

PACIOLI



Opbrengsten belastbaar als diverse inkomsten

Inleiding

Het WIB 1992 voorziet met artikel 90 in een aantal gevallen waarbij opbrengsten die u realiseert buiten enige beroeps werkzaamheid, toch belastbaar kunnen zijn als diverse inkomsten. Het gaat meer bepaald over :

1. toevallige winsten of baten (art. 90, 1° WIB 1992);
2. meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen (art. 90, 8° WIB 1992);
3. meerwaarden op gebouwde onroerende goederen (art. 90, 10° WIB 1992);
4. meerwaarden op belangrijke deelnemingen (art. 90, 9° WIB 1992).

Artikel 90, 1° 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° WIB 1992 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, 10° WIB 1992 dat gaat over de meerwaarden op gebouwde onroerende goederen. Deze bijdrage is een vervolg op een artikel verschenen in *Pacioli* nr. 266 dat artikel 90, 8° WIB 1992 onder de loep nam.

Meerwaarden op gebouwde onroerende goederen (art. 90, 10° WIB 1992)

Dit is een relatief jonge regeling die voor de eerste maal van toepassing was voor aanslagjaar 1998.

3.1. Op wie is deze meerwaardenregeling van toepassing ?

- Op natuurlijke personen die de vervreemde goederen binnen het beheer van hun privaat patrimonium gebruikten.

Bij bedrijfsmatig gebruik van ongebouwde onroerende goederen in de zin van artikel 41 WIB 1992, 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° WIB 1992 dat dergelijke inkomsten belastbaar stelt als speculatieve winsten of baten.

- Op niet-inwoners natuurlijke personen (art. 228, § 2, 9° WIB 1992).

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.

3.2. Over welke onroerende goederen gaat het ?

- In beginsel gaat het over in België gelegen gebouwde onroerende goederen.
- Op sommige zakelijke rechten met betrekking tot gebouwde onroerende goederen. In het bijzonder het vestigen of overdragen van rechten op de blote eigendom, het vruchtgebruik, het recht van gebruik of erfdiensbaarheden. *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.*

INHOUD

- **Opbrengsten belastbaar als diverse inkomsten** **1**
- **De verplaatsing van de maatschappelijke zetel** **7**

- 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).
- Zoals we uitvoerig bespraken (zie *Pacioli* nr. 266) bij de ongebouwde onroerende goederen, is een globaal perceel een gebouwd onroerend goed van zodra de waarde van de gebouwen minstens 30 % van het geheel is.

Op welke verrichtingen is artikel 90, 10° WIB 1992 niet van toepassing ? (art. 93bis WIB 1992)

- Op gebouwde onroerende goederen waarvoor u gedurende een onafgebroken periode van 12 maanden vóór de verkoop, de aftrek eigen woonhuis (k.i. in de codes +100 of +101 op de aangifte PB) kon genieten. Tussen het einde van die periode van 12 maanden en de maand van vervreemding mag het gebouw (door de verkoper) maximaal zes maanden niet in gebruik genomen zijn (art. 93bis, 1° WIB 1992). Bij een van de voorbeelden vindt u wat meer toelichting bij deze vrijstelling.

Vanaf aanslagjaar 2006 moet het gaan om een gebouwd onroerend goed waarvoor het kadastraal inkomen volgens artikel 12, § 3 WIB 1992 vrijgesteld is. Dit omdat vanaf aanslagjaar 2006 artikel 16 WIB 1992 (aftrek eigen woonhuis) opgeheven werd en vervangen is door artikel 12, § 3 WIB 1992 (vrijstelling eigen woonhuis).

Dit onder voorbehoud van de overgangsmaatregel volgens artikel 526 WIB 1992, die inhoudt dat er wel nog aangifte van de eigen woning is, wanneer er een lening loopt van vóór 1 januari 2005.

Tot vóór aanslagjaar 2005 was de meerwaardenregeling niet van toepassing op gebouwde onroerende goederen waarvoor u de aftrek eigen woonhuis (k.i. in de codes 100 of 101 op de aangifte PB) kon genieten, voor de periode vanaf 1 januari van het jaar voor dat van de verkoop tot op de datum van vervreemding.

- Wanneer de vervreemde onroerende goederen toebehoren aan een al dan niet ontvoogde minderjarige of onbekwaamverklaarde, ingeval de overdracht gebeurt na machtiging van de familieraad of een gerechtelijke instantie (art. 93bis, 2° WIB 1992).
- Onteigeningen en overdrachten in der minne voor het algemeen nut, wanneer die kosteloos aan de registratieformaliteiten onderworpen zijn (art. 93bis, 3° WIB 1992).

3.3. De wijze waarop u de gebouwde onroerende goederen verkregen hebt

Artikel 90, 10° WIB 1992 is slechts van toepassing wanneer u de gebouwen :

- verkreeg onder bezwarende titel, wat naar analogie met de ongebouwde onroerende goederen kan inhouden :

- 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);
- verkreeg door schenking onder levenden, waarbij de band tussen de schenker en begiftigde zonder belang is;
- zelf opgericht hebt op bouwgrond die u verkreeg onder bezwarende titel of door schenking onder levenden.

3.4. De wijze van vervreemding van de gebouwde onroerende goederen

Behoudens de uitzonderingen van artikel 93bis WIB 1992, is het *vervreemden ten bezwarende titel* van de gebouwde 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 WIB 1992);
- inbreng in een vennootschap, behoudens wanneer de inbreng met de vrijstelling van artikel 46 WIB 1992 gebeurt. Dit is de inbreng van een algemeenheid van goederen of een volledige tak van werkzaamheid;
- de verdeling van gebouwde onroerende goederen die meerdere personen samen onder bezwarende titel hebben verkregen.

Hoe bepaalt u het tijdstip van verkrijging of van vervreemding ?

Hier is het wetboek in tegenstelling tot de regeling die geldt voor de ongebouwde onroerende goederen wel duidelijk en gelijklopend.

Voor zowel de verwerving als de vervreemding, bepaalt de datum van de authentieke akte van verkrijging of vervreemding de respectievelijke tijdstippen. Bij gebrek aan authentieke akte, is dit de datum waarop een andere akte of geschrift waarbij de verkrijging of vervreemding is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen.

Artikel 90, 10° WIB 1992 is op vandaag nog altijd niet voorzien van commentaar door de administratie, doch we mogen er momenteel van uitgaan dat de toelichtingen bij de ongebouwde onroerende goederen (o.a. opschortende voorwaarden) ook hier van toepassing zijn.

3.5. Wanneer kan er nu een belastbare meerwaarde ontstaan ?

- wanneer de vervreemding onder bezwarende titel plaatsvindt binnen de vijf jaar na de verkrijging onder bezwarende titel (art. 90, 10° a);
- wanneer hij die de gebouwde onroerende goederen onder bezwarende titel vervreemdt, zelf die goederen uit schenking onder levenden verkreeg (art. 90, 10° b) en :
 - hij (de begiftigde) vervreemdt het gebouw binnen de drie jaar na de schenking;
 - de vervreemding vindt plaats binnen de vijf jaar nadat de schenker het goed ten bezwarende titel verworven heeft;

Aan beide voorwaarden moet gelijktijdig voldaan zijn.

- wanneer een persoon een gebouw vervreemdt dat hij zelf opgericht heeft op een ongebouwd onroerend goed dat hij onder bezwarende titel of bij schenking onder levenden verkreeg (art. 90, 10° c) en :
 - de bouwwerken zijn begonnen binnen de vijf jaar na verwerving van de bouwgrond onder bezwarende titel door de bouwheer zelf, of door de schenker van het terrein;
 - het geheel wordt ten bezwarende titel vervreemd, binnen de vijf jaar na de datum van ingebruikname of van verhuur van het gebouw.

Aan beide voorwaarden moet gelijktijdig voldaan zijn.

3.6. Tegen welk tarief is de meerwaarde belastbaar ?

In alle gevallen waarin artikel 90, 10° WIB 1992 van toepassing kan zijn, is de meerwaarde belastbaar tegen een eenvormig tarief van 16,5 %, vermeerderd met gemeentebelasting en, voor zover nog van toepassing, de crisisbijdrage.

Bemerk dat in tegenstelling tot de meerwaardenregeling op ongebouwde onroerende goederen, er geen tarief is van 33 % en ook geen termijn van acht jaar. Wel kan in sommige gevallen de werkelijke termijn langer zijn dan acht jaar, wanneer een belastingplichtige zelf een gebouw opricht.

Enkele voorbeelden betreffende de toepassing van artikel 90, 10° WIB 1992.

- Op 10 februari 1990 verkopen ouders aan hun enige dochter een perceel bouwgrond. Op 20 december 1994 starten de dochter en schoonzoon de bouw van een woonhuis. Omdat zij veel werken zelf uitvoeren en de uitvoering ervan afhankelijk is van de beschikbare financiële middelen, is het gebouw pas afgewerkt op 15 oktober 1999. Ondertussen heeft de schoonzoon echter een nieuwe betrekking aangenomen waardoor het gezin op de plaats van die tewerkstelling ging wonen, in een tweede aangekochte eigen woning. Ze stellen daarom vanaf de datum van afwerking hun nieuwbouw te huur. Op 17 februari 2000 vinden ze

een huurder die het gebouw meteen bewoont. Ze verkopen het gebouw tenslotte aan de huurder op 28 mei 2003.

Er kan hier een meerwaarde belastbaar zijn omdat 1° de bouwwerken starten binnen vijf jaar na datum van verkrijging van de bouwgrond door verwerving ten bezwarende titel en 2° de woning werd verkocht binnen vijf jaar na de ingebruikname of verhuur. Merk op dat de datum van afwerking in dit geval niet belangrijk is.

In dit voorbeeld blijkt er dus een meerwaardebelasting mogelijk, zelfs wanneer de woning verkocht wordt meer dan dertien jaar na de verkrijging van de bouwgrond en meer dan acht jaar na de start van de bouwwerken.

- Een natuurlijk persoon die zelf nog bij zijn ouders inwoont, koopt op 10 juni 2001 bij een openbare verkoop twee woningen. Het eerste (kleinste) heeft een kadastraal inkomen van 1 250,00 euro, het tweede een ki van 2 300,00 euro. De kleinste woning verkoopt hij op 27 februari 2003 en de andere woning verhuurt hij.

De eventueel gerealiseerde meerwaarde is belastbaar omdat er tussen de vervreemding en de verwerving ten bezwarende titel, minder dan vijf jaar verstreken is. Tenzij hij met recht opteert om het ki van de verkochte woning als eigen woning aan te geven.

Bij dit laatste voorbeeld past enige bijkomende toelichting. Artikel 93bis, 1° WIB 1992 biedt ons interessante mogelijkheden om de toepassing van artikel 90, 10° WIB 1992 te vermijden.

Artikel 93bis, 1° zegt dat er geen meerwaardenbelasting is op woningen waarvoor de woningaftrek (of vanaf aj. 2006 de vrijstelling van kadastraal inkomen) kan worden toegestaan gedurende een ononderbroken periode van 12 maanden die de maand van de vervreemding voorafgaat. Tussen het einde van die 12 maanden en de maand van vervreemding, mag er maximaal zes maanden liggen waarbinnen de woning niet mag gebruikt zijn (door de verkoper).

Dit wil dus zeggen dat wanneer u een woning verkoopt op 20 september 2007, het kadastraal inkomen van die woning in toepassing van artikel 12, § 3 WIB 1992 vrijgesteld moet zijn, of u gaf het in code +100/+101 aan gedurende een ononderbroken periode van 12 maanden die niet vroeger mag eindigen dan op 28 februari 2007.

Tussen het einde van die periode (28 februari 2007) en de maand van verkoop (september 2007) mogen er immers maximum maar zes maanden liggen waarin de verkoper de woning niet mag gebruiken.

Anderzijds biedt artikel 16, § 2 WIB 1992 (vanaf aj. 2006 art. 12, § 3 WIB 1992) wel mogelijkheden om gerealiseerde meerwaarden op de verkoop van gebouwde onroerende goederen vrij te stellen van belasting.

Een belastingplichtige heeft namelijk de mogelijkheid om wanneer hij gelijktijdig meerdere woningen bewoont, er vrij

die woning uit te kiezen die hij als eigen woning zal aangeven en waarvoor hij bijgevolg van de woningaftrek zal genieten.

Een tweede belangrijke bepaling is de optie eigen woonhuis. Die laat een belastingplichtige toe om een woning die hij omwille van beroepsredenen of redenen van sociale aard niet kan bewonen, toch als eigen woning te beschouwen. Tot en met aanslagjaar 2005 betekent dit voor die woning aftrek eigen woonhuis en vanaf aanslagjaar 2006 vrijstelling van kadastraal inkomen.

De voorwaarde is wel dat hij moet kunnen aantonen dat er een beroeps- of sociale reden is waarom hij die woning niet zelf bewoont. Dit zijn uiteraard begrippen die 'zeer' breed te interpreteren zijn. In haar eigen commentaar geeft de administratie zelf als voorbeeld voor een geldige sociale reden, het feit dat de woning niet voldoet aan de standing van het gezin van de belastingplichtige. Dit gegeven bleek voldoende om die woning niet te bewonen en een meer geschikte woning te huren.

Wanneer we nu die nieuwe gegevens toepassen op het laatste voorbeeld, dan zouden we mogelijks de optie eigen woonhuis kunnen toepassen voor de woning met het kleinste ki die de belastingplichtige verkoopt. Een sociale reden zou kunnen zijn dat hij wegens de gezondheidstoestand van zijn ouders 'verplicht' is bij hen in te wonen. Of wanneer zijn ouders dicht bij zijn plaats van tewerkstelling wonen, en de aangekochte woningen bevinden zich op een te grote afstand, dan kan hij beroepsredenen aanhalen om zijn eigen woning niet te bewonen.

Toch de moeite om daar even bij stil te staan en de verschillende mogelijkheden goed te onderzoeken. Gezien de evolutie van de prijzen in de vastgoedsector kunnen de gerealiseerde meerwaarden immers belangrijk zijn.

3.7. Hoe berekent u de meerwaarde ?

In toepassing van artikel 101 WIB 1992 en artikel 54 KB/WIB 1992 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 of btw berekend 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.).

Zie in dit verband ook de opmerking bij rubriek 1.7. betreffende de meerschattning door de ontvanger van registratie.

2. de prijs waartegen de overdrager (art. 90, 10° a) of de schenker (art. 90, 10° b) het goed heeft verkregen, of de

verkoopwaarde waarop de registratie of btw berekend werd wanneer die hoger is.

Of in geval van nieuwbouw (art. 90, 10° c) de prijs, of verkoopwaarde waarop de registratie of btw berekend werd, waartegen de overdrager of de schenker de bouwgrond verworven heeft. Daarbovenop de prijs van het op die bouwgrond opgerichte gebouw, die tot maatstaf van de btw gediend heeft. Bemerkt dat dit sterk kan afwijken van de werkelijke kostprijs van oprichting !

- Die prijs of verkoopwaarde bij verwerving of oprichting 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 belangrijke kostenrubriek kan hier de btw bij de oprichting zijn.

Een opsomming van dergelijke kosten vindt u terug bij rubriek 2.7.

- Wanneer u die kosten niet voldoende kan bewijzen (of wanneer die lager zijn) hebt u recht op een forfait van 25 %.
- Het bekomen totaal 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. Let wel dat bij een nieuwbouw, u enerzijds een revalorisatie hebt op de aankoopwaarde van de grond vermeerderd met de kosten, en anderzijds op de kostprijs van de oprichting vermeerderd met de kosten.

Voor de grond geldt de revalorisatie van 5 % voor ieder vol jaar tussen verwerving door de vervreemder of de schenker, en de vervreemding van het geheel.

Voor het gebouw geldt de revalorisatie van 5 % voor ieder vol jaar tussen de datum van *eerste ingebruikname of verhuring* en de vervreemding van het geheel.

- De volgens bovenstaande berekeningen bekomen prijs, mag u vervolgens nogmaals verhogen met alle kosten van de werken die de eigenaar aan het vervreemde gebouw besteed heeft tussen de datum van verkrijging, van ingebruikname of verhuring, en de datum van vervreemding.

De werken moet u wel kunnen verantwoorden d.m.v. van facturen die uitgereikt zijn door aannemers, die op het ogenblik van het afsluiten van het ondernemingscontract als aannemer geregistreerd waren.
- Mocht u vergoedingen ontvangen hebben als compensatie voor schade aan het gebouw, dan moet u deze bedragen tot slot in aftrek brengen. Dit geeft dan uiteindelijk de tweede grootheid.
- Wat indien u een gebouwd onroerend goed vervreemdt, en uit bovenstaande berekening blijkt dat u verkocht hebt met verlies ?

In dergelijk geval kunt u die verliezen aanrekenen op andere meerwaarden belast in toepassing van artikel 90, 10°, en dit gedurende de volgende vijf belastbare tijdperken. Bemerkt dat zowel bij verliezen als bij meerwaarden, deze zich steeds bevinden binnen artikel 90, 10° WIB 1992 (art. 103, § 3 WIB 1992).

Een bijzonder geval betreft de vestiging of overdracht van het vruchtgebruik op een gebouw of de verkoop van een gebouw in volle eigendom, waarvan u oorspronkelijk eerst enkel de blote eigendom verwierf ten bezwarende titel (art. 54 KB/WIB 1992).

a) U vestigt een vruchtgebruik ten gunste van een derde, op een gebouw waarvan u volle eigenaar bent.

Eerste grootheid : De waarde van het vruchtgebruik op datum van de notariële akte.

Tweede grootheid : De verkoopwaarde van de volle eigendom van het gebouw op datum van de verwerving ten bezwarende titel (door de vervreemder of schenker), dat u vervolgens vervolgenigvuldigt met volgende breuk :

Teller : de waarde van het vruchtgebruik op datum van de vervreemding

Noemer : de waarde van de volle eigendom op datum van de vervreemding

Het bekomen resultaat mag evenwel nooit hoger zijn dan de verkoopwaarde van de volle eigendom, op het ogenblik van de verwerving ! De teller van de breuk mag met andere woorden niet hoger zijn dan de noemer.

Daarna vermeerderd u het bekomen resultaat met de kosten en revalorisaties.

b) U verkoopt de volle eigendom van een gebouwd onroerend goed, waarvan u oorspronkelijk enkel de blote eigendom kocht. De verkoop vindt dan plaats nadat u volle eigenaar werd.

Eerste grootheid : De verkoopwaarde van de volle eigendom.

Tweede grootheid : De verkoopwaarde van de volle eigendom op de dag dat u de blote eigendom ten bezwarende titel verkreeg.

3.8. Voorbeelden

Voorbeeld 1

Een belastingplichtige koopt op 2 juli 1999 een tweede woning voor 120 000,00 euro. De ontvanger van registratie berekent de rechten op een waarde van 125 000,00 euro.

Op 14 oktober 2003 verkoopt hij de woning voor 188 000,00 euro. Dat bedrag wordt aanvaard door de ontvanger van registratie. Aan een immobiliënkantoor betaalt hij een commissie van 6 000,00 euro. Daarnaast heeft hij geen noemswaardige kosten gemaakt.

Uitwerking

Er is een meerwaardenbelasting mogelijk omdat de verkoop ten bezwarende titel plaatsvindt binnen de vijf jaar na verwerving van de woning ten bezwarende titel.

Eerste grootheid, de verkoopwaarde	188 000,00	
Gemaakte kosten bij de verkoop	- 6 000,00	
		182 000,00

Tweede grootheid, de aankoopwaarde	125 000,00	
Te vermeerderen met 25 % forfaitaire kosten	31 250,00	

Basisbedrag voor de revalorisatie	156 250,00	
Revalorisatie 4 x 5 % = 20 % (vier volle jaren)	31 250,00	
		187 500,00

Minwaarde - 5 500,00

Deze minwaarde mag u in toepassing van artikel 103, § 3 WIB 1992 verrekenen met meerwaarden van diezelfde aard, gedurende vijf volgende belastbare tijdperken.

Voorbeeld 2

Op 2 september 1996 schenken ouders aan hun zoon een stuk bouwgrond. Zelf hadden zij de grond gekocht op 18 februari 1996 voor 29 500,00 euro, bedrag dat door de registratie werd aanvaard.

Op 20 mei 1998 start de zoon, die zelf een andere eigen woning bewoont, met de bouw van een woning op het terrein. Het gebouw is afgewerkt op 13 maart 2000 en de zoon verhuurt het vanaf 1 juli 2000. De totale kostprijs van de werken bedraagt 98 000,00 euro (de zoon heeft veel werken zelf uitgevoerd), en de btw-administratie vordert btw op een nieuwwaarde van 116 000,00 euro. Op 18 juni 2003 verkoopt de zoon de woning voor 220 000,00 euro. Net daarvoor had een geregistreerde aannemer het terras afgewerkt voor 3 500,00 euro.

Uitwerking

Er is een meerwaardenbelasting mogelijk omdat 1° de oprichting aanvangt binnen de vijf jaar na de verwerving ten bezwarende titel door de schenker van de grond en 2° de oprichter het gebouw vervreemdt ten bezwarende titel binnen de vijf jaar na de verhuur of de ingebruikname.

Eerste grootheid		220 000,00	
Tweede grootheid,			
Aankoopwaarde grond	29 500,00		
Forfaitaire kosten 25 %	7 375,00		
Maatstaf revalorisatie	36 875,00		
Revalorisatie 7 x 5 % = 35 %	12 906,25		
18/02/1996 – 18/06/2003		49 781,25	
Maatstaf heffing btw gebouw	116 000,00		
Forfaitaire kosten 25 %	29 000,00		
Maatstaf revalorisatie	145 000,00		
Revalorisatie 2 x 5 % = 10 %	14 500,00		
01/07/2000 – 18/06/2003			
	159 500,00		
Uitgevoerde werken	3 500,00		
		163 000,00	
Totaal tweede grootheid			212 781,25
Meerwaarde belastbaar tegen 16,5 %			7 218,75

Voorbeeld 3

Op 17 juni 1998 koopt een belastingplichtige een perceel bouwgrond voor 32 000,00 euro. De ontvanger van registratie heft echter de registratierechten op 38 000,00 euro. In de loop van maart 1999 wordt gestart met de bouw van een atelier met kantoorgedeelte. Die werken zijn voltooid op 12 december 2000, met als kostprijs 185 000,00 euro.

Op 2 januari 2001 neemt een vennootschap de gebouwen als huurder in gebruik en op 30 juni 2003 verkoopt de belastingplichtige het vruchtgebruik voor 20 jaar op het geheel

(met optie btw voor het gebouw) aan de vennootschap voor 280 000,00 euro. Op diezelfde datum is de normale waarde van de volle eigendom 325 000,00 euro.

Uitwerking

Er kan een meerwaardenbelasting van toepassing zijn. Ten eerste zijn de bouwwerken opgestart binnen vijf jaar na verwerving van de grond en ten tweede is het zakelijk recht op het gebouw vervreemd binnen de vijf jaar na de ingebruikname of verhuur.

Eerste grootheid, de verkoopwaarde		280 000,00	
Tweede grootheid,			
Aankoopwaarde grond (1)	32 738,46		
Forfaitaire kosten 25 %	8 184,62		
Maatstaf revalorisatie	40 923,08		
Revalorisatie 5 x 5 % = 25 %	10 230,77		
17/06/1998 – 30/06/2003		51 153,84	
Waarde oprichting gebouw (2)	159 384,62		
Forfaitaire kosten 25 %	39 846,16		
Maatstaf revalorisatie	199 230,78		
Revalorisatie 2 x 5 % = 10 %	19 923,08		
02/01/2001 – 30/06/2003		219 153,85	
Totaal tweede grootheid			- 270 307,69
Meerwaarde belastbaar tegen 16,5 %			9 692,31

(1) + (2)

Wanneer u een zakelijk recht op een gebouwd onroerend goed vestigt of overdraagt, dan berekent u de tweede grootheid als volgt :

$$\text{Waarde volle eigendom bij verwerving} \times \frac{\text{Waarde zakelijk recht op datum verkoop}}{\text{Waarde volle eigendom op datum verkoop}}$$

$$(1) 38\,000 \times 280\,000 / 325\,000 = 32\,738,46$$

$$(2) 185\,000 \times 280\,000 / 325\,000 = 159\,384,62$$

Conclusie

De wetgever heeft niet gewild dat bij de verkoop van de eigen woning belastbare meerwaarden ontstaan.

Anderzijds geeft het WIB 1992 ons de mogelijkheid om een woning als eigen woning aan te duiden indien we tegelijkertijd meerdere woningen bewonen. Bovendien bestaat ook de hiervoor besproken optiemogelijkheid om een woning die we omwille van beroeps- of sociale redenen niet kunnen bewonen, als eigen woning te beschouwen.

Door deze mogelijkheden optimaal te gebruiken kan de modale belastingplichtige in vele gevallen ongetwijfeld op perfect legale wijze een meerwaardebelasting bij de verkoop van een woning vermijden.

Het laatst uitgewerkt voorbeeld laat ons ook zien dat u nooit meer mag stellen dat de verkoop van een vruchtgebruik niet belastbaar is.

Dit is weliswaar geen onroerend zakelijk recht gelijkaardig aan opstal en erfpacht waardoor er geen belastbaarheid kan ontstaan als een onroerend inkomen, doch in toepassing van artikel 90, 10° of zelfs artikel 90, 1° WIB 1992 kunnen er zeker belastbare diverse inkomsten ontstaan.

Met kennis van zaken handelen is bijgevolg ook hier de boodschap.

Eddy LESAGE

Erkend boekhouder-fiscalist



De verplaatsing van de maatschappelijke zetel

De nauwkeurige aanduiding van de zetel van de vennootschap is één van de verplichte vermeldingen in de statuten van elke vennootschap en is ook één van de uittreksels uit de oprichtingsakte (art. 69, lid 1, 2° W.Venn.) die in de *Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad* moeten worden bekendgemaakt.

Elke wijziging van de maatschappelijke zetel is derhalve een wijziging van de statuten, die normaal onder de uitsluitende bevoegdheid van de algemene vergadering valt. Nochtans bevatten de statuten van de meeste vennootschappen een zin die ongeveer als volgt luidt : «De maatschappelijke zetel kan, bij eenvoudig besluit van de zaakvoerder(s) / de raad van bestuur naar om het even welke plaats worden overgebracht». Soms zijn de statuten nauwkeuriger en geven ze aan dat de zetel naar enige andere plaats kan worden overgebracht, onder voorbehoud dat dit geen wijziging aan het taalstelsel van de vennootschap teweegbrengt. Dit wordt verwoord door een als volgt luidende bepaling : «De maatschappelijke zetel kan, bij eenvoudig besluit van de zaakvoerder(s) / de raad van bestuur naar om het even welke plaats in het Vlaamse Gewest of het Brussels Hoofdstedelijk Gewest worden overgebracht». Dit benadert dichter de realiteit, want, zoals u hierna zal zien, heeft een verandering van taalstelsel nog andere gevolgen op het gebied van de statuten.

We onderzoeken hierna de verschillende situaties die zich kunnen voordoen :

Verplaatsing van de maatschappelijke zetel binnen hetzelfde Gewest

Wanneer de vennootschap haar zetel binnen hetzelfde Gewest overbrengt, bijvoorbeeld van Gent naar Antwerpen, zijn de formaliteiten op het gebied van het vennootschapsrecht relatief gering.

Ofwel neemt een algemene vergadering de beslissing om de maatschappelijke zetel over te brengen, ofwel, wanneer de statuten deze bevoegdheid aan het bestuursorgaan hebben gedelegeerd, wordt de beslissing genomen door het bevoegd orgaan (opgelet : wanneer de bevoegdheid is gedelegeerd aan de raad van bestuur, kunnen noch de voorzitter van de raad, noch de gedelegeerde bestuurder alleen optreden).

Het is niet alleen vereist om het uittreksel uit de akte waarin de zetelverplaatsing wordt vastgesteld neer te leggen en te publiceren. Er dient ook een bijgewerkte versie van de gecoördineerde statuten te worden neergelegd, maar niet gepubliceerd. De neerlegging van de gecoördineerde statuten wordt bekendgemaakt door de publicatie van een vermelding.

Verplaatsing van de maatschappelijke zetel van het ene Gewest naar het andere

Hier moeten verschillende situaties in beschouwing worden genomen naargelang de gevolgen op het vlak van het gebruik der talen.

Indien een in Aalst gevestigde vennootschap beslist haar maatschappelijke zetel naar Brussel over te brengen, gaat men op dezelfde manier tewerk als voor een zetelverplaatsing binnen hetzelfde Gewest. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest zijn immers zowel het Frans als het Nederlands officiële talen.

Een in Brussel gevestigde vennootschap, met statuten zowel in het Frans als in het Nederlands, beslist haar zetel naar één van de andere Gewesten van het land te verplaatsen. Ook hier kan de eerste procedure worden gevolgd, maar enkel de statuten opgesteld in de taal van het Gewest waarnaar de zetel wordt overgebracht zullen nog geldig zijn.

Wanneer de verandering van Gewest gepaard gaat met een verandering van het taalstelsel, moet noodzakelijkerwijs een buitengewone algemene vergadering worden gehouden. Die algemene vergadering moet zich niet alleen uitspreken over de verplaatsing van de maatschappelijke zetel, ze moet ook de statuten, vertaald in de taal van het Gewest waarnaar de zetel wordt overgebracht, goedkeuren.

Dienaangaande mag niet uit het oog worden verloren dat de «faciliteiten» alleen gelden voor de burgers in hun private levenssfeer. Voor de ondernemingen, waartoe de vennootschappen behoren, gelden geen faciliteiten. Bijgevolg moet bij een zetelverplaatsing van Waver naar Wemmel de in voorgaand lid beschreven procedure worden gevolgd.

Het Gewest van de zetel bepaalt niet alleen het taalstelsel van de statuten, maar ook van alle boekhoudkundige documenten en officiële stukken. Een vennootschap die haar zetel van Waver naar Wemmel heeft overgebracht, zal vanaf dan in het Nederlands haar boekhouding moeten voeren en haar jaarrekening en alle andere stukken opstellen.

Het is ook nuttig eraan te herinneren dat vennootschappen met exploitatiezetels in verschillende Gewesten met een verschillend taalstelsel, de stukken betreffende benoemingen en bevoegdheden, alsook de jaarrekening en de stukken die samen met de jaarrekening moeten worden neergelegd, in de taal van die verschillende Gewesten moeten publiceren. Een vennootschap met maatschappelijke zetel in Namen en een exploitatiezetel in Namen en in Gent, moet de verschillende stukken dus zowel in het Frans als in het Nederlands neerleggen en publiceren.

Verplaatsing van de maatschappelijke zetel buiten België

Voor zover de wetgeving van het land waarnaar de zetel wordt overgebracht het toelaat, is zetelverplaatsing over de grenzen mogelijk. Aangezien dit een fundamentele wijziging van de statuten inhoudt, is voor dergelijke overdracht een in buitengewone algemene vergadering genomen besluit vereist.

Volgens artikel 112 van het (Belgisch) Wetboek van Internationaal Privaatrecht «gebeurt de verplaatsing van de voornaamste vestiging van een rechtspersoon van een Staat naar een andere slechts zonder onderbreking in de rechtspersoonlijkheid wanneer zij plaatsvindt met inachtneming van de voorwaarden waaronder het recht van deze Staten zulks toestaat.

Wanneer een rechtspersoon zijn voornaamste vestiging verplaatst naar het grondgebied van een andere Staat, wordt hij vanaf de verplaatsing beheerst door het recht van die Staat».

Uit deze tekst blijkt duidelijk dat de rechtspersoonlijkheid niet ophoudt te bestaan. Er is dus geen sprake van ontbinding van de Belgische vennootschap en oprichting van een nieuwe vennootschap in het buitenland.

De overbrenging van de zetel naar het buitenland gebeurt echter niet met fiscale neutraliteit. Tenzij in bijzondere gevallen zal de vennootschap immers niet meer in België aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn. Zie dienaangaande artikel 210, § 1, 4° WIB 1992.

Overbrenging van de zetel naar België

De rechtspraak aanvaardt dergelijke overbrengingen al jaren (arrest van het Hof van Cassatie van 12 november 1965). Dat blijkt inmiddels ook uit de voormelde bepaling van het Wetboek van Internationaal Privaatrecht.

Om onder meer uit te maken wat op fiscaal gebied als gestort kapitaal, belaste reserves, enz. zal worden beschouwd, moet de Commentaar op het Wetboek van de Inkomstenbelastingen worden geraadpleegd.

Algemene bepalingen

We hebben reeds gewezen op de verplichtingen die uit het Wetboek van Vennootschappen voortvloeien. Maar ook de andere verplichtingen mogen niet uit het oog worden verloren. Alle stukken die van een vennootschap uitgaan, alsook de websites, moeten de nauwkeurige aanduiding van de zetel van de vennootschap vermelden (art. 78 W. Venn.).

Verlies evenmin de verplichtingen die onder meer ingeschreven zijn in het koninklijk besluit nr. 1 op het vlak van de btw uit het oog.

De vereiste wijzigingen moeten aan de Kruispuntbank van Ondernemingen worden meegedeeld en men mag vooral niet vergeten de klanten, leveranciers, raadgevers, enz. hiervan op de hoogte te brengen.

Jean Pierre VINCKE
Erebedrijfsrevisor

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalsysteem, 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** : Maria PLOUMEN, 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. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.