te tonen.

Inhouding roerende voorheffing vanaf aj. 2009

Vanaf 1 januari 2009 zijn de schuldenaars van de auteursrechten verplicht om stelselmatig 15% roerende voorheffing bij de bron in te houden op de aan natuurlijke personen toegekende inkomsten. Zij moeten vanaf dan ook de aangifte 273 (die de administratie zal aanpassen) invullen en indienen, en de verschuldigde voorheffing binnen de wettelijke termijn aan de bevoegde ontvanger der directe belastingen storten.

Controlemaatregelen

Om misbruiken te voorkomen, zal men alle in 2008 toegekende inkomsten opnemen in een individuele fiche 281 en een samenvattende opgave 325 (die door de administratie zullen worden aangepast en tijdig aan de betrokken inkomensschuldenaars meegedeeld), waardoor het mogelijk zal worden om de inkomensschuldenaar, de verkrijger van de inkomsten, het toegekende bedrag en het bedrag van de aangemerkte forfaitaire kosten te identificeren.

Bron: Bericht van 4 december 2008 aan de schuldenaars van auteursrechten en naburige rechten in de loop van het jaar 2008 (B.S. 9 december 2008, ed. 1, p. 65482).

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalssysteem, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever** : Roland SMETS, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail : info@bibf.be, URL : http : //www.bibf.be. **Redactie** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.