

DE DRAAGWIJDTE VAN ARTIKEL 90, 1° WIB 1992

Aantal woorden: 24.150

Julie Dupulthys

Stamnummer: 01405305

Promotor: Prof. Luc De Meyere

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van:

Master of Science in de Handelswetenschappen

Academiejaar: 2017 – 2018

DE DRAAGWIJDTE VAN ARTIKEL 90, 1° WIB 1992

Aantal woorden: 24.150

Julie Dupulthys

Stamnummer: 01405305

Promotor: Prof. Luc De Meyere

Masterproef voorgedragen tot het bekomen van de graad van:

Master of Science in de Handelswetenschappen

Academiejaar: 2017 – 2018

Vertrouwelijkheidsclausule

PERMISSION

Ondergetekende verklaart dat de inhoud van deze masterproef mag geraadpleegd en/of gereproduceerd worden, mits bronvermelding.

Naam student: Julie Dupulthys

Woord vooraf

Aan het einde van de masteropleiding Handelswetenschappen met afstudeerrichting Fiscaliteit vormt deze masterproef het finale slotstuk van de opleiding. Gedurende vier jaar kon ik competenties verwerven in verschillende uiteenlopende opleidingsonderdelen. In deze masterproef kreeg ik de kans om deze competenties te verwerken, gaande van zowel analytische competenties tot taalvaardige competenties.

Bij het schrijven van de masterproef was het noodzakelijk om een goede planning voor ogen te hebben. Door de combinatie met de stageperiode ondervond ik hoe belangrijk planning en discipline zijn.

Hierbij zou ik van de gelegenheid gebruik willen maken om een aantal mensen te bedanken. Als eerste zou ik mijn promotor Prof. De Meyere Luc willen bedanken voor de nuttige tips en feedback gedurende deze periode.

Verder zou ik ook mijn schoonzus, Julie Ulin, willen bedanken voor het nalezen van deze masterproef. Daarnaast wil ik mijn familie en vrienden bedanken voor hun steun en aanmoediging. Niet alleen tijdens deze laatste periode, maar gedurende vier jaar kon ik op hun steun rekenen. In het bijzonder wil ik daarbij mijn ouders bedanken die me de kans gaven om te studeren en dit mogelijk te maken. Zonder hun steun en raad had ik dit niet kunnen realiseren.

Gent, mei 2018.

Inhoudsopgave

Vertrouwelijkheidsclausule	I
Woord vooraf.....	II
Inhoudsopgave.....	III
Lijst gebruikte afkortingen.....	V
Inleiding.....	1
1 Diverse inkomsten in het algemeen.....	3
1.1 Situering en afbakening.....	3
1.2 Probleemstelling.....	3
1.3 Basisprincipe.....	4
2 Onverminderd het bepaalde in 1°bis, 8° en 10°	5
2.1 Diverse inkomsten als kapstokvariabele	5
2.1.1 Artikel 90, 1°bis WIB 1992	5
2.1.2 Artikel 90, 8° en 10° WIB 1992	6
2.2 Typedwang	6
2.2.1 Onroerende goederen.....	7
2.2.2 Roerende goederen.....	8
3 Occasionele of toevallige winsten of baten	10
3.1 Winst of baten, hoe ook genaamd	10
3.1.1 Belastbare basis.....	11
3.1.2 Belastbaar tijdstip.....	12
3.2 Occasioneel of toevallig.....	13
4 Buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid.....	15
4.1 Eerste voorwaarde	15
4.2 Definitie van een beroepsactiviteit	16
4.3 Andere voorwaarden voor de beroepsinkomsten	18
4.4 Nevenactiviteiten uitoefenen naast de beroepswerkzaamheid	19
5 Actieve tussenkomst van de belastingplichtige	23
5.1 Voortkomen uit enige prestatie	23
5.2 Verrichting	24
5.3 Speculatie	25
5.3.1 Voorwaarden.....	25
5.3.2 Intentie op het moment van de aankoop	27

5.3.3	Noodzakelijkheid van speculatie	28
5.4	Of diensten aan derden.....	30
6	Daaronder niet begrepen normale verrichtingen van het beheer van een privévermogen.....	32
6.1	Tweede voorwaarde.....	32
6.2	Normaal beheer	33
6.3	Goede huisvader	35
6.3.1	Definitie	35
6.3.2	Op een legale wijze.....	36
6.4	Criteria voor onroerende verrichtingen	37
6.5	Problematiek interne meerwaarden	41
6.5.1	Baltus-doctrine	41
6.5.2	Oplossingen voor deze problematiek.....	43
6.5.3	Nuances op het Baltus-doctrine	45
7	Bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen	46
7.1	Goederen volgens de wet	46
7.2	Onlichamelijke goederen	48
8	Hedendaagse diverse inkomsten	51
8.1	De bitcoin als betaalsysteem.....	51
8.2	Speculatiebelasting in de wet.....	54
8.3	Verhuur van logies.....	55
	Algemeen besluit	57
	Referentielijst	VII
	Wetgeving	VII
	Circulaires.....	VII
	Vorbereidende werken	VII
	Rulings	VIII
	Rechtspraak.....	VIII
	Rechtsleer.....	X
	Boeken.....	X
	Bijdragen in tijdschriften	XI
	Online geraadpleegde bronnen	XIII
	Bijlagen.....	XIV
	Bijlage 1: Artikel van de diverse inkomsten uit het Wetboek van de Inkomstenbelastingen	XIV

Lijst gebruikte afkortingen

AFT	Algemeen Fiscaal Tijdschrift
Antwerpen	Hof van beroep Antwerpen
Art.	Artikel
Bergen	Hof van beroep Bergen
Brussel	Hof van beroep Brussel
BS	Belgisch Staatsblad
Bull.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation
Bull. Bel.	Bulletin der belastingen
BW	Burgerlijk Wetboek
Cass.	Hof van Cassatie
Circ.	Circulaire
DVB	Dienst Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken
Fisc. Act.	Fiscale actualiteit: wekelijkse nieuwsbrief
Fisc. Koer.	De fiscale koerier
FJF	Fiscale jurisprudentie
Gent	Hof van beroep Gent
GwH	Grondwettelijk Hof
Hasselt	Hof van Beroep Hasselt
Ibid.	Ibidem (= op dezelfde plaats)
JDF	Journal de droit fiscal
Jura Falc.	Jura Falconis
KB/WIB 1992	Koninklijk besluit bij het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992
Leuven	Hof van Beroep Leuven
Luik	Hof van Beroep Luik
Not. Fisc. M.	Notariaat: notarieel en fiscaal maandblad
Parl. St.	Parlementair stuk
Rb. Antwerpen	Rechtbank Antwerpen
Rb. Bergen	Rechtbank Bergen
Rb. Brugge	Rechtbank Brugge
Rb. Brussel	Rechtbank Brussel

Rb. Gent	Rechtbank Gent
Rb. Hasselt	Rechtbank Hasselt
Rb. Leuven	Rechtbank Leuven
Rb. Luik	Rechtbank Luik
TFR	Tijdschrift voor fiscaal recht
Voorafg. Besliss.	Voorafgaande Beslissing
Vr. en Antw.	Vraag en antwoord
WIB 1992	Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992

Inleiding

Voor 1962 bestond er geen specifieke categorie waar de diverse inkomsten belast konden worden. Occasionele of toevallige winsten of baten bleven dan vaak onbelast. In 1962 wou de wetgever deze onduidelijkheid wegwerken door ook een specifieke inkomstencategorie in te voeren die de diverse inkomsten zou kunnen belasten.¹ Concreet werd het divers inkomen door de Wet van 20 november 1962 als vierde inkomstencategorie toegevoegd aan artikel 6 WIB 1992 zodat het vanaf dan ook deel uitmaakte van het belastbare inkomen:

“Het belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen, verminderd met de aftrekbare bestedingen.

Het totale netto-inkomen is de som van de netto-inkomens van de volgende categorieën:

1° inkomen van onroerende goederen;

2° inkomen van roerende goederen en kapitalen;

3° beroepsinkomen;

4° divers inkomen.”²

Bijgevolg kregen de diverse inkomsten ook een apart onderdeel in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen vanaf artikel 90 WIB 1992 en volgende. Met deze invoering had de wetgever de intentie om meer duidelijkheid te creëren in de rechtspraak en rechtsleer. Alhoewel de rechtspraak in het begin de situatie eerder uitsluitend als feitenkwestie beoordeelde, begonnen er na verloop van tijd toch kenmerken te ontstaan die de rechter als hulpmiddel kon inroepen. Ook de administratie hielp de rechtspraak door haar standpunt te uiten in de uitgebreide administratieve commentaar bij artikel 90, 1° WIB 1992. Gaandeweg kon de rechtspraak terugvallen op verschillende criteria om specifieke activiteiten te belasten als diverse inkomsten.³

In deze masterproef wordt de draagwijdte, die de wetgever probeerde te geven aan het artikel 90, 1° WIB 1992, uitvoerig besproken. Het doel van deze masterproef is het effect van de draagwijdte van artikel 90, 1° WIB 1992 in zijn geheel weer te geven. Door een combinatie te maken van de wet zelf, de rechtspraak, de rechtsleer en het administratief standpunt, zou de gegeven draagwijdte duidelijker moeten worden, hoewel de beoordeling vaak als feitenkwestie gebeurt.

¹ L. KELL, “De belastbaarheid van meerwaarden op aandelen in de personenbelasting”, *TFR* 2005, nr. 285, (627) 634.

² Artikel 6 WIB 1992.

³ K. VERDUYCKT, “Beheer van privé-vermogen, speculatieve verrichtingen en beroepsbezigheden. Artikel 90, 1° W.I.B.: “een wettekstje van formaat””, *Jura Falc.* 2005-06, afl. 3, (377) 428; Bijlage 1: Artikel van de diverse inkomsten in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen.

Deze masterproef kan ingedeeld worden in drie delen. Het eerste deel handelt over de diverse inkomsten in het algemeen. Waar situeren de diverse inkomsten zich in een groter geheel? Wat is het probleem net in dat groter geheel? Wat is het uitgangspunt van deze diverse inkomsten?

Het tweede deel bespreekt de eigenlijke diverse inkomsten uit artikel 90, 1° WIB 1992 aan de hand van de wettekst. De verschillende onderdelen daarbij behandelen de verschillende aspecten naargelang de letterlijke bewoording in artikel 90, 1° WIB 1992 zelf. Als eerste onderdeel maakt de wet in artikel 90, 1° WIB 1992 een verwijzing naar artikel 90, 1°bis, 8° en 10° WIB 1992. Door de verwijzing in artikel 90, 1° WIB 1992 zal er een (al dan niet tegenstrijdige) relatie bestaan tussen deze vier aspecten van de diverse inkomsten. Daarna worden de opbrengsten uit artikel 90, 1° WIB 1992 besproken als de occasionele of toevallige winsten of baten. Deze belastbare grondslag wordt geanalyseerd door elk van de begrippen in detail te bekijken. Bovendien zijn de winsten of baten uit artikel 90, 1° WIB 1992 slechts belastbaar als diverse inkomsten indien ze cumulatief voldoen aan twee voorwaarden.⁴ Volgens de eerste voorwaarde moet de gestelde verrichting buiten de beroepswerkzaamheid plaats vinden. Daarnaast kan de belastingplichtige deze winsten of baten maar realiseren door middel van een actieve tussenkomst. De activiteiten die een belastingplichtige daadwerkelijk moet stellen, komen daarbij aan bod. De tweede voorwaarde houdt in dat de verrichting niet tot het normaal beheer van het privévermogen mag behoren. De wet beperkt dit normaal beheer tot de verrichtingen die betrekking hebben op onroerende goederen, portefeuillewaarden of roerende voorwerpen.

Als laatste volgt er nog een derde deel die handelt over de hedendaagse diverse inkomsten. De Dienst Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken probeerde een redelijke toelichting te formuleren bij de kwalificatie van de opkomende cryptomunten in de financiële wereld. Ook het aanbod aan logies is vandaag een toenemende sector waarbij er een noodzakelijk onderscheid gemaakt moet worden. Ten slotte was er vorig jaar nog sprake van een bijkomende speculatiebelasting op het vlak van de diverse inkomsten, maar deze werd intussen afgeschaft.

⁴ *Com. IB 1992*, nr. 90/4, www.fisconetplus.be.

1 Diverse inkomsten in het algemeen

1.1 Situering en afbakening

De occasionele of toevallige winsten of baten uit artikel 90, 1° WIB 1992 horen samen met twaalf andere aspecten bij de diverse inkomsten onder artikel 90 WIB 1992. In dat artikel worden alle soorten diverse inkomsten samen gegroepeerd en afzonderlijk gedefinieerd. Artikel 90 WIB 1992 bestaat dus uit nog heel wat andere aspecten, maar deze maken geen deel uit van de uiteenzetting van deze masterproef. Het artikel zelf wordt gesitueerd en afgebakend in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 onder de titel Personenbelasting. Artikel 90 WIB 1992 is daarbij het eerste artikel onder de afdeling diverse inkomsten. Deze diverse inkomsten bevinden zich bovendien onder het hoofdstuk over de grondslag van de belasting.⁵

Artikel 90 WIB 1992 staat binnen het Wetboek van de Inkomstenbelastingen gekend als de *catch-all* bepaling of het restartikel. Een handeling wordt belast als diverse inkomsten als het niet onder een van de andere drie inkomstencategorieën belast kan worden, behoudens het normaal beheer van het privévermogen. Daarenboven zijn er door de administratie specifiek een aantal verrichtingen vrijgesteld van belasting bij artikel 90, 1° WIB 1992. Die verrichtingen zijn specifiek uitgesloten omdat ze niet voldoen aan de voorwaarden van de diverse inkomsten. Die vrijgestelde inkomsten komen later in deze masterproef aan bod.⁶ Bij de kwalificatie is vooral het onderscheid tussen de diverse inkomsten en de beroepsinkomsten van belang. De inkomst mag niet beroepsmatig behaald worden om als diverse inkomst in aanmerking te kunnen komen (*infra* 4. Buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid).⁷

1.2 Probleemstelling

Er ontstaan in de praktijk vaak discussies over de kwalificatie van inkomsten als diverse inkomsten. Heel wat begrippen die in artikel 90, 1° WIB 1992 gebruikt worden, zijn niet eenduidig vastgelegd in de wet. Daardoor kunnen er in de rechtspraak onderling tussen de administratie of de bevoegde rechtsinstantie en de belastingplichtige vaak tegenstrijdigheden optreden. Ook de belangrijke voorwaarde omtrent het normaal beheer krijgt nergens een expliciete definitie. Het is pas door de rechtspraak heen dat er zich langzaam criteria begonnen te vormen die dan samen gegroepeerd werden in de administratieve commentaar (*infra* 6.4 Criteria voor onroerende verrichtingen).

⁵ Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.

⁶ *Com. IB* 1992, nr. 90/8; M. GHYSELEN, "Inkomstenbelasting – D. Diverse inkomsten", in J. COUTURIER (ed.), *Fiscaal Vermogensbeheer*, Antwerpen, Kluwer, losbl., titel I, hfdst. 2, afd. 1, §5, nr. 7510.

⁷ *Vr. en Antw. Senaat* 1999-2000, 9 mei 2000, nr. 2-20, 929-931 (Vr. nr. 632 V. VAN QUICKENBORNE).; T. DE CLERCK, ""Speculatieve vereffening": kan liquidatiebonus divers inkomen zijn?", *Fisc.Act.* 2011, nr. 06, 6-9.

De wetgever heeft geprobeerd het artikel zo breed mogelijk uit te schrijven door het zo algemeen mogelijk te formuleren. Ook de administratieve commentaar bij artikel 90, 1° WIB 1992 heeft bijgedragen aan de brede invulling. Het was initieel niet de bedoeling van de wetgever om handelingen te belasten die eerder nog niet belast werden. De administratie wil de draagwijdte van het artikel ook zo ruim mogelijk hebben, maar niet om dezelfde reden. Met het oog op de bewijslast interpreteerde de administratie het artikel als alle soorten inkomsten die gekwalificeerd kunnen worden als diverse inkomsten als er geen normaal beheer van het privévermogen is. Dit is een misleidende interpretatie. Naast het beheer van het privévermogen moet men ook rekening houden met de aard van de inkomsten. Elke inkomst moet volgens zijn aard belast worden in de juiste inkomstencategorie (*infra* 2.2 Typedwang).⁸

Alhoewel de wetgever een verregaande interpretatie gaf aan het artikel in 1962, heeft hij er toch ook een uitzondering aan toegevoegd om de draagwijdte binnen de perken te houden. In die uitzondering is er voor de diverse inkomsten een belastingvrijstelling voorzien als de gestelde handeling tot het normaal beheer van het privévermogen behoort (*infra* 6. Daaronder niet begrepen normale verrichtingen van het beheer van een privévermogen).⁹

1.3 Basisprincipe

Om de draagwijdte van artikel 90, 1° WIB 1992 vast te stellen, moet er eerst een onderscheid gemaakt worden tussen de belastbaarheid en de belastingvrijstelling. Wat is de basisregel en wat is de uitzondering erop? Volgens het loutere vrijheidsbeginsel of legaliteitsbeginsel, is er niets belastbaar.¹⁰ Er is dan enkel een belasting mogelijk als die uitdrukkelijk ingevoerd wordt door een wet. Concreet betekent dit volgens het vrijheidsbeginsel dat iedere belastingstelling een uitzondering is op de regel van de belastingvrijheid.¹¹

Iedereen moet ervan uitgaan dat een handeling onbelast is, tenzij de wet dit anders bepaalt. Het is om deze reden dat een wet kritisch geïnterpreteerd moet worden. Wanneer de wet geen soelaas biedt, moet er gekeken worden naar de initiële bedoeling van de wetgever. De visie van de wetgever wordt voor artikel 90, 1° WIB 1992 weergegeven in de parlementaire voorbereiding bij de Wet van 20 november 1962. Als ook de doelstelling van de wetgever geen duidelijkheid biedt, moet de rechter oordelen in het voordeel van de belastingplichtige (*in dubio contra fiscum*).¹²

⁸ S. DE RAEDT, "Artikel 90, 1° WIB 1992 en de koker-theorie", *TFR* 2012, nr. 420, 379-381.

⁹ *Vr. en Antw.* Senaat 1999-2000, 9 mei 2000, nr. 2-20, 929-931 (Vr. nr. 632 V. VAN QUICKENBORNE).

¹⁰ Artikel 70 Grondwet.

¹¹ K. JANSSENS, "Verwijst Grondwettelijk Hof naar 'algemene belastbaarheid'?", *Fisc.Act.* 2017, afl. 29, 12-16.

¹² K. VANDEVELDE, "Interne meerwaarden: de problematiek doorheen de jaren – een stand van zaken. Met een diverse inkomsten voorbeelden rechtspraakknipoog naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen", *AFT* 2012, afl. 5, (12) 19.

2 Onverminderd het bepaalde in 1°bis, 8° en 10°

2.1 Diverse inkomsten als kapstokvariabele

Het artikel van de diverse inkomsten begint door de winsten of baten te belasten “onverminderd het bepaalde in 1° bis, 8° en 10°”.¹³ In het woordenboek wordt “onverminderd” uitgelegd als “behoudens”. Het woord “behoudens” krijgt op zijn beurt de betekenis van “uitgezonderd”.¹⁴ Daardoor zal een onroerende verrichting nog steeds belast kunnen worden onder artikel 90, 8° en 10° WIB 1992 wanneer de handeling naar aanleiding van het normaal beheer van het privévermogen vrijgesteld zou zijn door 1°.¹⁵

Volgens de administratie heeft “onverminderd” de betekenis van “los van”. In de wet zijn occasionele of toevallige winsten of baten onder artikel 90, 1° WIB 1992 maar belastbaar als ze buiten het normaal beheer van een privévermogen behaald worden. Wanneer de verrichting toch binnen het normaal beheer van het privévermogen plaats vindt, worden de inkomsten vrijgesteld. De initiële vrijgestelde meerwaarde op een onroerend goed kan daarna nog belast worden als ongebouwd of gebouwd onroerend goed volgens artikel 90, 8° en 10° WIB 1992.¹⁶ Valt de gerealiseerde meerwaarde daarentegen buiten het normaal beheer, dan krijgt artikel 90, 1° WIB 1992 voorrang op 8° en 10° volgens het hof van beroep in Antwerpen. Het is dan de taak van de administratie om eerst met feiten te bewijzen dat de meerwaarde buiten het normaal beheer van het privévermogen behaald werd.¹⁷

Bijgevolg wordt het rechtsbeginsel *lex specialis generali derogat* niet toegepast. Hierbij zou de specifieke wetsbepaling – artikel 90, 8° of 10° WIB 1992 – voorrang moeten krijgen op de algemene wetsbepaling, hier artikel 90, 1° WIB 1992. Dit is echter niet het geval omdat beide soorten wetsbepalingen, zowel artikel 90, 1° als 8° en 10° WIB 1992, evenveel belang hebben en op dezelfde hoogte geplaatst worden. Het beheer van het privévermogen is het enige onderscheid dat men tussen deze bepalingen kan maken.¹⁸

2.1.1 Artikel 90, 1°bis WIB 1992

Onder artikel 90, 1°bis WIB 1992 zijn de inkomsten uit de deeleconomie terug te vinden. Deze inkomsten bestaan ook uit winsten of baten, maar deze winsten of baten mogen uitsluitend voortkomen uit diensten door particulieren aan andere particulieren. Ook moet deze transactie gebeuren aan de hand van een

¹³ Artikel 90, 1° WIB 1992.

¹⁴ Woordenboek Van Dale, <http://vandale.ugent.be/> (consultatie 20 maart 2018).

¹⁵ B. VANCAUWENBERGHE, “Primauteit van artikel 90, 1° WIB 1992 bij verrichtingen die niet kaderen binnen het normale beheer van privévermogen” (noot bij Antwerpen 17 september 2013), *TFR* 2014, nr. 455, 138-141.

¹⁶ E. LESAGE, “Opbrengsten belastbaar als diverse inkomsten”, *Pacioli* 2008, afl. 257, 4-7.

¹⁷ Antwerpen 17 september 2013, *TFR* 2014, nr. 455, 134-138.

¹⁸ C. BUYSSE, “Occasionele winst heeft voorrang op specifieke meerwaardebelasting”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1360, 7; A. TIBERGHIE, “Hoofdstuk IV – Diverse inkomsten” in A. TIBERGHIE, *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2017, 361-362, nr. 1299.

door de overheid erkend of georganiseerd elektronisch platform. Aangezien elektronische platformen vrij recent zijn, is dit onderdeel van de diverse inkomsten ook het recentst. De Programmawet van 1 juli 2016 voerde dit pas in vanaf aanslagjaar 2017 met effectieve inwerkingtreding vanaf 1 maart 2017. Tot voor kort behoorden deze dienstverleningen dus uitsluitend tot artikel 90, 1° WIB 1992.¹⁹

2.1.2 Artikel 90, 8° en 10° WIB 1992

De meerwaarden verkregen uit onroerende goederen worden onder artikel 90, 8° en 10° WIB 1992 geplaatst. De ongebouwde onroerende goederen zitten onder 8° en de gebouwde onder 10°. Bij de invoering van de diverse inkomsten in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen in 1962 had de wetgever in het algemeen de bedoeling om hoofdzakelijk inkomsten uit speculatie te belasten. Met artikel 90, 8° en 10° WIB 1992 wou de wetgever specifiek de speculatie in de vastgoedmarkt tegengaan.²⁰

Bij artikel 90, 1° WIB 1992 is het voor de administratie niet eenvoudig om het bewijs te leveren, rekening houdend met alle feitelijke omstandigheden (*infra* 6.2 Normaal beheer). Deze zware bewijslast valt echter weg in artikel 90, 8° en 10° WIB 1992. In de twee afzonderlijke delen kunnen er genoeg objectieve voorwaarden gebruikt worden zodat de administratie de situatie daar niet louter moet beoordelen als feitenkwestie.²¹

2.2 Typedwang

Ondanks de voorrang die artikel 90, 1° WIB 1992 heeft op 8° en 10°, wordt 1° toch beperkt in de ruime zin van het woord. Het geheel van de diverse inkomsten kan enkel datgene belasten dat werkelijk tot de diverse inkomsten behoort. Ze kunnen niet eender welk onroerend, roerend of beroepsinkomen als divers inkomen belasten. Dit is het gevolg van de typedwang. Volgens de typedwang of kokertheorie moeten alle inkomsten belast moeten worden in de categorie waartoe ze werkelijk behoren. Inkomsten behaald uit onroerende goederen bijvoorbeeld behoren tot de belastbare categorie onroerende inkomsten. Hetzelfde zou moeten gebeuren voor de andere inkomstencategorieën. Elke inkomst moet als het ware belast worden binnen zijn eigen koker.²²

De enige afwijking die in principe bestaat op de typedwang is terug te vinden in artikel 37, eerste lid WIB 1992. Dat artikel belast inkomsten uit (on)roerende goederen toch als beroepsinkomsten. Deze

¹⁹ Programmawet van 1 juli 2016, *BS* 4 juli 2016; A. TIBERGHIE, "Hoofdstuk IV – Diverse inkomsten" in A. TIBERGHIE, *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2017, 372, nr. 1303,60.

²⁰ B. VANCAUWENBERGHE, "Primauteit van artikel 90, 1° WIB 1992 bij verrichtingen die niet kaderen binnen het normale beheer van privévermogen", *TFR* 2014, nr. 455, 138-141.

²¹ R. ACKERMANS en W. VERMEULEN, "Over het belasten van interne privé-meerwaarden op grond van art. 90, 1° van het W.I.B. 1992", in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal praktijkboek 2005-2006: directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2005, 218.

²² Rb. Gent 15 maart 2016, *Fisc.Koer.* 2016, afl. 10, 671-675; S. DE RAEDT, "Artikel 90, 1° WIB 1992 en de kokertheorie", *TFR* 2012, nr. 420, 379-381.

kwalificatie is van toepassing op inkomsten die gebruikt worden voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid. Dit artikel heeft enkel gevolgen voor de verhuurder of de eigenaar van het onroerend goed omdat het alleen deze belastingplichtige is die inkomsten verkrijgt uit de verhuur.²³

2.2.1 Onroerende goederen

Het Hof van Cassatie heeft een duidelijk standpunt ingenomen over de inkomsten uit de verhuur van vastgoed. Dergelijke inkomsten die een private persoon geniet kunnen maar belast worden als twee mogelijke soorten inkomsten. Ofwel zullen ze belast worden als onroerende inkomsten, ofwel als beroepsinkomsten. De kwalificatie als beroepsinkomsten zal eerder de uitzondering betreffen, want die kwalificatie is enkel mogelijk als de inkomsten behaald werden in het kader van de beroepswerkzaamheid. Door de kwalificatie hier te beperken tot onroerende inkomsten of beroepsinkomsten is er geen mogelijkheid meer om de inkomsten uit de verhuur van een onroerend goed te belasten als diverse inkomsten.²⁴

Hiermee verbreekt het Hof van Cassatie het standpunt dat voorheen werd ingenomen door het hof van beroep in Bergen. De belastingplichtigen waren het niet eens met het hof van beroep dat een inkomen uit verhuur van vastgoed kwalificeerde als divers inkomen. Niet alleen omdat er geen sprake was van abnormaal beheer van het privévermogen, maar ook omdat een onroerend inkomen nooit belast kan worden als divers inkomen als gevolg van de typedwang.²⁵

Het bewijs leveren dat een inkomst voortkomt uit abnormaal beheer is daarbij irrelevant geworden. In de rechtspraak beschouwde de administratie de diverse inkomsten echter als een mogelijke tussenstap. Als de inkomsten niet meer als beroepsinkomsten beschouwd konden worden, deed de fiscale administratie er alles aan om haar toevlucht te nemen tot de diverse inkomsten. Ze kon de huurinkomsten dan niet langer belasten aan de progressieve tarieven, maar aan een vast tarief van 33%. Dit vast tarief was voor de administratie nog steeds beter dan de belasting bij de onroerende inkomsten. Daar blijft de belastbare grondslag beperkt tot het geïndexeerde kadastraal inkomen verhoogd met 40%.²⁶

Er zijn daarentegen nog steeds voorbeelden te vinden waar de rechtspraak de typedwang niet volgt. De inkomsten uit de verhuur van een onroerend goed worden dan toch als diverse inkomsten gekwalificeerd.

²³ Artikel 37, eerste lid WIB 1992; J. WELLENS, "Beroepsinkomsten", www.monkey.be.

²⁴ S. DE RAEDT, "Onroerende inkomsten vallen nooit onder artikel 90, 1° WIB 1992 – het bestaan van "typedwang" of "kokertheorie" ook voor onroerende inkomsten door cassatie bevestigd" (noot onder Cass. 4 oktober 2013), *TFR* 2014, nr. 468, 782-784.

²⁵ Cass. 4 oktober 2013, *TFR* 2014, nr. 468, 781-782; S. DE RAEDT, "Onroerende inkomsten vallen nooit onder artikel 90, 1° WIB 1992 – het bestaan van "typedwang" of "kokertheorie" ook voor onroerende inkomsten door cassatie bevestigd" (noot onder Cass. 4 oktober 2013), *TFR* 2014, nr. 468, 782-784.

²⁶ Cass. 6 mei 2011, *FJF* 2012, afl. 1, nr. 12, 49; C. BUYSSE, "Inkomen uit 'verhuur vastgoed kan niet belastbaar zijn als divers inkomen", *Fiscoloog* 2013, afl. 1361, 1-3.

De fiscus verdedigde daarbij zijn keuze door te stellen dat de verrichting gebeurde buiten het normaal beheer van het privévermogen. Daarvoor past hij de criteria toe die gebruikelijk zijn om een abnormaal beheer vast te stellen. Er vloeide al heel wat rechtspraak over de kwalificatie van een inkomst als onroerend inkomen, beroepsinkomen of divers inkomen. Wanneer de klassieke criteria voor het abnormaal beheer van het privévermogen gehanteerd worden, zou de verhuur van meerdere studentenkamers vaak in aanmerking komen voor de belasting als diverse inkomsten. De typedwang verhindert dit echter. De rechtbank van eerste aanleg in Brugge probeerde dergelijke inkomsten in het verleden toch te belasten als diverse inkomsten door te motiveren dat er aanzienlijke prestaties mee gepaard gingen die de grens van het normaal beheer van het privévermogen te buiten gingen. Het hof van beroep in Gent verbrak dit vonnis door de typedwang te volgen, waardoor deze inkomsten finaal belast werden als onroerend inkomen of als beroepsinkomen. In dit geval had de verhuur van de studentenkamers niets te maken met de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige. Daarom kwalificeerde het hof deze inkomsten als onroerende inkomsten.²⁷

2.2.2 Roerende goederen

Ook bij de roerende goederen is er een soortgelijke kokertheorie terug te vinden. In deze categorie inkomsten moet er wel rekening gehouden worden met specifieke artikelen die de kwalificatie als roerende inkomsten kunnen uitsluiten. De liquidatiebonus bijvoorbeeld werd in een arrest van het Hof van Cassatie onder de loep genomen. Aangezien de liquidatiebonus op dat moment deel uitmaakte van artikel 21 WIB 1992 was de kwalificatie als diverse inkomsten toen wel nog mogelijk. Artikel 21 WIB 1992 sluit immers expliciet de kwalificatie als roerende inkomsten uit.²⁸

In het kader van de typedwang bij roerende goederen is er ook nog een belangrijk arrest van het Hof van Cassatie waarbij een weduwe inkomsten haalde uit de auteursrechten van haar overleden partner.²⁹ De auteursrechten konden toen gezien worden als de concessie van een onlichamelijk roerend goed. Deze concessie is in het algemeen terug te vinden in de wet als “*de verhuring, verpachting, gebruik en concessie van de roerende goederen*”.³⁰ Het Hof van Cassatie besliste daarom om deze inkomsten te kwalificeren als roerende inkomsten. Zo werd de kwalificatie als diverse inkomsten onmogelijk als gevolg van de typedwang.³¹

²⁷ Gent 15 maart 2016, *Fisc.Koer.* 2016, afl. 10, 671-675; Rb. Brugge 17 maart 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 15, 589-592 en *FJF* 2015, afl. 3, nr. 74, 80.

²⁸ Cass. 6 mei 2011, *FJF* 2012, afl. 1, nr. 12, 49; S. DE RAEDT, “Onroerende inkomsten vallen nooit onder artikel 90, 1° WIB 1992 – het bestaan van “typedwang” of “kokertheorie” ook voor onroerende inkomsten door cassatie bevestigd”, *TFR* 2014, nr. 468, 782-784.

²⁹ Cass. 22 januari 2010, AR F.08.0002.F, www.cass.be.

³⁰ Artikel 17, §1, 3° WIB 1992.

³¹ S. DE RAEDT, “Onroerende inkomsten vallen nooit onder artikel 90, 1° WIB 1992 – het bestaan van “typedwang” of “kokertheorie” ook voor onroerende inkomsten door cassatie bevestigd”, *TFR* 2014, nr. 468, 782-784.

Ook het principe van autodelen is te kwalificeren als roerende inkomsten. Bij autodelen worden auto's ter beschikking gesteld aan andere personen via een internetplatform. De inkomsten uit autodelen zijn in feite niet meer dan inkomsten die volgen uit de verhuur van een auto. Deze inkomsten moeten louter gekwalificeerd worden als roerende inkomsten. Dit soort inkomsten kan door de typedwang niet belast worden als diverse inkomsten. Als gevolg van de typedwang zouden deze inkomsten ook belastbaar kunnen zijn als beroepsinkomsten, maar door de eerder lage frequentie van het autodelen is dit hier niet het geval. Ook de vergoeding die tegenover het autodelen staat, zal eerder miniem zijn om beroepsinkomsten vast te stellen.³²

³² Voorafg. Besliss. Nr. 2015.455 van 29 september 2015, www.monkey.be.

3 Occasionele of toevallige winsten of baten

3.1 Winst of baten, hoe ook genaamd

De diverse inkomsten uit artikel 90, 1° WIB 1992 worden gevormd door de som van de winsten en baten. Om te kunnen spreken van winst of baten moet er een positief verschil zijn tussen de opbrengsten en de kosten. Artikel 90, 1° WIB 1992 belast daarmee niet alle inkomsten of opbrengsten in het algemeen, maar kiest voor een specifiekere belastbare grondslag. Zowel de winsten als de baten op zich behoren tot de beroepsinkomsten. De beroepsinkomsten worden in artikel 23 WIB 1992 verdeeld in vijf categorieën. De winsten en de baten zijn er daar twee van. De andere drie categorieën bestaan uit winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid, bezoldigingen en pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen.³³

In het Wetboek van de Inkomstenbelastingen wordt winst omschreven als *“inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen”*.³⁴ Vervolgens worden de baten gedefinieerd als *“alle inkomsten uit een vrij beroep, een ambt of post en alle niet als winst of als bezoldigingen aan te merken inkomsten uit een winstgevende bezigheid”*.³⁵ Bezoldigingen behoren niet tot de diverse inkomsten omdat bezoldigingen een band van ondergeschiktheid veronderstellen. Door deze band behoren de bezoldigingen uitsluitend tot de beroepsinkomsten.³⁶

Door de vermelding in het artikel van enkel de *“winst of baten”* wordt ook meteen de piste uitgesloten om de volledige meerwaarde te belasten. Het Hof van Cassatie bevestigde dit op 30 november 2006 door niet de volledige meerwaarde te belasten die voortkomt uit de diverse inkomsten, maar enkel de winst of baten (*infra* 6.5.1 Baltus-doctrine). De auteur M. BALTUS, die een inspiratiebron vormde voor de theorie van dit arrest, beweerde trouwens dat het Wetboek van de Inkomstenbelastingen alleen maar inkomsten belast. Toch kunnen meerwaarden belast worden wanneer ze uitdrukkelijk in de wet worden vermeld.³⁷

Daarnaast worden niet alle inkomsten die iemand verkrijgt uit een handeling gezien als winsten of baten. Als een belastingplichtige occasioneel goederen uit zijn privévermogen verkoopt waar hij zelf geen genot meer aan heeft, dan zullen de verkregen inkomsten niet belast worden. De handeling moet nog steeds voldoen aan de andere voorwaarden uit artikel 90, 1° WIB 1992 met als een van de belangrijkste voorwaarden dat men de handeling buiten de beroepswerkzaamheid moet stellen. Volgens de wet moet de gestelde activiteit voldoen aan de omschrijving van een prestatie, verrichting, speculatie of dienst aan een derde. Bovendien kan ze pas vrijgesteld worden als ze zich binnen het normaal beheer van het

³³ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2017, 155.

³⁴ Artikel 24 WIB 1992.

³⁵ Artikel 27 WIB 1992.

³⁶ B. WAUTERS, “Belasting op meerwaarden op onroerende goederen”, *Not.Fisc.M.* 2001, afl. 4, (93) 95.

³⁷ J. VAN DYCK, “Zwanenzang voor de belasting van interne meerwaarden op aandelen?”, *Fiscoloog* 2007, afl. 1053, 1-3.

privévermogen stelt. De handeling behoort dan tot het normaal beheer van het privévermogen omdat er geen enkel element duidt op een abnormaal beheer. Om tot het normaal beheer van het privévermogen te behoren, moet de handeling wel betrekking hebben op een onroerend goed, portefeuillewaarde of roerend voorwerp. Overigens is er bij een dergelijke verkoop geen enkel speculatief element aanwezig. De verkoopwaarde van de – niet meer gebruikte – goederen zal immers ondertussen veel minder bedragen dan de aanvankelijke aanschaffingswaarde.³⁸

Concreet vertaalt zich dit in de praktijk in de occasionele verkoop van tweedehandsmeubelen of tweedehandskledij op websites zoals Ebay. Belangrijk hierbij is het onderscheid met artikel 90, 1°bis WIB 1992. De verkoop van tweedehandsgoederen valt expliciet buiten het toepassingsgebied van de deeleconomie omdat artikel 90, 1°bis WIB 1992 enkel de diensten van particulieren viseert. Wanneer een particulier goederen zou beginnen verkopen die niet langer tot het normaal beheer van zijn privévermogen behoren, dan zullen deze belast worden als diverse inkomsten. Goederen buiten het normaal beheer van zijn privévermogen zijn bijvoorbeeld goederen van vrienden of familie. Daarbij wordt er ook rekening gehouden met het ingegeven winstoogmerk en met de regelmatigheid van de handelingen. Hoe meer dergelijke handelingen men stelt, hoe meer belangstelling er zal zijn voor een eventuele kwalificatie als beroepsinkomsten.³⁹

3.1.1 Belastbare basis

De belastbare basis van artikel 90, 1° WIB 1992 wordt gevormd door het belastbaar nettobedrag. Dat is het verschil tussen het belastbaar brutobedrag en de werkelijke uitgaven of lasten. Het belastbaar brutobedrag is gelijk aan de som van alle winsten en baten. In artikel 97, §1 WIB 1992 wordt bovendien uitgelegd wat er onder werkelijke uitgaven of lasten begrepen moet worden. Het betekent dat de belastingplichtige moet bewijzen dat hij deze uitgaven of lasten gedaan of gedragen heeft om inkomsten (zoals bedoeld in artikel 90, 1° WIB 1992) te verkrijgen of te behouden.⁴⁰

Dit artikel lijkt sterk op het artikel 49 WIB 1992 waar de wetgever de aftrekbaarheid van de beroepskosten bespreekt. Beroepskosten zijn in het kader van de beroepsinkomsten aftrekbaar als de belastingplichtige die kosten in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.⁴¹

³⁸ K. JANSSENS, “Deeleconomie ontsnapt niet langer aan belasting”, *Fisc.Act.* 2016, nr. 22, 1-5.

³⁹ *Ibid.*

⁴⁰ Artikel 97, §1 WIB 1992.

⁴¹ Artikel 49 WIB 1992.

Wanneer een VZW bijvoorbeeld premies uitdeelt aan amateursporters als ze een topsportprestatie neerzetten, worden die premies belast als diverse inkomsten. Deze premies voldoen aan de twee voorwaarden om van diverse inkomsten te kunnen spreken (*supra* Inleiding). Bovendien zijn deze premies geen beroepsinkomsten omdat de sporters de sport niet als beroepswerkzaamheid met winstoogmerk uitoefenen. Daarnaast dekt de premie onvoldoende de kosten die de sporter moet maken om zijn sport te kunnen uitoefenen. Die geraamde kosten betreffen onder andere de verplaatsingen naar de topsportschool of naar de wedstrijden. Als de belastingplichtige kan bewijzen dat die kosten tijdens het belastbare tijdperk gedaan of gedragen zijn om inkomsten te verkrijgen of te behouden, dan zullen die kosten aftrekbaar zijn volgens artikel 97, §1 WIB 1992. Hoe kan een belastingplichtige in de praktijk bewijzen dat de gemaakte kosten gedaan of gedragen zijn om inkomsten te verkrijgen of te behouden? Telefoonkosten gemaakt tijdens wedstrijden (of stages in het buitenland) bijvoorbeeld zullen niet aftrekbaar zijn omdat ze niet gedaan of gedragen zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Men moet kijken naar de inhoud en de aanwending van de kosten om de bedoeling ervan te achterhalen.⁴²

3.1.2 Belastbaar tijdstip

Uit artikel 204, 4°, a) KB/WIB 1992 volgt welke winst of baten tot de diverse inkomsten behoren.

“Inkomsten van het in de artikelen 199 tot 203 vermelde belastbare tijdperk zijn:

4° diverse inkomsten, bestaande uit:

a) vastgestelde of vermoede winst of baten van dat tijdperk, vermeld in artikel 90, eerste lid, 1°, van hetzelfde Wetboek”⁴³

Volgens de rechtspraak zijn de inkomsten belastbaar in het belastbare tijdperk waarin een zekere en vaststaande schuldvordering aan de grondslag ligt van de inkomsten, maar waarin ze nog niet werd geïnd. Dat leidde de rechtspraak impliciet af uit artikel 204, 4°, a) KB/WIB 1992 en uit artikel 98 WIB 1992. Artikel 98 WIB 1992 beperkt zich uitdrukkelijk tot de werkelijk betaalde of toegekende inkomsten. Dit artikel geldt wel enkel voor artikel 90, 2° en 5° tot 7° WIB 1992 en vermeldt dus niets uitdrukkelijks voor artikel 90, 1° WIB 1992.⁴⁴

Het Hof van Cassatie gaat echter niet akkoord met het voorgaande standpunt omdat er voor artikel 90, 1° WIB 1992 geen wettelijke basis voorzien wordt voor een zekere en vaststaande schuldvordering. Volgens het Hof van Cassatie volstaat het dat de inkomsten werkelijk ontvangen werden. De werkelijke ontvangst

⁴² Voorafg. Besliss. Nr. 2017.165 van 4 april 2017, www.monkey.be; Voorafg. Besliss. Nr. 2011.464 van 6 maart 2012, www.monkey.be.

⁴³ Artikel 204, 4°, a) KB/WIB 1992.

⁴⁴ Artikel 98 WIB 1992; A. TIBERGHIE, “Hoofdstuk IV – Diverse inkomsten” in A. TIBERGHIE, *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2017, 370-371, nr. 1303,50.

heeft alleen betrekking op de inkomsten die tijdens het belastbare tijdperk behaald of verkregen werden of vermoed werden te behalen of te verkrijgen. Het principe van de werkelijke ontvangst is gelijkaardig aan het zogenaamde kasstelsel. Er is dan slechts belastingheffing mogelijk als de vennootschap de schuldvordering effectief betaalt en als de belastingplichtige die effectief ontvangen heeft.⁴⁵

Daarnaast merkte het Hof van Cassatie nog op dat een inschrijving van een tegoed op een rekening-courant ook als een betaling geldt. Volgens het hof van beroep in Brussel kan een tegoed bijvoorbeeld de verkoopprijs van de aandelen zijn, maar het hof van beroep zal de inschrijving ervan niet zomaar aanvaarden. Het zal afhankelijk zijn van de voorwaarden en de modaliteiten van de rekening-courant.⁴⁶

3.2 Occasioneel of toevallig

Diverse inkomsten worden in de praktijk vaak getypeerd door hun occasioneel of toevallig karakter. Een occasionele verrichting is letterlijk een niet vaak voorkomende verrichting. Met toevallig wordt de verrichting bedoeld die plaats vindt wanneer een onvoorziene gebeurtenis zich voordoet.⁴⁷ Een diverse inkomst kan volgens de wet dus ontstaan uit een eenmalige verrichting. Hoe meer een prestatie of verrichting uitgevoerd wordt, hoe vager de grens zal worden tussen de diverse inkomsten en de beroepsinkomsten. De frequentie van de uitgevoerde activiteit is namelijk een belangrijke parameter in het onderscheid tussen deze twee soorten inkomsten.⁴⁸

Er is een herhaling van verrichtingen nodig om te kunnen spreken van een beroepsinkomst. Dit kenmerk kan voor misleiding zorgen door te denken dat enkel nog occasionele of toevallige verrichtingen tot de diverse inkomsten zouden behoren. Integendeel, in artikel 90, 1° WIB 1992 belaste de wetgever uitdrukkelijk de winst of baten “*die zelfs occasioneel of toevallig*” behaald zijn. Daarmee wordt bedoeld dat het niet altijd occasioneel of toevallig hoeft te zijn, maar dat een herhaling van verrichtingen ook aangemerkt kan worden als diverse inkomsten.⁴⁹

⁴⁵ Gent 3 februari 2015, nr. 2013/AR/2007, www.monkey.be; A. TIBERGHIE, “Hoofdstuk IV – Diverse inkomsten” in A. TIBERGHIE, *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2017, 370-371, nr. 1303,50.

⁴⁶ Cass. 5 mei 2017, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 11, 703-705; Gent 20 september 2011, nr. 2010/AR/1071, www.monkey.be; Brussel 26 juni 2008, *FJF* 2009, afl. 1, nr. 8, 31.

⁴⁷ DESTERBECK, F., “Privé vermogen en fiscus. Normaal beheer van privé vermogen”, in *Fiscale wenken*, Mechelen, Kluwer, 1993, 19.

⁴⁸ W. DEFOOR en S. VERTOMMEN, “Diverse inkomsten van niet-roerende aard”, in L. DILLEN, L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1229, nr. 1757.

⁴⁹ Artikel 90, 1° WIB 1992.

Aangezien een herhaling van een aantal opeenvolgende verrichtingen zowel onder de diverse inkomsten als onder de beroepsinkomsten belast kan worden, moet een bijkomend onderscheid gemaakt worden. De inkomsten uit de verrichtingen moeten immers beroepsmatig behaald zijn om tot de beroepsinkomsten te kunnen behoren. Dit houdt in dat de belastingplichtige zijn beroepsverrichtingen bijvoorbeeld moet stellen met behulp van zijn eigen beroepskennis. Alhoewel het occasionele of toevallige karakter dus een belangrijke voorwaarde is in artikel 90, 1° WIB 1992, kunnen er in hetzelfde artikel ook niet-occasionele of niet-toevallige verrichtingen belast worden.⁵⁰

⁵⁰ B. WAUTERS, "Belasting op meerwaarden op onroerende goederen", *Not.Fisc.M.* 2001, afl. 4, (93) 95.

4 Buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid

De winsten of baten moeten buiten het kader van een beroepswerkzaamheid behaald worden om belast te worden als diverse inkomsten. De grens tussen een beroepsinkomen en een divers inkomen is overigens soms vaag en onduidelijk. Het is daarom des te belangrijk om op zoek te gaan naar het werkelijke verschil tussen deze twee inkomstencategorieën.⁵¹

Onder de diverse inkomsten kunnen in feite ook inkomsten vallen die een beroepskarakter bezitten, maar toch niet als beroepsinkomsten belast kunnen worden. Niettegenstaande het beroepskarakter, kunnen de inkomsten toch niet als beroepsinkomsten belast worden omdat de handeling niet beroepsmatig tot stand kwam. De diverse inkomsten vormen op die manier een aanvulling op de beroepsinkomsten. Daarnaast kunnen de diverse inkomsten ook inkomsten zijn zonder enig beroepskarakter.⁵²

Een goed kan niet langer tot het normaal beheer van het privévermogen behoren indien het een beroepskarakter vertoont. De beroepsinkomsten hebben dan als het ware voorrang op de goederen die zouden genieten van de exceptie van niet-belastbaarheid bij de diverse inkomsten. Dit is ook mogelijk wanneer een goed initieel tot het normaal beheer van het privévermogen behoorde. Wanneer men plots een beroepskarakter opmerkt bij dit goed, moet men deze inkomsten belasten als beroepsinkomsten of diverse inkomsten. Bovendien worden de inkomsten met een beroepskarakter doorgaans geacht voort te komen uit een beroepswerkzaamheid. Beroepsinkomsten kunnen dus finaal best omschreven worden als inkomsten met een beroepskarakter vallend buiten het privévermogen.⁵³

4.1 Eerste voorwaarde

Vanuit administratief standpunt doen de diverse inkomsten uit artikel 90, 1° WIB 1992 zich pas voor als een handeling cumulatief voldoet aan twee voorwaarden. Volgens de eerste voorwaarde moet de handeling ontstaan buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid. Deze voorwaarde werd letterlijk afgeleid uit het artikel zelf.⁵⁴

⁵¹ L. KELL EN L. VANHEESWIJKCK, "De belastbaarheid van abnormale verrichtingen van beheer" in L. MAES, H. DE CRIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal praktijkboek Directe Belastingen 2007-2008*, Mechelen, Kluwer, 55-59.

⁵² *Vr. en Antw.* Senaat 1999-2000, 9 mei 2000, nr. 2-20, 929-931 (Vr. nr. 632 V. VAN QUICKENBORNE); R. ACKERMANS en W. VERMEULEN, "Over het belasten van interne privé-meerwaarden op grond van art. 90, 1° van het W.I.B. 1992", in L. MAES, H. DE CRIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal praktijkboek 2005-2006: directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2005, 222-224; S. SABLON, "Het normaal beheer van privaat vermogen" in M. STORME en S. VAN CROMBRUGGE, *Actuele problemen van fiscaal recht, XVe Post-universitaire lessencyclus Willy Delva 1988-1989*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 102-103.

⁵³ S. SABLON, "Het normaal beheer van privaat vermogen" in M. STORME en S. VAN CROMBRUGGE, *Actuele problemen van fiscaal recht, XVe Post-universitaire lessencyclus Willy Delva 1988-1989*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 102-103.

⁵⁴ *Com. IB* 1992, nr. 90/3.

Alvorens de verrichting aan deze twee voorwaarden te onderwerpen, moet er volgens de memorie van toelichting eerst nog een ander aspect onderzocht worden. Er moet gekeken worden naar de herkomst van deze inkomsten. De inkomsten moeten meer bepaald voortkomen uit “prestaties voor derden, verrichtingen van commerciële of industriële aard, speculaties op goederen, toevallige adviezen” (infra 5. Actieve tussenkomst van de belastingplichtige).⁵⁵ Daarin wordt impliciet bevestigd dat occasionele verrichtingen zowel met als zonder beroepskarakter belast kunnen worden als diverse inkomsten.⁵⁶

Vele belastingplichtigen willen hun activiteit immers kwalificeren als beroepsactiviteit door het gunstige effect voor de geleden verliezen. Indien een belastingplichtige verlies maakt in een beroepsactiviteit, dan mogen die verliezen afgetrokken worden van andere beroepsinkomsten. De beroepsverliezen kunnen ook overgedragen worden naar volgende jaren. Bij de diverse inkomsten volgens artikel 90, 1° WIB 1992 mogen de verliezen ook overgedragen worden, maar daarbij zijn de verliezen enkel aftrekbaar van inkomsten uit dezelfde categorie. Bovendien zijn de verliezen in de diverse inkomsten slechts voor een periode van maximum vijf jaar aftrekbaar.⁵⁷

De tarieven bij een beroepswerkzaamheid zijn daarentegen niet altijd gunstiger. De beroepsinkomsten worden belast volgens een progressieve aanslagvoet met tarieven tussen 25% en 50%. Afhankelijk van de hoogte van het inkomen wordt er dan een ander tarief toegepast. De diverse inkomsten uit artikel 90, 1° WIB 1992 worden belast aan 33% (te verhogen met gemeentelijke opcentiemen) ongeacht de hoogte van de occasionele of toevallige winsten of baten. Het tarief van 33% is een behoorlijk hoog percentage omdat de diverse inkomsten zich situeren in een volatiele wereld van handelingen. Dit neemt niet weg dat de belastingplichtige nog steeds kan kiezen voor een progressieve aanslagvoet indien dit voordeliger zou zijn.⁵⁸

4.2 Definitie van een beroepsactiviteit

De beroepsinkomsten worden gedefinieerd onder artikel 23, §1 WIB 1992. Beroepsinkomsten zijn inkomsten die voortkomen uit zowel rechtstreekse als onrechtstreekse beroepswerkzaamheden. De belastingplichtige moet dus hoe dan ook een beroepsactiviteit uitvoeren:

⁵⁵ MvT, *Parl.St.* Kamer 1961-62, nr. 264/1, 77.

⁵⁶ Gent 15 mei 2007, *Fisc.Koer.* 2007, afl. 12, 525-527; R. ACKERMANS en W. VERMEULEN, “Over het belasten van interne privé-meerwaarden op grond van art. 90, 1° van het W.I.B. 1992”, in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal praktijkboek 2005-2006: directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2005, 220-221.

⁵⁷ Artikel 103 WIB; *Vr. en Antw.* Kamer 2000-01, 27 september 2000, nr. 62, 6982 (Vr. nr. 463 G. LENSSEN); J. WELLENS, “Winsten of baten behaald uit toevallige of occasionele prestaties”, www.monkey.be.

⁵⁸ Artikel 171, 1°, a), WIB 1992; B. WAUTERS, “Belasting op meerwaarden op onroerende goederen”, *Not.Fisc.M.* 2001, afl. 4, (93) 97.

“§ 1. Beroepsinkomsten zijn inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard en de daarmee gelijkgestelde inkomsten, met name:

1° winst;

2° baten;

3° winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid;

4° bezoldigingen;

5° pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen.”⁵⁹

Het Hof van Cassatie definieerde de beroepsbezigheid ook als *“een geheel van verrichtingen gaat die voldoende talrijk en onderling verbonden zijn om een gewone en voortgezette bezigheid uit te maken”*.⁶⁰

De rechtspraak en rechtsleer sommen een aantal criteria op om duidelijk het verschil te bepalen tussen een divers inkomen en een beroepsinkomen. Die criteria hebben voornamelijk betrekking op de aard en de intensiteit van het geheel van de verrichtingen. Enerzijds moeten de verrichtingen frequent uitgevoerd worden. De handelingen moeten elkaar snel opvolgen. Volgens de auteur S. SABLON (1989) is er pas sprake van een beroepsbezigheid wanneer de persoon in kwestie de bezigheid intensief genoeg uitoefent.⁶¹

Anderzijds moeten de verrichtingen ook onderling verbonden zijn met elkaar. Er bestaat een externe en een interne vorm van de onderlinge verbondenheid. Bij de externe onderlinge verbondenheid zijn alle handelingen van eenzelfde aard. De stukken bouwgrond bijvoorbeeld die verkocht worden als gevolg van de verkaveling van een groot stuk grond zijn extern onderling verbonden. Bij interne onderlinge verbondenheid hebben de handelingen als enige gemeenschappelijke kenmerk het doel dat ze allen winst willen nastreven. Als gevolg van die interne verbondenheid moet een verrichting niet altijd de herhaling zijn van een voorgaande verrichting. Ook de inkomsten uit de eerste verrichting van een reeks van verrichtingen kunnen aangemerkt worden als beroepsinkomsten indien er duidelijk een beroeps karakter aanwezig is. Een voorbeeld van een interne onderlinge verbonden handeling is het ereloon van een uitvinder. Op het eerste zicht lijkt dit een alleenstaande verrichting, maar er moet rekening gehouden worden met de voorafgaande opeenvolgende handelingen om de uitvinding te kunnen realiseren.⁶²

Een loutere herhaling van verrichtingen zal niet volstaan om deze verrichtingen als beroepsinkomsten te belasten. De diverse inkomsten kunnen immers ook gekenmerkt worden door een herhaling van verrichtingen. Het verschil tussen beide soorten inkomsten bevindt zich hier immers in het beroepsmatig

⁵⁹ Artikel 23, §1 WIB 1992.

⁶⁰ Cass. 6 mei 1969, www.cass.be.

⁶¹ S. SABLON, “Het normaal beheer van privaat vermogen” in M. STORME en S. VAN CROMBRUGGE, *Actuele problemen van fiscaal recht, XVe Post-universitaire lessencyclus Willy Delva 1988-1989*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 102-103.

⁶² S. SABLON, “Het normaal beheer van privaat vermogen” in M. STORME en S. VAN CROMBRUGGE, *Actuele problemen van fiscaal recht, XVe Post-universitaire lessencyclus Willy Delva 1988-1989*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 103-104; B. WAUTERS, “Belasting op meerwaarden op onroerende goederen”, *Not.Fisc.M.* 2001, afl. 4, (93) 95-97.

stellen van de handeling zelf. Een handeling zal pas als beroepsinkomst gekwalificeerd worden als de belastingplichtige deze beroepsmatig stelt (*supra* 3.2 Occasioneel of toevallig).⁶³

4.3 Andere voorwaarden voor de beroepsinkomsten

Andere kenmerken van beroepsinkomsten zijn de belangrijkheid van de handelingen met het oog op winst, de organisatie die de activiteit impliceert, de hoeveelheid geleend geld om de activiteit te kunnen uitoefenen, de samenwerking tussen twee of meerdere personen en het nauw verband tussen de nevenactiviteit en de hoofdactiviteit.⁶⁴

De aanwending van een enkel element sluit meestal een ander element niet uit. Zo zal de samenwerking tussen meerdere personen vaak wijzen op een goed georganiseerde activiteit. In het verleden vormde een kudde schapen het voorwerp van discussie bij het hof van beroep in Antwerpen. De schapen werden gekweekt met het oog op de latere productie en verkoop van schapenvlees. Het hof van beroep besliste uiteindelijk om de verkoopopbrengsten te kwalificeren als beroepsinkomsten, en meer bepaald als winst, op basis van de georganiseerde aanpak. Het is onmogelijk om gedurende een langere tijd meer dan honderd schapen te fokken zonder enige organisatie.⁶⁵

De rechtspraak moet ook ruimschoots argumenteren waarom een handeling als beroepsinkomen of als divers inkomen gekwalificeerd wordt. De activiteit van een komiek bijvoorbeeld wordt vaak omschreven als een herhaaldelijke, maar toch bijkomstige zelfstandige activiteit. De inkomsten die een zelfstandige uit zijn activiteit haalt worden in het algemeen gekenmerkt door een precair of onzeker karakter. Dit betekent dat een zelfstandige gemakkelijk klanten kan verliezen, maar met veel meer moeite nieuwe klanten zal aantrekken. Dit precair karakter van de komiek volstaat niet om occasionele of toevallige winsten of baten vast te stellen. Het zal er niet toe leiden dat zijn inkomsten als diverse inkomsten belast worden. Ondanks het precair karakter zullen de inkomsten nog steeds als beroepsinkomsten gekwalificeerd worden.⁶⁶

Om bewijs te leveren van een diverse inkomst moet de fiscus het beheer van het privévermogen zelf analyseren. Zonder de aanwezigheid van het beheer van het privévermogen in de wet zou de bewijslast veel eenvoudiger zijn. De administratie zou dan immers geneigd zijn om enkel naar het winstogmerk te

⁶³ B. WAUTERS, "Belasting op meerwaarden op onroerende goederen", *Not.Fisc.M.* 2001, afl. 4, (93) 95.

⁶⁴ S. SABLON, "Het normaal beheer van privaat vermogen" in M. STORME en S. VAN CROMBRUGGE, *Actuele problemen van fiscaal recht, XVe Post-universitaire lessencyclus Willy Delva 1988-1989*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 102-105; J. WELLENS, "Winsten of baten behaald uit toevallig of occasionele prestaties", www.monkey.be.

⁶⁵ Antwerpen 21 april 1998, *FJF* 1998, nr. 182, 466; L. KELL, "De belastbaarheid van meerwaarden op aandelen in de personenbelasting", *TFR* 2005, nr. 285, (627) 632-633.

⁶⁶ Brussel 25 april 2013, *FJF* 2013, afl. 10, nr. 272, 961.

kijken, maar het winstoogmerk alleen is niet doorslaggevend genoeg om een verrichting meteen als beroepsinkomsten of diverse inkomsten te belasten.⁶⁷

Wanneer de fiscus niet zou bewijzen dat een verrichting buiten het normaal beheer van het privévermogen valt, dan kan de verrichting onbelast blijven. Wanneer de fiscus daarentegen de verrichting wil kwalificeren als beroepsinkomsten, dan moet de fiscus dat ook bewijzen. Daarvoor moet hij een combinatie van criteria voorleggen. Een enkel element wijzend op een beroepswerkzaamheid zal nauwelijks leiden tot een beslissing inzake belastingheffing.⁶⁸ Het gegeven dat er winst voortvloeit uit een verrichting is niet voldoende om beroepsinkomsten vast te stellen. Een belastingplichtige die een activiteit uitvoert en daardoor het vermogen positief beïnvloedt, zal niet meteen de doorslag geven om beroepsinkomsten vast te stellen.⁶⁹

Een duidelijke toepassing van een dergelijke winstgevende activiteit is terug te vinden in de paardensport. De inkomsten die een ruiter haalt uit de paardensport ontstaan onder andere door zijn deelname aan wedstrijden. Hij beschouwt die inkomsten als noodzakelijk om zijn paarden te kunnen onderhouden en voederen. De belastingplichtige kan voor deze sport kiezen met als enige doel er zijn hobby van te maken zonder de organisatie van een beroepswerkzaamheid met winstoogmerk te hebben. Daartegenover staat de kwalificatie van deze inkomsten als diverse inkomsten. De inkomsten uit het paardenwedrennen zouden echter als diverse inkomsten belast kunnen worden op basis van het speculatief inzicht. Wanneer hij zijn inkomsten hoofdzakelijk haalt uit prijzen van wedstrijden, dan kan dit duiden op speculatief inzicht (*infra* 5.3 Speculatie).⁷⁰

4.4 Nevenactiviteiten uitoefenen naast de beroepswerkzaamheid

Volgens de rechtspraak wordt een nevenactiviteit gekwalificeerd ofwel als diverse inkomsten, ofwel als beroepsinkomsten en meer specifiek als baten conform artikel 27 WIB 1992. In de beroepsinkomsten moet de winstgevende bezigheid bewezen worden aan de hand van feitelijke gegevens. Deze kunnen gehaald worden uit de kenmerken van een beroepsbezigheid.⁷¹

In het verleden probeerde een circulaire het onderscheid tussen de verschillende mogelijke kwalificaties te verhelderen. Daarin werd de band tussen de nevenactiviteit en de hoofdactiviteit aangehaald. Volgens de administratie volstaat de band tussen de twee activiteiten om de nevenactiviteit te belasten als

⁶⁷ L. KELL, "De belastbaarheid van meerwaarden op aandelen in de personenbelasting", *TFR* 2005, nr. 285, (627) 630-633.

⁶⁸ Rb. Antwerpen 12 november 2003, *FJF* 2004, afl. 7, nr. 188, 631.

⁶⁹ W. DEFOOR en S. VERTOMMEN, "Diverse inkomsten van niet-roerende aard", in L. DILLEN, L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1229, nr. 1757.

⁷⁰ Antwerpen 2 oktober 1995, *FJF* 1995, nr. 201, 447 en *Fisc.Koer.* 1995, 561; I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2017-2018*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 548.

⁷¹ Rb. Brussel 2 november 2000, *Fisc.Koer.* 2001, nr. 02, 38-42.

beroepsinkomst. In tegenstelling tot het standpunt van de administratie, volstaat in de rechtspraak deze nauwe samenhang tussen de nevenactiviteit en de beroepswerkzaamheid niet. Het beroepskarakter van de nevenactiviteit moet *op zich* beoordeeld worden.⁷² Bovendien maakt de band tussen de nevenactiviteit en de beroepswerkzaamheid deel uit van de criteria van het normaal beheer van het privévermogen. De andere criteria van het normaal beheer van het privévermogen kunnen ook gebruikt worden bij de beoordeling.⁷³

Bovendien zijn er ook inkomsten uit nevenactiviteiten die *“in welbepaalde omstandigheden of in uitzonderlijke gevallen als diverse inkomsten kunnen worden aangemerkt”*.⁷⁴ Dit betekent volgens de administratie dat deze inkomsten doorgaans als beroepsinkomsten aangemerkt worden. De kwalificatie als diverse inkomsten is daarbij eerder een uitzondering.⁷⁵

Deze inkomsten behaald uit nevenactiviteiten zijn bijvoorbeeld de inkomsten die ambtenaren, magistraten, universiteitsprofessoren (*infra* 5.4 Of diensten aan derden) en kaderleden van financiële instellingen halen uit activiteiten zoals publicaties, studiedagen, cursussen en voordrachten. De nauwe band tussen de nevenactiviteit en de beroepsactiviteit duidt niet alleen op de nauwe band met de normale beroepsbezigheid, maar ook op de kennis en ervaring die iemand haalt uit deze beroepsbezigheid.⁷⁶

Wanneer iemand een nevenactiviteit uitoefent zonder dat deze in het verlengde ligt van zijn beroepsactiviteit, dan moet de rechter nog steeds nagaan of het een divers inkomen of een beroepsinkomen is. Vaak wil de belastingplichtige de inkomsten uit een nevenactiviteit belasten als beroepsinkomsten omdat de geleden verliezen dan aftrekbaar zouden zijn van andere positieve beroepsinkomsten. De rechter houdt opnieuw rekening met de frequentie en de regelmaat van de uitgevoerde activiteiten. Ook de andere criteria die wijzen op een beroepswerkzaamheid worden in aanmerking genomen.⁷⁷

Tot en met aanslagjaar 2008 kon er een vrijstelling bekomen worden voor de ontvangen auteursrechten. In bepaalde gevallen werden de auteursrechten, betaald aan de rechtverkrijgende van een overleden auteur, vrijgesteld van belasting. In de Wet van 30 juni 1994 legt de wetgever bovendien uit wat het begrip auteursrecht betekent. De activiteit moet voldoen aan twee voorwaarden om bescherming te verkrijgen door het auteursrecht. De activiteit moet ten eerste bestaan uit een materialistisch goed. Immateriële

⁷² Circ. nr. Cl. RH.241-467.430 van 8 augustus 1997, www.fisconetplus.be.

⁷³ J. WELLENS, "Winsten of baten behaald uit toevallig of occasionele prestaties", www.monkey.be.

⁷⁴ *Com. IB* 1992, nr. 90/7.1.

⁷⁵ X, "Winsten uit nevenactiviteiten kunnen diverse inkomsten zijn", *Fiscoloog* 1999, afl. 724, 7.

⁷⁶ *Com. IB* 1992, nr. 23/149.1, www.fisconetplus.be.

⁷⁷ Brussel 14 november 2012, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 5, 369 en *Fisc.Act.* 2013, afl. 18, 13-16; Bergen 30 mei 2003, *FJF* 2004, afl. 1, nr. 11, 40.

goederen kunnen dus niet beschermd worden door het auteursrecht. Als tweede voorwaarde moet de auteur het goed persoonlijk gecreëerd hebben.⁷⁸

Daarbovenop waren er nog twee voorwaarden waaraan men moest voldoen om voor de belastingvrijstelling in aanmerking te komen. Ten eerste moesten de inkomsten voortkomen uit uitvoeringen en reproducties die plaats vonden na het overlijden van de auteur. Ten tweede moesten de inkomsten zijn uit occasionele of toevallige verrichtingen. De inkomsten uit de auteursrechten mochten met andere woorden niet de beroepswerkzaamheid zijn van de overleden auteur. Indien de activiteit aan deze twee voorwaarden voldeed, kon de verrichting niet onder artikel 90, 1° WIB 1992 belast worden.⁷⁹ De auteursrechten werden daarentegen wel onder artikel 90, 1° WIB 1992 belast wanneer de uitvoeringen plaats vonden voor het overlijden van de auteur. Ze werden echter belast als beroepsinkomsten wanneer de rechten uitgeoefend werden als (hoofd)beroep van de overleden auteur. Het komt erop neer dat men de auteursrechten als diverse inkomsten of als beroepsinkomsten kon kwalificeren, afhankelijk van de frequentie van de prestatie, al dan niet toevallig of occasioneel.⁸⁰

Desondanks worden de auteursrechten als inkomsten uit een nevenactiviteit door de Wet van 16 juli 2008 vanaf 1 januari 2008 (gedeeltelijk) gekwalificeerd als roerende inkomsten. Daarmee werd duidelijkheid gecreëerd omtrent de kwalificatie van de inkomsten uit de auteursrechten. In het verleden konden de auteursrechten in het algemeen belast worden ofwel als diverse inkomsten, ofwel als beroepsinkomsten, of nog als roerende inkomsten. Vaak bleven de auteursrechten die een rechthebbende verkreeg na het overlijden van een auteur ook onbelast. Sinds de Wet van 16 juli 2008 is daar verandering in gekomen met de toevoeging van een vijfde soort aan artikel 17, §1 WIB 1992. Er werd aan het artikel 17, §1 WIB 1992 een vijfde soort roerende inkomsten toegevoegd:

“De inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties, bedoeld in de wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht.”⁸¹

Voor de verkregen auteursrechten geldt er een onweerlegbaar vermoeden van roerend inkomen tot een grensbedrag van 59.970 euro voor aanslagjaar 2019. Het resterende bedrag boven het grensbedrag wordt beoordeeld conform de gebruikelijke criteria om een beroepsinkomen of een roerend inkomen vast te

⁷⁸ Wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten, BS 27 juli 1994, 19.297-19.314; Vr. en Antw. Kamer 2003-04, 29 april 2004, 5725 (Vr. nr. 360 J. VANDEURZEN); B. SPRINGAEL en L. MASSON, “Wat verstaat de fiscus onder auteursrechten?”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1144, 1.

⁷⁹ Vr. en Antw. Kamer 2003-04, 29 april 2004, 5725 (Vr. nr. 360 J. VANDEURZEN).

⁸⁰ Com. IB 1992, nr. 90/8, 3°; J. WELLENS, “Winsten of baten behaald uit toevallig of occasionele prestaties”, www.monkey.be.

⁸¹ Artikel 17, §1, 5° WIB 1992.

stellen. Deze regeling wordt ook wel de forfaitaire belastingregeling genoemd als gevolg van de invoering van dit grensbedrag.⁸²

Ook de activiteit van een kerstboomteler kan een nevenactiviteit zijn. In 1996 werd er een circulaire gepubliceerd omtrent de belastbaarheid van deze inkomsten.⁸³ Wanneer de grond waarop de teelt gebeurt, verkregen werd door erfenis of op een andere normale wijze, dan kunnen de inkomsten onbelast blijven door het normaal beheer. Ook de andere omstandigheden die het normaal beheer kunnen beïnvloeden, moeten in aanmerking genomen worden bij de beoordeling.⁸⁴

Als het telen van kerstbomen de zelfstandige beroepswerkzaamheid is van de belastingplichtige, dan behoren de inkomsten uit deze activiteit hoe dan ook tot de beroepsinkomsten. Er wordt hier niet verder ingegaan op deze activiteit als zelfstandige beroepswerkzaamheid. Diezelfde activiteit kan echter ook als nevenactiviteit uitgeoefend worden. Wanneer de teler als eigenaar een aanplanting heeft met een oppervlakte van minder dan een hectare groot, vallen de inkomsten binnen het normaal van het privévermogen. Er moet een bijkomend onderscheid gemaakt worden indien de aanplanting groter zou zijn dan een hectare. Het doel van de teler moet dan onderzocht worden. Wanneer hij als doel heeft om de bomen tot volwassen bomen te telen, zal de verkoop slechts occasioneel gebeuren. Door het occasionele karakter kan de bevoegde rechtsinstantie de activiteit dan kwalificeren als diverse inkomsten. Daarnaast kunnen de inkomsten nog steeds als beroepsinkomen belast worden, afhankelijk van de feitelijke omstandigheden. Wanneer de belastingplichtige echter niet de bedoeling heeft om volwassen bomen te telen, dan lijkt het eerder op een boomkwekerij waar de activiteit een beroepsinkomst is. Stel dat de teler niet de eigenaar is van de aanplanting, maar slechts de huurder van de grond, dan worden de inkomsten belast als diverse inkomen bij een aanplanting van minder dan een hectare groot. Bij een aanplanting van meer dan een hectare groot gelden dezelfde regels als bij de eigenaar-teler.⁸⁵

⁸² Wet van 16 juli 2008 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en tot instelling van een forfaitaire belastingregeling inzake auteursrechten en naburige rechten, *BS* 30 juli 2008, 40.199.

E. LESAGE, "Opbrengsten belastbaar als diverse inkomsten", *Pacioli* 2008, afl. 257, 4-7; J. WELLENS, "Winsten of baten behaald uit toevallig of occasionele prestaties", www.monkey.be.

⁸³ Circ. nr. Cl. P.11-339.849 van 6 december 1985, www.fisconetplus.be.

⁸⁴ A. TIBERGHIEN, "Hoofdstuk IV – Diverse inkomsten" in A. TIBERGHIEN, *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2017, 362-366, nr. 1299,50.

⁸⁵ Circ. nr. Cl. P.11-339.849 van 6 december 1985, www.fisconetplus.be.

5 Actieve tussenkomst van de belastingplichtige

Volgens artikel 90, 1° WIB 1922 moeten de inkomsten voortkomen uit een prestatie, een verrichting, speculatie of diensten aan derden. Dit heeft als gevolg dat de inkomsten niet mogen voortkomen uit een passieve handeling. De belastingplichtige moet actief tussenkomen in de handeling om een occasionele of toevallige winst of baat te verwezenlijken. Actief betekent hier dat de belastingplichtige zelf een handeling moet stellen om er inkomsten uit te halen.⁸⁶

Ook in de rechtspraak worden alleen maar de handelingen belast als diverse inkomsten waar de belastingplichtige een actieve rol in vervult. De administratie sluit daarbij een aantal specifieke gevallen uit van de belastingheffing als diverse inkomsten. Als eerste worden de prijzen uitgesloten die een belastingplichtige wint in publiciteitswedstrijden en -spelen die de pers, de radio of de televisie organiseert of aankondigt. De administratie stelt ook de winst van toegelaten tombola's en loterijen vrij van belasting. Deze beide opbrengsten kunnen niet belast worden als occasionele of toevallige winsten of baten omdat deze activiteiten geen actieve tussenkomst van de belastingplichtige vereisen. Een actieve tussenkomst houdt in dat de belastingplichtige zelf een (al dan niet speculatieve) handeling moet stellen. De loutere aankopen van krasbiljetten of deelnames aan kansspelen vereisen echter geen actieve medewerking van de belastingplichtige.⁸⁷

De actieve handelingen kunnen daarbij een verschillende oorsprong hebben. Volgens de auteur L. KELL (2005) kunnen de inkomsten uit artikel 90, 1° WIB 1992 in het algemeen ingedeeld worden in vier soorten inkomsten: inkomsten uit prestaties, uit verrichtingen, uit speculatie en uit diensten bewezen aan derden.⁸⁸

5.1 Voortkomen uit enige prestatie

Vanaf 1 januari 2007 geldt een specifieke regeling voor de forfaitaire onkostenvergoedingen die betaald worden voor prestaties aan kunstenaars. De inkomsten van deze kunstenaars kunnen vrijgesteld worden tot een bedrag van 2.534,11 euro voor inkomstenjaar 2018. Hij moet deze inkomsten halen uit de levering van een artistieke prestatie of uit de productie van artistieke werken, voor rekening van een opdrachtgever. Om de vrijstelling te bekomen in de diverse inkomsten geldt er nog een bijkomende voorwaarde. De behaalde meerwaarde mag niet voortkomen uit een beroepswerkzaamheid, maar de vergoeding moet ontstaan uit een occasionele bezigheid. Voor het eventuele resterende bedrag zijn de

⁸⁶ M. GHYSELEN, "Inkomstenbelasting – D. Diverse inkomsten", in J. COUTURIER (ed.), *Fiscaal Vermogensbeheer*, Antwerpen, Kluwer, losbl., titel I, hfdst. 2, afd. 1, §5, nr. 7580.

⁸⁷ *Com. IB 1992*, nr. 90/8, 1° en 2°; M. GHYSELEN, "Inkomstenbelasting – D. Diverse inkomsten", in J. COUTURIER (ed.), *Fiscaal Vermogensbeheer*, Antwerpen, Kluwer, losbl., titel I, hfdst. 2, afd. 1, §5, nr. 7580.

⁸⁸ L. KELL, "De belastbaarheid van meerwaarden op aandelen in de personenbelasting", *TFR 2005*, nr. 285, (627) 636-638.

diverse inkomsten van toepassing op de occasionele bezigheid. Wanneer deze artistieke activiteit als hoofdberoep (of eventueel nevenberoep) uitgeoefend wordt, dan kunnen de beroepsinkomsten van toepassing zijn volgens artikel 38, §1, eerste lid, 23° WIB 1992. Bovendien worden de voorwaarden voor de activiteit en het grensbedrag nog eens opgesomd in artikel 38, §4 WIB 1992.⁸⁹

5.2 Verrichting

Uit de wettekst leidde auteur L. KELL (2005) letterlijk af dat het normaal beheer van het privévermogen alleen kan volgen uit een verrichting. De andere drie soorten worden hiermee impliciet uitgesloten van het normaal beheer van het privévermogen. Ook speculatie kan dus door de wettekst niet gecombineerd worden met normaal beheer. Bovendien blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de Wet van 20 november 1962 dat de wetgever hoofdzakelijk occasionele speculaties wou belasten.⁹⁰

Een andere soort belastingvrije handelingen zijn de baten van toevallige verhandelingen op de effectenbeurzen op termijn of contant, of anders gezegd de opbrengsten uit toevallige verhandelingen van effecten op de beurs. De aankopen en verkopen van roerende waarden zoals aandelen (op termijn of contant) worden niet belast omdat de handeling binnen het normaal beheer van het privévermogen valt. Om tot het normaal beheer van het privévermogen te behoren, mag er zich geen herhaling van winstgevendende verrichtingen voordoen.⁹¹ Doorgaans worden deze verrichtingen dus niet gekenmerkt door een speculatief karakter. Toch werd een (niet ter beurs genoteerd) aandelenpakket in het verleden door het hof van beroep in Luik belast als diverse inkomsten omwille van het speculatief karakter. De speculatieve bedoeling uitte zich in een wanverhouding tussen de aankoopprijs en verkoopprijs over een periode van amper een jaar waarin de belastingplichtige geen enkel dividend ontving.⁹²

Ter illustratie, de meerwaarde die een lid van een buitenlandse beleggingsclub ontvangt, zal behoren tot de baten van toevallige verhandelingen. In een voorafgaande beslissing werden drie voorwaarden geformuleerd om als lidmaatschap binnen het normaal beheer van het privévermogen te vallen. Ten eerste moeten de leden eigen spaarmiddelen uit het privévermogen gebruiken om te beleggen. Bovendien mogen die gebruikte middelen maar een beperkt deel vormen van de totale eigen spaargelden. Ten slotte mogen de leden geen zeggenschap hebben over het belegde geld in de beleggingsclub.⁹³

⁸⁹ Artikel 97, §2 WIB 1992; Wet van 25 april 2007, BS 10 mei 2007, van toepassing op de forfaitaire onkostenvergoedingen die zijn toegekend vanaf 1 januari 2007; J. WELLENS, "Vergoedingen voor kunstenaars", www.monkey.be.

⁹⁰ L. KELL, "De belastbaarheid van meerwaarden op aandelen in de personenbelasting", *TFR* 2005, nr. 285, (627) 636-638.

⁹¹ *Com. IB* 1992, nr. 90/8, 4°.

⁹² Luik 19 december 1991, *Bull. Bel.* 1993, 121.

⁹³ Voorafg. Besliss. Nr. 2016.530 van 11 oktober 2016, www.monkey.be.

Daarnaast kan een aandeelhouder ook genieten van een voordeel bij de rekening-courant. Een vennootschap kan een dienst verlenen aan een meerderheidsaandeelhouder door hem geen interest te laten betalen op de rekening-courant. De dienst neemt de houding aan van een geldlening zonder interestbetaling. De diverse inkomsten worden toegepast op het bedrag van de debet interesten die de aandeelhouder anders in normale situaties zou moeten betalen. De kwalificatie als diverse inkomsten vereist de afwezigheid van een beroepsrelatie tussen de aandeelhouder en de vennootschap. Dat wil zeggen dat de rol van de persoon in kwestie in de vennootschap beperkt is tot het aandeelhouderschap. Verder zou men kunnen proberen deze belasting te omzeilen door de dienst aan te merken als schenking, maar dit is hier niet mogelijk. Het doel van een handelsvennootschap omvat net het oogmerk om winst te maken. Dit is in strijd met het principe van een schenking.⁹⁴

5.3 Speculatie

Speculatie krijgt in de wet geen expliciete omschrijving en is daarom een subjectief begrip. Toch moet het begrip onderscheiden worden van *“de bedoeling die iedere belegger – beheerder van een privaat patrimonium – heeft om zijn beleggingen te doen opbrengen”*.⁹⁵ Vroeger werd speculatie enkel als feitenkwestie beoordeeld, maar na verloop van tijd werden in de rechtspraak toch criteria gevormd om de beoordeling te vereenvoudigen.

In de rechtspraak werd de nadruk voor de eeuwwisseling in 2000 voornamelijk gelegd op het begrip speculatie en minder op het begrip normaal beheer. Na de eeuwwisseling in 2000 werd speculatie in de rechtspraak minder belangrijk. Het werd vanaf dan beschouwd als slechts een van de door de wet bedoelde abnormale verrichtingen. Bovendien worden er in het artikel nog andere handelingen opgesomd die een activiteit belastbaar maken. Ook de minister van Financiën beschouwde speculatie niet langer als een noodzakelijk element om tot belastheffing over te gaan.⁹⁶

5.3.1 Voorwaarden

Er zijn twee hoofdvoorwaarden om de speculatieve intentie van de belastingplichtige te achterhalen. Eerst moet de belastingplichtige een belangrijk risico nemen op het ogenblik van de aankoop. Er moet een reële kans bestaan dat de belastingplichtige eindigt met een verlies. Ten tweede moet op datzelfde ogenblik ook de bedoeling aanwezig zijn om belangrijke winsten te realiseren door de wederverkoop. Die winst ontstaat vaak door een stijging van de marktwaarde van het desbetreffende goed. Een

⁹⁴ Brussel 15 juni 1999, *FJF* 2000, nr. 130, 360.

⁹⁵ I. VAN DE WOESTEYNE, *Fiscaal recht in essentie*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2017, 286.

⁹⁶ S. VAN CROMBRUGGE, “Abnormaal beheer privévermogen en speculatie”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1377, 13; K. VANDEVELDE, “Interne meerwaarden: de problematiek doorheen de jaren – een stand van zaken. Met een diverse inkomsten voorbeelden rechtspraakknipoog naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen”, *AFT* 2012, afl. 5, (12) 25-26.

belastingplichtige kan dan winst maken door de wederverkoop, zowel op korte termijn als op lange termijn. Het is vooral de intentie die belangrijk is op het moment van de aankoop om speculatie vast te stellen. Het moet duidelijk blijken dat de belastingplichtige deze handeling opzettelijk met speculatief inzicht stelde.⁹⁷

Vroeger was de verkoop binnen een korte termijn na de aankoop een essentieel kenmerk om speculatie vast te stellen. Ook het Hof van Cassatie omschreef speculatie als “*een opzettelijke aankoop met het oogmerk om met een voordeel te verkopen binnen een min of meer korte termijn*”.⁹⁸ Er zijn vandaag nog steeds situaties in de rechtspraak terug te vinden waar de wederverkoop binnen een korte termijn na de aankoop een doorslaggevend element is voor de rechter. Dit is klaarblijkelijk het geval wanneer het goed op dezelfde dag van de aankoop verkocht wordt.⁹⁹

Vandaag is de verkoop binnen een korte termijn na de aankoop niet meer noodzakelijk om speculatie vast te stellen. De focus bij speculatie verschoof echter naar de risicovolle handeling. De handeling moet op het moment van de aankoop een belangrijk risico inhouden voor de belastingplichtige. Het moet daarbij duidelijk zijn dat de belastingplichtige er bewust voor gekozen heeft om het betrokken goed te kopen met het risico op een verlies. Dit belet niet dat men nog steeds verwacht dat de handeling winst met zich zal meebrengen. Daarmee wordt teruggekoppeld naar de twee hoofdvoorwaarden om het speculatief inzicht te beoordelen.¹⁰⁰

De administratie heeft geprobeerd om in de rechtspraak deze criteria zo breed mogelijk te formuleren zodat er meer handelingen belast kunnen worden (*supra* Inleiding). Daartegenover wou de belastingplichtige het toepassingsgebied van deze criteria zoveel mogelijk beperken zodat hij finaal minder belastingen verschuldigd is op deze speculatieve handelingen. De rechter volgt in de rechtspraak vaak de beslissing van de administratie. Bij de beoordeling in de praktijk wordt de handeling met speculatief inzicht quasi altijd gelinkt aan het normaal of abnormaal beheer van het privévermogen. Bovendien gebruikt de administratie de speculatieve bedoeling ook als een mogelijk element om abnormaal beheer van het privévermogen vast te stellen.¹⁰¹

⁹⁷ W. DEFOOR en S. VERTOMMEN, “Diverse inkomsten van niet-roerende aard”, in L. DILLEN, L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1235-1236, nr. 1759.

⁹⁸ Cass. 18 mei 1977, *Bull.*, nr. 572, 607; M. ANDRE, “De begrenzing op fiscaal vlak van het normale beheer van een privaat vermogen”, *Bull. Bel.* 1992, afl. 719, (2350) 2428.

⁹⁹ Antwerpen 30 november 2004, *FJF* 2005, afl. 6, nr. 158, 571; Rb. Brussel 24 november 2004, *FJF* 2005, afl. 7, nr. 185, 669.

¹⁰⁰ *Vr. en Antw.* Kamer 2000-01, 7 juni 2000, nr. 48, 5687-5690 (Vr. nr. 386 Y. LETERME); K. VANDEVELDE, “Interne meerwaarden: de problematiek doorheen de jaren – een stand van zaken. Met een diverse inkomsten voorbeelden rechtspraakknipoog naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen”, *AFT* 2012, afl. 5, (12) 15-16.

¹⁰¹ *Com. IB* 1992, nr. 90/8.4; S. DE RAEDT, “Artikel 90, 1° WIB 1992 en de koker-theorie”, *TFR* 2012, nr. 420, 379-381.

Deze twee voorwaarden krijgen in de praktijk echter een subjectieve invulling. De subjectieve ingesteldheid bij een belastingplichtige is noodzakelijk om speculatie vast te stellen, want die ingesteldheid is net de intentie bij de aankoop om het goed later terug te verkopen.¹⁰² Het Hof van Cassatie omschreef de subjectieve ingesteldheid als *“het kopen van goederen, met het risico van verlies, maar met de verwachting door wederverkoop, winst te maken ten gevolge van de stijging van de marktwaarde”*.¹⁰³

Om die subjectiviteit af te remmen toetst men de intentie van de belastingplichtige vaak aan een derde voorwaarde. Bij de derde voorwaarde gaat de rechter na of de verrichtingen van het privévermogen op een normale wijze beheerd worden. Daartoe vergelijkt hij deze verrichtingen met gelijkaardige andere verrichtingen in normale omstandigheden. De rechter kan de derde voorwaarde beoordelen door middel van de criteria in de administratieve commentaar om het abnormaal beheer van het privévermogen vast te stellen. Ondanks de beschikbaarheid van criteria om speculatie vast te stellen, wordt de verrichting nog steeds als een feitenkwesitie beoordeeld. Daardoor is de rechter niet gebonden aan de gebruikelijke criteria om een inkomst te belasten.¹⁰⁴

5.3.2 Intentie op het moment van de aankoop

Wat deze twee voorwaarden gemeenschappelijk hebben, is het moment van de beoordeling. De bevoegde rechtsinstantie kijkt naar de intentie of de bedoeling van de belastingplichtige op het moment van de aankoop van het goed. Een belangrijk onderscheid moet gemaakt worden naargelang de belastingplichtige bijvoorbeeld initieel de bedoeling had om een onroerend goed te verkopen of te verhuren. De inkomsten die voortkomen uit de verkoop of de verhuur, zullen beiden anders belast worden. Als het onroerend goed oorspronkelijk aangekocht werd om snel terug met winst te verkopen, dan kunnen de inkomsten uit de verkoop belast worden volgens artikel 90, 1° WIB 1992.¹⁰⁵ Bij een gewone verkoop zonder bijkomende speculatieve intenties, kunnen de inkomsten uiteraard wel nog buiten het toepassingsgebied van artikel 90, 1° WIB 1992 blijven.

In de rechtspraak is men niet altijd eenduidig over de kwalificatie van de inkomsten uit de verhuur van een onroerend goed. Verhuur wijst meestal niet op een speculatief element, maar er moet wederom rekening gehouden worden met de feitelijke omstandigheden. Bij een snelle verkoop zou men ongeacht

¹⁰² Rb. Leuven 25 juni 2014, *Fisc.Koer.* 2004, nr. 19-20, 754-758; Rb. Brussel 19 april 2005, *FJF* 2005, afl. 9, nr. 24, 882; K. VERDUYCKT, “Beheer van privé-vermogen, speculatieve verrichtingen en beroepsbezigheden. Artikel 90, 1° W.I.B.: “een wettekstje van formaat””, *Jura Falc.* 2005-06, afl. 3, (377) 390-392.

¹⁰³ Cass. 6 mei 1988, *Bull.*, nr. 679, 122.

¹⁰⁴ *Com. IB* 1992, nr. 90/8.4; K. VANDEVELDE, “Interne meerwaarden: de problematiek doorheen de jaren – een stand van zaken. Met een diverse inkomsten voorbeelden rechtspraakknipoog naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen”, *AFT* 2012, afl. 5, (12) 17.

¹⁰⁵ Rb. Hasselt 24 oktober 2013, *FJF* 2015, afl. 3, nr. 75, 81.

de feitelijke omstandigheden meteen kunnen besluiten dat dit geen normaal beheer van het privévermogen betreft. Door rekening te houden met de feitelijke omstandigheden kan men tot een tegenovergestelde kwalificatie komen. De context rond deze verkoop kan immers bepalend zijn. Wanneer een belastingplichtige bijvoorbeeld met ernstige gezondheidsproblemen te kampen krijgt, kan het zijn dat hij zijn onroerend goed noodgedwongen moet verkopen. Dit betekent daarom niet dat deze persoon ook initieel de bedoeling had om na een korte termijn terug te verkopen. Als de rechter hier rekening mee houdt, dan kan hij de kwalificatie als diverse inkomsten uitsluiten.¹⁰⁶

Als de belastingplichtige initieel de bedoeling had om het betreffende onroerend goed te verhuren, moet hij dit wel bewijzen. Dit bewijs is ook belangrijk wanneer bijvoorbeeld een belastingplichtige beweert een onroerend goed te hebben verkocht nadat hij wel degelijk een poging ondernam om het te verhuren.¹⁰⁷

Het is de taak van de feitenrechter om de achterliggende intentie van de belastingplichtige na te gaan op het moment van de aankoop van een onroerend goed. De rechter maakt daarbij een afweging tussen de argumenten van de belastingplichtige en de motieven van de administratie. Als die intentie wijst op speculatie zal er mogelijks geen sprake zijn van normaal beheer van het privévermogen en zal de winst belast worden.¹⁰⁸

5.3.3 Noodzakelijkheid van speculatie

In het verleden – in het bijzonder bij het opstellen van de administratieve commentaar bij het artikel van de diverse inkomsten – was er volgens de administratie pas sprake van normale verrichtingen van een privévermogen wanneer er geen speculatie betrokken was bij de verrichting en wanneer er geen winstgevende bezigheid ontstond door herhaling.¹⁰⁹ De minister van Financiën bevestigde ook meermaals dit standpunt. Dat blijkt uit zijn antwoorden op de parlementaire vragen van bijvoorbeeld de heer VAN QUICKENBORNE en de heer LETERME.¹¹⁰

Bij de beoordeling van speculatie is de vraag van de heer VAN QUICKENBORNE wellicht een van de meest besproken parlementaire vragen. Er wordt onder andere gekeken naar de verhouding tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs. Indien de verkoopprijs excessief afwijkt van de aankoopprijs, dan kan dit wijzen op speculatie. Daarnaast wordt er ook rekening gehouden met de leningen die gebruikt worden

¹⁰⁶ Brussel 14 november 2012, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 5, 369 en *Fisc.Act.* 2013, afl. 18, 13-16.

¹⁰⁷ Gent 10 maart 2015, nr. 2014/AR/200, www.monkey.be.

¹⁰⁸ Cass. 18 mei 1977, *Bull.*, nr. 572, 607.

¹⁰⁹ *Com. IB* 1992, nr. 90/5.2.

¹¹⁰ *Vr. en Antw.* Kamer 2000-01, 7 juni 2000, nr. 48, 5687-5690 (Vr. nr. 386 Y. LETERME); *Vr. en Antw.* Senaat 1999-2000, 9 mei 2000, nr. 2-20, 929-931 (Vr. nr. 632 V. VAN QUICKENBORNE).

om de verrichting te financieren. Om dit te beoordelen, wordt de verhouding tussen de aangewende middelen en het eigen privévermogen nagegaan.¹¹¹

Vandaag is er in principe geen speculatie meer vereist om een handeling belastbaar te stellen onder artikel 90, 1° WIB 1992. Een handeling kan belast worden omdat ze buiten het normaal beheer van het privévermogen valt, zonder de aanwezigheid van enig speculatief element. Dit werd ook bevestigd in de rechtspraak.¹¹²

Deze loskoppeling ontstond vanaf het moment dat een verrichting binnen het normaal beheer van een privévermogen gecombineerd kon worden met een zekere vorm van speculatie. Deze combinatie volgt uit het feit dat de goede huisvader vandaag dynamisch en evolutief opgevat moet worden (*infra* 6.3 Goede huisvader). Het is echter maar mogelijk om deze twee begrippen te combineren als de speculatieve bedoeling zich niet heeft voorgedaan op het moment van de aankoop van het goed (of kort erna). Wanneer daarentegen de administratie concrete elementen van speculatie aan de grondslag kan aantonen, dan brengt dit met zich mee dat de gestelde handeling ook buiten het normaal beheer van het privévermogen valt.¹¹³

Toch leidt men vaak uit af de wet dat speculatie en verrichtingen buiten het normaal beheer twee aparte sleutelbegrippen zijn om te kunnen belasten volgens artikel 90, 1° WIB 1992. Er kan dan afzonderlijk getaxeed worden door enkel naar de kenmerken van een normaal beheer te kijken en door speculatie buiten bereik te houden.¹¹⁴

Vanaf het moment dat er sprake is van speculatie of verrichtingen buiten het normaal beheer, kan de handeling dus in principe belast worden onder artikel 90, 1° WIB 1992, mits bewijs door de administratie. Die apartheid blijkt ook uit de bewijslast van de administratie. De administratie gebruikt als bewijs voor belasting niet dat er speculatie aanwezig is, maar enkel dat er buiten het normaal beheer van het privévermogen gehandeld is. Daarmee wordt ook het toepassingsgebied verruimd, want er is geen speculatie nodig en dus kunnen er meer handelingen belast worden. Door dit toe te passen, wordt de wet in feite letterlijk geïnterpreteerd. Daar spreekt de wetgever namelijk over “*enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden*”.¹¹⁵ Het is daarbij nog maar eens duidelijk dat speculatie tegenover normaal beheer kan staan.¹¹⁶

¹¹¹ Vr. en Antw. Senaat 1999-2000, 9 mei 2000, nr. 2-20, 929-931 (Vr. nr. 632 V. VAN QUICKENBORNE).

¹¹² Cass. 30 november 2006, AR F.05.0066.F, www.cass.be; Rb. Leuven 25 juni 2014, *Fisc.Koer.* 2004, nr. 19-20, 754-758; Rb. Leuven 9 mei 2014, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 5, 552-554; Rb. Gent 22 april 2004, *FJF* 2005, afl. 9, nr. 255, 886.

¹¹³ *Ibid.*

¹¹⁴ Leuven 25 juni 2004, *Fisc.Koer.* 2004, afl. 19-20, 754-758.

¹¹⁵ Artikel 90, 1° WIB 1992.

¹¹⁶ B. WESTEN, “Interne meerwaarden op aandelen: op weg naar een nieuwe vermogensbelasting” in X, *Fiscus, i. m. geldmandje, schatkist. Een korf bijdragen uit 10 jaar fiscale rechtspraak*, Drongen, Antwoord, 2008, 82.

Dit houdt evenwel niet in dat het ontbreken van speculatief inzicht automatisch op normaal beheer zou duiden bij het uitoefenen van een verrichting buiten de beroepswerkzaamheid. Oorspronkelijk was speculatie wel een noodzakelijk gegeven om te kunnen belasten, maar door de vage formulering van het artikel kon men afleiden dat elke opbrengst belastbaar is als ze uit een abnormale verrichting met winstoogmerk voortkomt.¹¹⁷ Er zijn echter nog steeds voorbeelden in de rechtspraak te vinden (van vroeger en nu) waar de rechter de aanwezigheid van speculatie belangrijk vindt om over te gaan tot belastingheffing.¹¹⁸

5.4 Of diensten aan derden

Volgens de advocaat-generaal bij het arrest van 10 september 2010 van het Hof van Cassatie bestaat artikel 90, 1° WIB 1992 uit twee categorieën. Enerzijds bestaat het uit de meerwaarden op lichamelijke goederen. Anderzijds zijn er de diensten bewezen aan derden. Tot deze laatste categorie behoren bijvoorbeeld onlichamelijke goederen zoals de knowhow (*infra* 7.2 Onlichamelijke goederen).¹¹⁹

Volgens de auteur M. ANDRÉ (1992) bestaan de dienstverrichtingen ten bate van derden onder andere uit de erelonen en de commissielonen. Zo zal het ereloon van een universiteitsprofessor voor zijn occasioneel gehouden voordrachten onder de diverse inkomsten vallen. Deze kwalificatie geldt niet als de uitbetaling van zijn loon zou gebeuren door de universiteit zelf waaraan hij doceert. Dan zou die activiteit eerder een nevenactiviteit zijn. De inkomsten zouden daarbij aangemerkt worden als bijkomende bezoldiging. Kortom, de diensten bewezen aan derden mogen niet behaald worden binnen zijn beroepswerkzaamheid en moeten een occasioneel of toevallig karakter bezitten.¹²⁰

Bovendien kunnen de inkomsten die een belastingplichtige haalt uit de rol van tolk of beëdigd vertaler bij de rechtbank mogelijks ook belast worden als diverse inkomsten. In de regel worden deze inkomsten toch belast als baten van een winstgevende bezigheid. De kwalificatie van diverse inkomsten zal maar van toepassing zijn als de belastingplichtige deze taak vrijwillig en occasioneel of toevallig uitoefent.¹²¹

Hetzelfde geldt voor de honoraria die gerechtelijke deskundigen ontvangen. Deze maken eveneens deel uit van de dienstverrichtingen ten bate van derden. De kwalificatie van de inkomsten betreft opnieuw een feitenkwestie. Daarvoor worden de criteria van de beroepsinkomsten gebruikt (*supra* 4. Buiten het

¹¹⁷ Rb. Luik 30 januari 2006, *FJF* 2008, nr. 33; L. KELL, "De belastbaarheid van meerwaarden op aandelen in de personenbelasting", *TFR* 2005, nr. 285, (627) 638-639.

¹¹⁸ Gent 24 februari 2009, nr. 2003/AR/108, www.monkey.be; Hasselt 11 februari 2004, *Fiscoloog* 2004, nr. 928, 10.

¹¹⁹ K. JANSSENS, "Belastbare grondslag is hele opbrengst uit inbreng knowhow", *Fisc.Act.* 2010, afl. 35, 5-7.

¹²⁰ M. ANDRÉ, "De begrenzing op fiscaal vlak van het normale beheer van een privaat vermogen", *Bull.Bel.* 1992, afl. 719, (2350) 2368.

¹²¹ Antwerpen 15 oktober 2007, *FJF* 2008, afl. 9, nr. 254, 965; Antwerpen 14 oktober 1993, *FJF* 1994, nr. 184, 419.

uitoefenen van een beroepswerkzaamheid). Gewoonlijk worden deze inkomsten ook belast als baten uit een winstgevende bezigheid en niet als diverse inkomsten.¹²²

Daarnaast zijn er de commissielonen die betaald worden om meerdere partijen samen te brengen. Een verzekeringsonderneming zal een commissieloon betalen aan een werknemer wanneer die werknemer zijn eigen verzekeringscontracten en die van zijn naaste familieleden bij die verzekeringsonderneming afsluit. Hetzelfde geldt min of meer voor een notarisbediende die tussenkomt bij de afsluiting van een lening. Daarbij moet de notarisbediende eerst proberen zijn cliënt te overtuigen om een lening af te sluiten bij een vooraf bepaalde financiële instelling. Als hem dat lukt, krijgt de bediende van die financiële instelling een commissieloon in ruil voor zijn dienst. Alhoewel men een link met de beroepswerkzaamheid zou kunnen zien, wordt een dergelijke handeling toch belast als divers inkomen want er bestond geen overeenkomst tussen het notariskantoor en de financiële instelling. Het notariskantoor zelf had niets te maken met de afspraak die overeengekomen werd tussen de notarisbediende, de cliënt en de financiële instelling. Een café-eigenaar kan ook een commissieloon ontvangen wanneer hij zijn handelsfonds verkoopt aan een nieuwe eigenaar. Hij moet die nieuwe eigenaar verplichten zijn dranken te blijven afnemen bij dezelfde oude brouwerij. In ruil voor het handelsfonds krijgt de vroegere café-eigenaar dan een commissieloon van de brouwerij. Deze commissielonen worden belast als diverse inkomsten.¹²³

Een makelaar kan ervoor kiezen om (gedeeltelijk) afstand te doen van zijn commissieloon ten voordele van de natuurlijke persoon die bij hem een hypothecaire lening aangaat voor de aankoop en verbouwing van een onroerend goed. Afhankelijk van de aanwending van het onroerend goed voor privé- of beroepsdoeleinden zal het voordeel anders belast worden. Wanneer deze natuurlijke persoon de bedoeling heeft om met deze lening een onroerend goed te financieren die hij alleen voor privédoeleinden zal aanwenden, dan zal het voordeel binnen het normaal beheer van het privévermogen vallen. Bijgevolg zijn de inkomsten niet belastbaar. Als deze persoon een werknemer of bedrijfsleider is die het onroerend goed zal gebruiken voor de uitoefening van zijn beroepsdoeleinden, dan moeten de beroepskosten afgetrokken worden van het afgestane commissieloon. Wanneer deze persoon ten slotte een belastingplichtige is die het onroerend goed volledig of gedeeltelijk zal aanwenden voor zijn beroepswerkzaamheid, dan zal het beroepsgedeelte van het afgestane loon belast worden als beroepsinkomst.¹²⁴

¹²² *Com. IB* 1992, nr. 23/228.

¹²³ Bergen 23 mei 2008, *FJF* 2010, afl. 5, nr. 132, 538; Antwerpen 10 mei 1993, *FJF* 1994, nr. 37, 87; A. TIBERGHIEN, "Hoofdstuk IV – Diverse inkomsten" in A. TIBERGHIEN, *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2017, 331-371, 360-361, nr. 1298,40.

¹²⁴ Circ. nr. 13/2011 van 17 maart 2011, www.fisconetplus.be; F. VANDENBERGHE, *Handboek personenbelasting 2017*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2017, 891.

6 Daaronder niet begrepen normale verrichtingen van het beheer van een privévermogen

De normale verrichtingen van het beheer van een privévermogen vallen in principe onder de belastingvrijheid van het artikel, maar daar worden vooraf drie voorwaarden aan gekoppeld. De verrichtingen moeten een winst creëren die alleen maar uit het normaal beheer gehaald kan worden. Daarnaast is het ook belangrijk dat diezelfde winst voortkomt uit het normaal beheer van het privévermogen. Dit is het vermogen zonder professioneel karakter. Als laatste moeten de inkomsten die in het privévermogen terecht komen, opgesomd staan in de wet. Dit zijn de onroerende goederen, de portefeuillewaarden en de roerende voorwerpen (*infra* 7.1 Goederen volgens de wet).¹²⁵

6.1 Tweede voorwaarde

Om de tweede voorwaarde op te stellen, richtte de administratie zich rechtstreeks tot de uitzondering van artikel 90, 1° WIB 1992. Een verrichting kan pas belast worden als occasionele of toevallige winst of baat wanneer de verrichting het resultaat is van het abnormaal beheer van het privévermogen. Indien de verrichting wel binnen het normaal beheer van het privévermogen valt, dan kan de verrichting vrijgesteld worden van belasting in artikel 90, 1° WIB 1992. Een onroerende verrichting kan daarna wel nog belast worden als diverse inkomst onder artikel 90, 8° en 10° WIB 1992 (*supra* 2.1 Diverse inkomsten als kapstokvariabele).¹²⁶

Het verslag van de commissie voor de Financiën van de Senaat bespreekt het normaal beheer volgens de aard van de goederen en volgens de aard van de daden. Het gaat dus zowel over de goederen zelf als over de manier waarop die goederen verkregen zijn. Dit verslag werd gepubliceerd tijdens de parlementaire voorbereiding van de fiscale hervormingswet van 20 november 1962:

“Feitelijk wijkt het beheer van een vermogen af van de uitoefening van een winstgevende betrekking of van een speculatie, zowel door de aard van de goederen – d.w.z. onroerende goederen, waarden in portefeuille, roerende voorwerpen (allemaal goederen die normalerwijze een privé- vermogen uitmaken) – als door de aard van de daden die met betrekking tot die goederen worden verricht: daden die een goed huisvader verricht voor het dagelijks beheer, maar tevens met het oog op het winstgevend maken, de tegeldemaking en de wederbelegging van bestanddelen van een vermogen,

¹²⁵ K. VANDEVELDE, “Interne meerwaarden: de problematiek doorheen de jaren – een stand van zaken. Met een knipoog naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen”, *AFT* 2012, afl. 5, (12) 14.

¹²⁶ *Com. IB* 1992, nr. 90/3.

*d.i. van goederen die hij heeft verkregen door erfopvolging, schenking of door eigen sparen, of nog als wederbelegging van vervreemde goederen.*¹²⁷

Het bijvoeglijk naamwoord “normaal” wordt gekoppeld aan het beheer van het vermogen zoals de wet het zelf zegt. De normaliteit van het beheer wordt dus beïnvloed door het voorwerp dat zich in het patrimonium bevindt. Dat wil zeggen dat het vermogen kan aangroeien omdat de vermogensbestanddelen op een normale manier tot het patrimonium toegetreden zijn.¹²⁸

6.2 Normaal beheer

Het normaal beheer van het privévermogen krijgt in de rechtspraak niet steeds eenzelfde invulling. De rechter moet rekening houden met verschillende feitelijke omstandigheden om een verrichting als normaal of abnormaal te kwalificeren. Ten eerste wordt het gedrag van de zogenaamde goede huisvader bestudeerd door het te vergelijken met het gedrag van een normaal en voorzichtig persoon in gelijkaardige omstandigheden. Een goede huisvader wordt in de rechtspraak en rechtsleer vaak gedefinieerd als een normale en voorzichtige huisvader. Er bestaat echter geen universele goede huisvader die als referentie gebruikt kan worden (*infra* 6.3 Goede huisvader). Het is de taak van de fiscus om te bewijzen waarom inkomsten uit een verrichting belast moeten worden als diverse inkomsten. Vervolgens moet de administratie rekening houden met de omvang van het vermogen dat de belastingplichtige beheert. Hoe groter dat vermogen, hoe groter het risico dat de belastingplichtige zich kan permitteren en hoe meer professionalisering er ingeschakeld kan worden bij het beheer ervan.¹²⁹

Het normaal beheer van een privévermogen werd in het verleden vaag gedefinieerd. Het was niet duidelijk in welke gevallen men artikel 90, 1° WIB 1992 kon toepassen. Dat bleek ook uit de inhoud van de vele parlementaire vragen waar de minister van Financiën telkens met een gelijklopend antwoord reageerde.¹³⁰ De diverse inkomsten worden al sinds hun ontstaan hoofdzakelijk beoordeeld als feitenkwestie, maar door de jaren heen werden er in de rechtspraak toch een aantal criteria gevormd om het abnormaal beheer van een privévermogen vast te stellen (*infra* 6.4 Criteria voor onroerende verrichtingen). De combinatie van de feitelijke omstandigheden en de gebruikelijke criteria zorgen ervoor dat de fiscus een moeilijke taak krijgt om het abnormaal beheer te bewijzen.¹³¹

¹²⁷ Verslag van de Commissie voor de Financiën van de Senaat, *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366, 147.

¹²⁸ ANDRE, M., “De begrenzing op fiscaal vlak van het normale beheer van een privaat vermogen”, *Bull.Bel.* 1992, afl. 719, (2350) 2385.

¹²⁹ L. KELL EN L. VANHEESWIJKCK, “De belastbaarheid van abnormale verrichtingen van beheer” in L. MAES, H. DE CRIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal praktijkboek Directe Belastingen 2007-2008*, Mechelen, Kluwer, 60-61.

¹³⁰ *Vr. en Antw.* Kamer 2000-01, 27 september 2000, nr. 62, 6982 (*Vr. nr. 463 G. LENSSEN*); K. VERDUYCKT, “Beheer van privé-vermogen, speculatieve verrichtingen en beroepsbezigheden. Artikel 90, 1° W.I.B.: “een wettekstje van formaat””, *Jura Falc.* 2005-06, afl. 3, (377) 394-396.

¹³¹ Rb. Hasselt 24 oktober 2013, *FJF* 2015, afl. 3, nr. 75, 81; B. WAUTERS, “Belasting op meerwaarden op onroerende goederen”, *Not.Fisc.M.* 2001, afl. 4, 93-122.

De administratie kan aan de ene kant proberen te bewijzen dat een handeling gesteld werd met speculatief inzicht. Aan de andere kant kan er ook teruggevallen worden op de criteria om het abnormaal beheer van het privévermogen vast te stellen. De administratie mag daarvoor alle bewijsmiddelen van het gemeen recht gebruiken, met uitzondering van de eed.¹³²

In het algemeen kan de fiscus een verrichting slechts belasten wanneer hij bewijst dat de opbrengst voldoet aan de voorwaarden van de wet. Indien de fiscus deze voorwaarden niet kan bewijzen, dan blijft de opbrengst onbelast. Bij de invoering van artikel 67 in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen werden alle diverse inkomsten initieel belastbaar gesteld, “*met uitzondering van de normale verrichtingen van beheer*”. Daardoor werden de normale verrichtingen van het privévermogen als uitzondering beschouwd op de algemene belastbaarheid van de diverse inkomsten.¹³³

Aangezien het artikel van de diverse inkomsten al in 1962 in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen verscheen, begon men op een gegeven moment in de rechtspraak en rechtsleer te twijfelen of het initiële uitgangspunt uit 1962 nog voldoende actueel was. In 1992 werd de Nederlandstalige tekst van het artikel nog aangepast door onder andere “*met uitzondering van*” te vervangen door “*daaronder niet begrepen*”. Het normaal beheer werd vanaf dan niet meer expliciet als uitzondering beschouwd, maar wel als niet begrepen onder de belastbare diverse inkomsten. Verandert de verhouding hier naar de belastbaarheid als uitzondering? De rechtbank van eerste aanleg in Hasselt was ervan overtuigd dat deze verandering leidde tot de overgang naar belastbaarheid als uitzondering.¹³⁴

Door de aanpassing van de wettekst zou men kunnen vermoeden dat het niet de bedoeling was van de wetgever om de belasting hier expliciet als uitzondering te beschouwen. Dat blijkt ook uit de parlementaire voorbereidingen bij de Wet van 20 november 1962 waar de wetgever de bewijslast van het normaal beheer toevertrouwde aan de fiscale administratie. Normalerweise zou de wetgever er immers voor kiezen om de fiscus het uitgangspunt van de belasting te laten bewijzen en niet de uitzondering.¹³⁵

Men blijft er toch van uitgaan dat de administratie moet bewijzen dat er een abnormale verrichting plaats vond, maar de administratie zelf keert deze bewijslast echter om. Ze maakt de veronderstelling dat elke winst of baat uit een verrichting belast wordt als diverse inkomst wegens het abnormale beheer. Het enige mogelijke bewijs is dan het tegenbewijs door de belastingplichtige. De belastingplichtige zal proberen te bewijzen dat een handeling tot het normaal beheer van het privévermogen behoort. Hij wil finaal immers zo weinig mogelijk belasting verschuldigd zijn. Een loutere betwisting van het standpunt van de

¹³² Artikel 340 WIB 1992; Gent 24 februari 2009, nr. 2003/AR/108, www.monkey.be.

¹³³ (oud) artikel 67, 1° WIB 1962; GwH 15 juni 2017, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 14, 769-772.

¹³⁴ Rb. Hasselt 28 februari 2007, *Fisc.Koer* 2007, afl. 8, 426-430; GwH 15 juni 2017, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 14, 769-772.

¹³⁵ Verslag van de Commissie voor de Financiën van de Senaat, *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366, 148; GwH 15 juni 2017, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 14, 769-772.

administratie volstaat niet in dit geval. De belastingplichtige moet het bewijs leveren aan de hand van feitelijke en juridische gegevens. Dit kan hij bijvoorbeeld doen door de samenstelling van zijn vermogen toe te lichten of door de redenen van de aankoop (en eventueel de verkoop) mee te delen. Om buiten het toepassingsgebied van de diverse inkomsten te blijven, moet hij bewijzen dat hij over voldoende eigen vermogen beschikt. Bovendien mogen de redenen van zijn aankoop (en verkoop) niet ingegeven zijn door speculatieve bedoelingen. Dit tegenbewijs is daarmee het enige redmiddel die de belastingplichtige heeft om belasting te vermijden.¹³⁶

6.3 Goede huisvader

6.3.1 Definitie

Om te bepalen of een belastingplichtige binnen of buiten het normaal beheer van het privévermogen handelde, moet de feitenrechter de handelingen van een goede huisvader analyseren. De rechtbank van eerste aanleg in Leuven definieert een goede huisvader als *“een goed geïnformeerde en goed opgeleide privépersoon die zijn privévermogen op actieve wijze passend doet renderen”*.¹³⁷

Vandaag moeten het normaal beheer en de goede huisvader als twee dynamische begrippen opgevat worden. De rechter moet rekening houden met de situatie waarin de belastingplichtige zich bevindt, zowel op professioneel als op financieel vlak. Dit bevestigt nog maar eens dat dergelijke beoordeling een feitenkwestie is.¹³⁸

Bovendien evolueerde het gedrag van de goede huisvader door de jaren heen. De goede huisvader is niet meer dezelfde goede huisvader zoals hij ontstond bij de invoering van de wet omdat de economische wereld sinds 1962 een enorme evolutie doorgemaakt heeft. Er is sprake van een toename van het aantal goede huisvaders die ervoor kiezen om hun vermogen zo winstgevend mogelijk te beleggen. Vroeger was de activiteit op de beurs niet weggelegd voor de gewone werknemer. Vandaag zijn quasi alle beleggingen (op de beurs) voor bijna iedereen beschikbaar. Een doorsnee gezin zal zich niet langer beperken tot beleggingen in obligaties, maar krijgt nu ook toegang tot opties bijvoorbeeld. Bovendien mogen deze verrichtingen niet opgevat worden als speculatie of als abnormale verrichtingen van beheer van een privévermogen.¹³⁹

¹³⁶ K. VANDEVELDE, “Interne meerwaarden: de problematiek doorheen de jaren – een stand van zaken. Met een diverse inkomsten voorbeelden rechtspraakknipoog naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen”, *AFT* 2012, afl. 5, (12) 13-20.

¹³⁷ Rb. Leuven 9 mei 2014, nr. 12/1940/A, www.monkey.be.

¹³⁸ *Ibid.*

¹³⁹ P. RENS en H. VANHULLE, “Het normaal beheer van een privé-vermogen anno 2005: evolueert de fiscus mee?”, in B. TILLEMEN en A. VERBEKE, *Liber Amicorum KULAK. Actualia vermogensrecht*, Brugge, die Keure, 2005, 238; K. VANDEVELDE, “Interne meerwaarden: de problematiek doorheen de jaren – een stand van zaken. Met een knipoog naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen”, *AFT* 2012, afl. 5, (12) 17-18.

Een goede huisvader moet altijd de intentie hebben om zijn privévermogen te doen aangroeien of te behouden. De scheidingslijn tussen speculatie en normaal beheer wordt daardoor vager. De goede huisvader moet zich vandaag niet langer beperken tot het louter aanhouden van zijn privévermogen. Het gebruik van een zekere vorm van speculatie wordt toegestaan binnen het beheer van zijn privévermogen (*supra* 5.3.4 Noodzakelijkheid van speculatie). Een goede huisvader kan ook binnen het normaal beheer van zijn privévermogen een handeling op korte termijn stellen. Dit is toegelaten wanneer hij de handeling afwisselt met andere handelingen over een langere termijn.¹⁴⁰

6.3.2 Op een legale wijze

Een actief winstgevend beheer betekent echter niet dat de goede huisvader zijn gerealiseerde winsten mag verbergen. Bij dat beheer mag hij in geen geval de wet overtreden. Er mag bij de verrichting wel sprake zijn van belastingontwijking. De rechtbank van eerste aanleg in Brussel bevestigde dat de goede huisvader altijd het recht heeft om voor de minst belaste weg te kiezen. Dit recht is een rechtstreeks gevolg van het grondwettelijk legaliteitsbeginsel. Er bestaat initieel geen enkele regel waar de belastingplichtige verplicht belasting verschuldigd is. De keuze voor de minst belaste weg zal ook meespelen in de beoordeling van het normaal beheer als feitenkwestie.¹⁴¹

Verder werd in het verleden ook nog de vraag gesteld of verduisterd geld al dan niet belastbaar is. Als een werknemer onrechtmatig inkomsten aan zichzelf toe-eigent, dan kunnen deze onrechtmatige inkomsten ook diverse inkomsten zijn. Onrechtmatig betekent hier dat de toe-eigening zonder het medeweten van zijn werkgever gebeurde. Het toe-eigenen zelf kan gebeuren als een werknemer sommen geld int door het uitschrijven van valse facturen. Dit zijn vanzelfsprekend geen bezoldigingen van de werknemer volgens artikel 31 WIB 1992, maar wel diverse inkomsten in de zin van artikel 90 WIB 1992 op voorwaarde dat het geld occasioneel verduisterd werd. Kortom, de kwalificatie van de inkomsten zal afhangen van de duur en de omvang van de fraude.¹⁴²

Wanneer een zogenaamde huisvader de gangbare “*wettelijke en reglementaire voorschriften*” niet naleeft, behoren zijn handelingen niet langer tot het normaal beheer van het privévermogen.¹⁴³ Bij wijze van illustratie werden op 15 februari 2005 in Luik de inkomsten van een belastingplichtige belast als

¹⁴⁰ *Com. IB. 1992*, nr. 90/5.1; Cass. 18 mei 1977, *Bull.*, nr. 572, 607; M. GHYSELEN, “Inkomstenbelasting – D. Diverse inkomsten”, in J. COUTURIER (ed.), *Fiscaal Vermogensbeheer*, Antwerpen, Kluwer, losbl., titel I, hfdst. 2, afd. 1, §5, nr. 7580.

¹⁴¹ Rb. Brussel 16 februari 2011, *Fisc.Act.* 2011, afl. 23, 6-10; K. VANDEVELDE, “Interne meerwaarden: de problematiek doorheen de jaren – een stand van zaken. Met een knipoog naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen”, *AFT* 2012, afl. 5, (12) 19-20.

¹⁴² Rb. Bergen 14 april 2015, *FJF* 2016, afl. 10, nr. 276, 332; K. JANSSENS, “Is verduisterd geld dan toch niet belastbaar?”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 25, 1-4.

¹⁴³ W. DEFOOR en S. VERTOMMEN, “Diverse inkomsten van niet-roerende aard”, in L. DILLEN, L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1236, nr. 1759.

diverse inkomsten na de overtreding van de wettelijke regels. Door te speculeren op koersverschillen tussen de vrije en gereguleerde valutamarkt kon de belastingplichtige aanzienlijke winsten maken. Om deze winsten te kunnen realiseren, overtrad hij de wettelijke en reglementaire voorschriften die van toepassing zijn op deze markten.¹⁴⁴

De daden zelf die de goede huisvader stelt, zijn tweeërlei. Het moeten daden zijn voor het dagelijks beheer, maar daarnaast zijn de daden ook bedoeld om het vermogen winstgevend te maken, te gelde te maken en te wederbeleggen. Niet eender welke goederen mogen gebruikt worden om deze daden te verrichten. De goederen of inkomsten moeten op een normale wijze in het privévermogen terechtgekomen zijn, bijvoorbeeld als gevolg van een erfenis of schenking (*infra* 6.4 Criteria voor onroerende verrichtingen). Wanneer een belastingplichtige een geërfd stuk grond verkavelt en voorbereidt om later eventueel met een meerwaarde te verkopen, dan zal deze verrichting als gevolg van de erfenis toch vrijgesteld blijven van belasting. Deze vrijstelling geldt echter niet als een belastingplichtige zelf een (on)gebouwd onroerend goed aankoopt.¹⁴⁵

Daarbij aansluitend had de heer DE PAGE – een belangrijke jurist in de Belgische geschiedenis – de daden van een goede huisvader ook gedefinieerd als winstgevende daden. Het is toegelaten dat elke belastingplichtige zijn privévermogen zo goed mogelijk beheert op een winstgevende manier. Het hof van beroep in Gent volgde op 15 juni 1973 ook dat standpunt door te aanvaarden dat winstnastreving alleen maar duidt op het normaal beheer van het vermogen.¹⁴⁶

6.4 Criteria voor onroerende verrichtingen

In de diverse inkomsten worden meer onroerende dan roerende verrichtingen waargenomen door de administratie. Om inkomsten te genieten uit een onroerende verrichting moet de belastingplichtige eerst een notariële akte laten opmaken. Door die tegeldemaking wordt de administratie op de hoogte gebracht van de onroerende verrichting op zich. De administratie wordt niet op een dergelijke manier ingelicht over roerende verrichtingen zodat ze minder getoetst kunnen worden aan artikel 90, 1° WIB 1992.¹⁴⁷

De inkomsten uit de verkoop van een onroerend goed kwalificeren binnen een inkomstencategorie is niet eenvoudig door de verschillende kwalificatiemogelijkheden. De inkomsten worden behandeld als beroepsinkomsten als ze voortkomen uit een beroepswerkzaamheid. Bij afwezigheid van de band met de beroepswerkzaamheid kunnen ze in principe belast worden als diverse inkomsten. Het is ook nog mogelijk

¹⁴⁴ Luik 15 februari 1995, *FJF* 1995, nr. 107, 235.

¹⁴⁵ *Com. IB* 1992, nr. 90/8.8; E. LESAGE, "Opbrengsten belastbaar als diverse inkomsten", *Pacioli* 2008, afl. 257, 4-7.

¹⁴⁶ Voorafg. Besliss. Nr. 2011.083 van 5 juli 2011, www.monkey.be.

¹⁴⁷ L. KELL EN L. VANHEESWIJKCK, "De belastbaarheid van abnormale verrichtingen van beheer" in L. MAES, H. DE CRIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal praktijkboek Directe Belastingen 2007-2008*, Mechelen, Kluwer, 49-51.

dat er helemaal geen belasting verschuldigd is wanneer de inkomsten behoren tot het normaal beheer van het privévermogen.¹⁴⁸ De administratie somde daarom in haar administratieve commentaar bij artikel 90 WIB 1992 een aantal kenmerken op waaraan een onroerende verrichting zou moeten voldoen om buiten het normaal beheer van een privévermogen te vallen.¹⁴⁹

Volgens de administratie is de wijze waarop het onroerend goed in het vermogen is terechtgekomen het belangrijkste element om abnormaal beheer vast te stellen. Er is echter een combinatie nodig van twee of meerdere criteria waardoor de enkele aanwezigheid van dit kenmerk niet volstaat om over te gaan tot belastingheffing.¹⁵⁰ Met deze abnormale wijze bedoelt de wetgever dat de inkomsten niet in het vermogen mogen terechtkomen door erfenis, schenking, persoonlijk sparen of wederbelegging. Inkomsten uit de verkoop van zand dat zich initieel in de bodem bevond bijvoorbeeld, kunnen binnen het normaal beheer van het privévermogen vallen, mits er voldaan wordt aan twee voorwaarden. De oorspronkelijke eigenaar mag als zelfstandige beroepswerkzaamheid geen vastgoedhandelaar zijn. Bovendien moet het zand op een normale wijze in zijn vermogen terecht gekomen zijn, bijvoorbeeld door erfenis. Dan pas zal de handeling onbelast blijven. Een gelijkaardige verrichting kan echter wel belast worden bij afwijkende feitelijke omstandigheden.¹⁵¹

De rechter kan vaak de bedoeling van de belastingplichtige afleiden uit het gebruik van leningen om een verrichting te financieren. Afhankelijk van de bedoeling van de belastingplichtige zal er een ander soort krediet gekozen worden. Wanneer de belastingplichtige een krediet kiest dat wijst op de wederverkoop op korte of lange termijn, zal de administratie het speculatief inzicht van de belastingplichtige proberen aan te tonen.¹⁵²

De rechter kan dit criterium ook gebruiken om het speculatief inzicht van de belastingplichtige aan te tonen. Dat speculatief inzicht wordt gekenmerkt door twee voorwaarden (*supra* 5.3.1 Voorwaarden). Bij de eerste voorwaarde moet de rechter aantonen dat de belastingplichtige een aanzienlijk risico nam. Wanneer een belastingplichtige vreemd vermogen aangaat om de aankoop van een goed te financieren, kan dit wijzen op een risicovolle handeling. Er moet evenwel gekeken worden naar de verhouding van de lening tot de eigen middelen. De lening moet duidelijk van grote omvang zijn om voldoende risicovol te zijn. Het vreemd vermogen zal echter niet bepalen hoeveel winst men daarbij kan realiseren. Het zal

¹⁴⁸ *Com. IB* 1992, nr. 90/8.2.

¹⁴⁹ *Com. IB* 1992, nr. 90/8.4.

¹⁵⁰ *Com. IB* 1992, nr. 90/8.4; X, "Winsten uit nevenactiviteiten kunnen diverse inkomsten zijn", *Fiscoloog* 1999, afl. 724, 7.

¹⁵¹ *Vr. en Antw. Kamer* 2002-03, 9 januari 2003, nr. 161, 20724-20725 (Vr. nr. 1204 L. VAN CAMPENHOUT); M. ANDRE, "De begrenzing op fiscaal vlak van het normale beheer van een privaat vermogen", *Bull. Bel.* 1992, afl. 719, (2350) 2393.

¹⁵² *Com. IB* 1992, nr. 90/8.6, 19°.

moeilijker zijn om te bepalen of een belastingplichtige vooraf uitdrukkelijk de verwachting had om winsten te realiseren bij de wederverkoop of niet.¹⁵³

Verbeteringswerken kunnen ook leiden tot abnormaal beheer van het privévermogen. Verkavelings- of herstellingswerken kunnen bijvoorbeeld behoren tot de criteria van prestaties die de inkomsten belasten als diverse inkomsten. Indien de inkomsten uit de verhuur van een onroerend goed daardoor gekwalificeerd worden als diverse inkomsten, overtreedt deze kwalificatie echter de regel van de typedwang. De verhuurders geven in het kader van de typedwang hun opbrengsten vaak initieel aan als onroerende inkomsten omdat ze ook verkregen werden uit onroerende goederen, maar daar is de fiscus het niet mee eens. Hij zou deze inkomsten echter liever als diverse inkomsten kwalificeren. Daarbij verwijst hij onder meer naar de verhuurder voor de geleverde prestaties en de uitgevoerde verbeteringswerken.¹⁵⁴

Als er bij de aankoop van een stuk grond al een verkavelingsplan bestond, dan wordt de volledige handeling belast als divers inkomen. Door het verkavelingsplan vermoedde het Hof dat de belastingplichtige het onroerend goed terug zou verkopen.¹⁵⁵

Ook het aantal verrichtingen speelt een rol bij het bepalen van het beheer van het privévermogen. Volgens de auteur M. ANDRÉ (1992) kunnen de verrichtingen in kwestie zowel alleenstaand als veelvuldig zijn. Een enkele verrichting kan volstaan om belasting te heffen. Het moeten daarbij niettemin afzonderlijke of geïsoleerde verrichtingen zijn, want de rechter houdt vaak ook rekening met feitelijke omstandigheden. Om daarentegen tot het normaal beheer van het privévermogen te behoren, moeten slechts een “*gering aantal verrichtingen*” plaatsvinden volgens de administratieve commentaar.¹⁵⁶

De hulp inschakelen van een gespecialiseerd persoon kan ook helpen om het abnormaal beheer van een onroerende verrichting te bewijzen. Volgens de auteurs P. RENS en H. VANHULLE (2005) heeft iedere belastingplichtige het recht om het beheer van zijn vermogen over te laten aan een gespecialiseerd persoon. De belastingplichtige moet dan de opdracht geven aan de gespecialiseerde beheerder om naar eigen behoeften zijn vermogen te beleggen. Daarbij kan er discussie ontstaan omdat de beroepsactiviteit van de gespecialiseerde vermogensbeheerder er net uit bestaat om vermogens zo optimaal mogelijk te beheren. De tussenkomst van een vastgoedmakelaar bij de verkoop van een onroerend goed bijvoorbeeld heeft geen gevolgen voor de verkoper zelf. Kortom, de beroepsactiviteit van de vermogensbeheerder

¹⁵³ Gent 10 maart 2015, nr. 2014/AR/200, www.monkey.be; Gent 14 oktober 2008, TFR 2011, nr. 404, 578.

¹⁵⁴ Gent 15 maart 2016, *Fisc.Koer.* 2016, afl. 10, 671-675; Rb. Brugge 17 maart 2014, *Fisc.Koer* 2014, afl. 15, 589-592 en *FJF* 2015, afl. 3, nr. 74, 80.

¹⁵⁵ Cass. 18 mei 1977, *Bull.*, nr. 572, 607.

¹⁵⁶ *Com. IB* 1992, nr. 90/8.8.

heeft geen gevolgen voor de belastingheffing van de opdrachtgever in kwestie. Ten slotte moeten de verrichtingen vergeleken worden met gelijkaardige verrichtingen van een normaal persoon in dezelfde omstandigheden. Aangezien velen ervoor kiezen om bij een aanzienlijk groot vermogen een gespecialiseerde vermogensbeheerder in te schakelen, lijkt dit in deze context hier niet abnormaal.¹⁵⁷

Een belastingplichtige die actief is in de vastgoedsector heeft de mogelijkheid om zijn persoonlijke kennis te gebruiken om onroerende verrichtingen uit te voeren. De aanwending van zijn kennis kan nadien wel bijdragen tot de kwalificatie van abnormaal beheer.¹⁵⁸ Daarentegen moet een belastingplichtige die actief is in de vastgoedsector vrij zijn om naast zijn beroepsvermogen ook handelingen te stellen met betrekking tot het normaal beheer van zijn privévermogen. Hij moet de mogelijkheid krijgen om daarbij gebruik te maken van zijn intellectuele en professionele ervaring en kennis. Dit gebruik zal pas bij de diverse inkomsten kunnen aansluiten als de handeling gesteld wordt met betrekking tot het privévermogen. Indien dit niet het geval is, kan de aanwending van de eigen kennis leiden tot beroepsinkomsten¹⁵⁹

De beroepsfotograaf die vakantiefoto's neemt in zijn vrije tijd zou op het eerste zicht kunnen behoren tot het normaal beheer van het privévermogen. Bij nader aanzien zal toch blijken dat deze inkomsten niet als diverse inkomsten belast worden omdat hij de gemaakte foto's met het oog op winst voor zijn beroepsdoeleinden gebruikte. Deze realisatie werd mede mogelijk gemaakt door het aanwenden van zijn professionele ervaring en kennis. Er werd ook rekening gehouden met andere feitelijke omstandigheden zoals de investeringen en de contacten. Het bleek echter niet de eerste keer te zijn dat hij dergelijke inkomsten genereerde. Hieruit volgt dat deze inkomsten niet tot het normaal beheer van het privévermogen kunnen behoren.¹⁶⁰

De kwalificatie van een aankoop in onverdeeldheid zal opnieuw afhangen van de feitelijke omstandigheden. Als twee belastingplichtigen een onroerend goed vrijwillig in onverdeeldheid aankopen, kan die vrijwilligheid duiden op speculatie. Vaak wordt een goed in onverdeeldheid aangekocht om het daarna zo snel mogelijk terug te verkopen en met zoveel mogelijk winst. Deze aanwending is vaak de enige band van verbondenheid tussen de twee belastingplichtigen. Dit betekent evenwel niet dat

¹⁵⁷ P. RENS en H. VANHULLE, "Het normaal beheer van een privé-vermogen anno 2005: evolueert de fiscus mee?", in B. TILLEMEN en A. VERBEKE, *Liber Amicorum KULAK. Actualia vermogensrecht*, Brugge, die Keure, 2005, 237-238.

¹⁵⁸ W. DEFOOR en S. VERTOMMEN, "Diverse inkomsten van niet-roerende aard", in L. DILLEN, L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1235, nr. 1759.

¹⁵⁹ Brussel 14 november 2012, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 5, 369 en *Fisc.Act.* 2013, afl. 18, 13-16; Gent 17 januari 2001, *Fisc.koer.* 2001, 109; Brussel 5 februari 1999, *Fisc.Koer.* 1999, nr. 06, 261-264.

¹⁶⁰ Luik 20 september 2000, *FJF* 2000, nr. 279, www.fisconetplus.be.

eenieder die wil ontsnappen aan de belastingheffing, zich passief zou moeten gedragen. Er is altijd een beperkte graad van optimalisatie toegestaan.¹⁶¹

6.5 Problematiek interne meerwaarden

In het verleden werden de interne meerwaarden vaak vrijgesteld omdat ze binnen het normaal beheer van het privévermogen geplaatst werden. Op het eerste zicht leek de definitie van de interne meerwaarden ook geen enkel speculatief element of geen enkele bewoording te bevatten waaruit men abnormaal beheer zou kunnen vermoeden.¹⁶²

“Hiermee worden de meerwaarden bedoeld die worden gerealiseerd naar aanleiding van de overdracht (verkoop of inbreng) van aandelen aan een vennootschap (holding) waarvan de aandelen direct of indirect in handen zijn van de overdrager (belastingplichtige- natuurlijke persoon).”¹⁶³

In de laatste jaren probeerde de administratie de interne meerwaarden toch te belasten op basis van het abnormaal beheer van het privévermogen. Om rekening te houden met de feitelijke omstandigheden bij de interne meerwaarden, moest de administratie de achterliggende motieven eerst achterhalen. Als er familiale (en patrimoniale) redenen aan de grondslag van de interne meerwaarden lagen, neigde de uitspraak meer naar het normaal beheer van het privévermogen. Wanneer de interne meerwaarden daarentegen gerealiseerd werden met het oog op fiscale motieven, kon men bijna met zekerheid zeggen dat een dergelijke verrichting niet normaal beheerd werd.¹⁶⁴

6.5.1 Baltus-doctrine

Op 30 november 2006 maakte het Hof van Cassatie echter komaf met deze problematiek omtrent het normaal beheer van het privévermogen. Volgens het Hof van Cassatie moet de belasting op de diverse inkomsten uit artikel 90, 1° WIB 1992 niet berekend worden op de volledige meerwaarde, maar enkel op de winsten of baten die voortvloeien uit de handeling. Daarvoor haalde het Hof inspiratie uit de letterlijke bewoording van het artikel zelf. De belastbare grondslag wordt daarmee beperkt tot het abnormale

¹⁶¹ Com. IB 1992, nr. 90/8.6, 2°; Gent 4 november 1999, Lambrecht Edith/Belgische Staat, www.monkey.be; Brussel (6^e k.) 10 oktober 1996, www.monkey.be.

¹⁶² W. DEFOOR en S. VERTOMMEN, “Diverse inkomsten van niet-roerende aard”, in L. DILLEN, L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1237, nr. 1760.

¹⁶³ K. VANDEVELDE, “Interne meerwaarden: de problematiek doorheen de jaren – een stand van zaken. Met een diverse inkomsten voorbeelden rechtspraakknipoog naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen”, *AFT* 2012, afl. 5, (12) 12-13.

¹⁶⁴ *Mond. Vr.* nr. 3631 van de heer K. PINXTEN dd. 19 oktober 2004.

gedeelte van de verrichting. De gerealiseerde winsten of baten zijn dan maar belastbaar voor het verschil tussen de ontvangen verkoopprijs en de verkoopprijs in normale omstandigheden.¹⁶⁵

Deze beperking geldt enkel voor de meerwaarden op aandelen. Het arrest had dus geen gevolgen voor de belastbare grondslag van de onlichamelijke goederen. Daar werd de belasting nog steeds geheven op de volledige meerwaarde die bij de verkoop tot stand kwam. De volledige meerwaarde is gelijk aan het verschil tussen de verkregen verkoopprijs en de oorspronkelijke aankoopprijs.¹⁶⁶

Concreet is er geen belasting verschuldigd als de ontvangen verkoopprijs marktconform is. Dan zijn de ontvangen en theoretische verkoopprijs immers aan elkaar gelijk. Wanneer een belastingplichtige een abnormale verrichting met betrekking tot het privévermogen stelt, zal er dus enkel belasting verschuldigd zijn op de inkomst in het privévermogen als de verrichting niet aan de marktwaarde verkocht werd.

De handeling van een eigenaar die zijn woning verkoopt door een loterij te organiseren, zal buiten het normaal beheer van het privévermogen vallen. De belasting wordt dan beperkt tot de abnormale meerwaarde van de verrichting of het verschil tussen de werkelijke opbrengst van de loterij en de opbrengst die men kon verkrijgen bij een normale verkoop. Wanneer er een waardestijging voorafgaat aan de abnormale verrichting, kan deze geen invloed hebben op het karakter van de verrichting zelf.¹⁶⁷

De inkomsten uit de interne meerwaarden werden voor 30 november 2006 pas belast als ze zich buiten het normaal beheer van het privévermogen situeerden. Door dat arrest kon een interne meerwaarde buiten het normaal beheer van het privévermogen ook onbelast blijven. Op het moment van de abnormale verrichting kijkt men immers naar de inbrengwaarde. Over het algemeen gebeurt een inbreng van interne meerwaarden aan marktconforme prijzen. De marktconforme waarde is dezelfde waarde die een deskundige zou schatten. Ook al bevindt de verrichting zich dan buiten het normaal beheer van het privévermogen, er kan dan niets belast worden. Er zal ook niets belast kunnen worden als de administratie niet kan bewijzen dat dezelfde verrichting niet mogelijk is in het kader van normaal beheer van het privévermogen.¹⁶⁸ Ook de kwalificatie van de interne meerwaarden kan niet gewijzigd worden door een waardestijging. Alle wijzigingen die gebeuren voor de abnormale inbreng beïnvloeden de kwalificatie niet.¹⁶⁹

¹⁶⁵ Cass. 30 november 2006, AR F.05.0066.F, www.cass.be; P. COPPENS, "Het Hof van Cassatie verklaart dat enkel het 'abnormale' gedeelte van een meerwaarden belastbaar is", *Pacioli* 2008, afl. 264, 1-4.

¹⁶⁶ Cass. 10 september 2010, AR F.08.0086.N, www.cass.be; K. JANSSENS, "Belastbare grondslag is hele opbrengst uit inbreng knowhow", *Fisc.Act.* 2010, afl. 35, 5-7.

¹⁶⁷ J. VAN DYCK, "Zwanenzang voor de belasting van interne meerwaarden op aandelen?", *Fiscoloog* 2007, afl. 1053, 1-3.

¹⁶⁸ C. BUYSSE, "Rechtspraak bevestigt zwanenzang belasting interne meerwaarden", *Fiscoloog* 2008, afl. 1131, 7; I. VAN DE WOESTEYNE, "Privépersonen en meerwaarden op aandelen na de fusiewet", *Fisc.Act.* 2008, afl. 44, 3-8.

¹⁶⁹ J. VAN DYCK, "Zwanenzang voor de belasting van interne meerwaarden op aandelen?", *Fiscoloog* 2007, afl. 1053, 1-3; E. LESAGE, "Opbrengsten belastbaar als diverse inkomsten", *Pacioli* 2008, afl. 257, 4-7.

Over het algemeen wordt het standpunt van het Hof van Cassatie wel gevolgd in de rechtspraak.¹⁷⁰ De administratie en de rechtbank van eerste aanleg in Luik hadden echter kritiek op het standpunt van het Hof van Cassatie. Zij kozen ervoor om toch de volledige meerwaarde te belasten. Allereerst zou de beperking van de belastbare grondslag tot het abnormale gedeelte in strijd zijn met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Het zou niet grondwettelijk zijn om een handeling buiten de beroepsbezigheid anders te belasten dan een gelijkaardige handeling binnen de beroepsbezigheid. Daarnaast zou de beperking van de belastbare basis ook niet ondersteund worden in de initiële bedoeling van de wetgever. De wetgever spreekt daar over de volledige meerwaarde en niet enkel over de winst of baten.¹⁷¹

Verder worden de winsten en baten uit artikel 90, 1° WIB 1992 uitgelegd in de artikelen 24, 25 en 27 van het WIB 1992. Voor deze artikelen wordt de belastbare grondslag bepaald volgens artikel 43 WIB 1992. Ook in deze artikelen wijst er niets op een mogelijke beperking. De meerwaarden, verkregen uit een beroepswerkzaamheid, worden voor de volledige meerwaarde belast.¹⁷² Ten slotte zouden de meerwaarden net een onderdeel zijn van die winsten of baten en daardoor kiest de rechtbank van eerste aanleg in Luik er ook voor om de volledige meerwaarde te belasten.¹⁷³

6.5.2 Oplossingen voor deze problematiek

Na de reactie van de administratie en de rechtspraak greep de wetgever toch in door de meerwaarden op aandelen in privébezit over te brengen vanuit artikel 90, 1° WIB 1992 naar 9°. Deze overbrenging trad in werking op 12 januari 2009 na de omzetting van de Europese fusierichtlijn op 11 december 2008 in de Belgische wetgeving.¹⁷⁴ De oorspronkelijk vrijgestelde meerwaarden bleven evenwel vrijgesteld als ze nog steeds tot het normaal beheer van het privévermogen behoorden. Het was niet de bedoeling van de wetgever om handelingen te belasten die vooraf vrijgesteld werden. Ook de kwalificatie als beroepsinkomsten bleef na de wijziging behouden.¹⁷⁵

Het doel van de fusiewet was om de meerwaarden op privéaandelen uit artikel 90, 1° WIB 1992 te halen en toe te voegen aan artikel 90, 9° WIB 1992. Op die manier kon de verwijzing in artikel 90, 1° naar 9° weggelaten worden. De wetgever probeerde zo de verwijzing naar de categorie van de diverse inkomsten

¹⁷⁰ Cass. 15 april 2010, *TFR* 2012, nr. 424, 570-571.

¹⁷¹ P. RENS, "Rechtbank Luik (en fiscus) betwist positie Hof van Cassatie inzake belastbare grondslag artikel 90, 1° WIB 1992", *Fisc.Act.* 2008, nr. 15, 1-3.

¹⁷² Rb. Luik 10 januari 2008, *Fisc.Koer.* 2008, afl. 5, 389.

¹⁷³ C. BUYASSE, "Rechtspraak bevestigt zwanenzang belasting interne meerwaarden", *Fiscoloog* 2008, afl. 1131, 7; P. RENS, "Rechtbank Luik (en fiscus) betwist positie Hof van Cassatie inzake belastbare grondslag artikel 90, 1° WIB 1992", *Fisc.Act.* 2008, nr. 15, 1-3.

¹⁷⁴ A. TIBERGHIE, "Hoofdstuk IV – Diverse inkomsten" in A. TIBERGHIE, *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2017, 338-339, nr. 1296,35.

¹⁷⁵ J. WELLENS, "Winsten of baten behaald uit toevallig of occasionele prestaties", www.monkey.be.

te vereenvoudigen. Hij doet dit door de verschillende soorten handelingen te groeperen in verschillende delen binnenin het eerste lid van het artikel.¹⁷⁶

Met de invoering van de nieuwe fusiewet werd het arrest van 30 november 2006 niet langer toegepast op de meerwaarden op aandelen in privébezit. Terwijl de belastbare basis van artikel 90, 1° WIB 1992 beperkt bleef tot de winst of baten, werd de belastbare basis van 9° terug uitgebreid tot het volledige bedrag van de meerwaarde. De specifieke artikelen van artikel 90, 1° WIB 1992 werden overigens niet meegenomen naar 9°. In artikel 90, 9° WIB 1992 is bovendien expliciet sprake van meerwaarden en niet van winst of baten.¹⁷⁷ Dat artikel vergelijkt het belastbaar bedrag immers ook met artikel 43 WIB 1992 (*supra* 6.5.1 Baltus-doctrine).

Dit had evenwel niet tot gevolg dat er geen discussies meer gevoerd werden over de interne meerwaarden. De invulling van het begrip normaal beheer werd belangrijker omdat abnormale verrichtingen weer volledig belast werden en niet langer vrijgesteld konden worden buiten het normaal beheer van het privévermogen. Er wordt vanzelfsprekend niets over speculatie gezegd omdat een aandeelhouder geen risico neemt op verlies bij een interne meerwaarde.

Om deze discussie op te lossen, werd ervoor gezorgd dat ook een verrichting binnen het normaal beheer niet langer onbelast bleef. Door de Programmawet wordt de inbreng in een holdingvennootschap binnen het normaal beheer van het privévermogen vanaf 1 januari 2017 ook belast. Dit werd gerealiseerd door de definitie van het fiscaal gestort kapitaal te beperken tot de aanschaffingswaarde van de inbreng. Voordien bestond het gestort kapitaal namelijk uit de volledige werkelijke waarde.¹⁷⁸ Sinds de beperking wordt het saldo boven de aanschaffingswaarde gezien als belastbare reserve. Wanneer er dan later een kapitaalvermindering of een uitkering als dividend gebeurt, zal deze belast worden door de roerende voorheffing aan 30%.¹⁷⁹

De verkoop bleef echter buiten het toepassingsgebied van de Programmawet omdat er genoeg andere artikelen bestaan waar de verkoop belast kan worden. Bij de verkoop wordt een meerwaarde buiten het normaal beheer belast onder artikel 90, 9° WIB 1992. Bovendien wordt er bij de verkoop geen gestort kapitaal gevormd. In het kader van de verkoop toetst artikel 344, §1 WIB 1992 de interne meerwaarden vaak aan de antimisbruikbepaling.¹⁸⁰

¹⁷⁶ A. TIBERGHIE, "Hoofdstuk IV – Diverse inkomsten" in A. TIBERGHIE, *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2017, 338-339, nr. 1296,50.

¹⁷⁷ J. WELLENS, "Winsten of baten behaald uit toevallig of occasionele prestaties", www.monkey.be.

¹⁷⁸ Artikel 184 WIB 1992.

¹⁷⁹ Programmawet van 25 december 2016, *BS* 29 december 2016; J. VAN DYCK, "Interne meerwaarden: waarom enkel bij 'inbreng' en niet bij 'verkoop'?", *Fiscooog* 2017, afl. 1505, 4.

¹⁸⁰ A. TIBERGHIE, "Hoofdstuk IV – Diverse inkomsten" in A. TIBERGHIE, *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2017, 352-354, nr. 1298,18.

Daarnaast was er voor de Programmawet volgens de fiscus nog een ander uitgangspunt mogelijk. De fiscus wou de vrijstelling voor de interne meerwaarden enkel aanvaarden voor de passieve aandeelhouders. Volgens hem moesten de interne meerwaarden door de actieve aandeelhouders meteen belast kunnen worden, onafhankelijk van het beheer van het privévermogen. De minister van Financiën ging echter niet akkoord met dit standpunt omdat dit onderscheid niet relevant was.¹⁸¹

6.5.3 Nuances op het Baltus-doctrine

Later volgde er evenwel een afwijking door het Hof van Cassatie zelf op het arrest van 30 november 2006. Hetzelfde Hof van Cassatie besliste in het arrest van 21 november 2013 om toch de volledige meerwaarde te belasten als zowel de aankoop als de verkoop (en de verbouwingen) gekenmerkt worden door abnormaal beheer van het privévermogen. De belastingplichtige kan dan alleen nog kosten volgens artikel 97 WIB 1992 aftrekken van de volledige meerwaarde (*supra* 3.1.2 Belastbare basis). Volgens de fiscus was er in dat afwijkende arrest sprake van abnormaal beheer door het gebruik van een lening voor de volledige financiering van de aankoop. Bovendien leidde ook de opgebouwde vastgoedkennis van de belastingplichtige tot abnormaal beheer.¹⁸²

De rechtbank van eerste aanleg in Hasselt volgde ook deze nuance. Daar beschouwde de rechtbank een lopend vastgoedproject als een project en dus een onlosmakelijk geheel dat onderworpen wordt aan belastingheffing. De bedoeling om de woningen door te verkopen met een aanzienlijke winst was al aanwezig op het moment van de initiële aankoop van de grond. De belastingplichtigen daarentegen verdedigden het standpunt van het Hof van Cassatie van 30 november 2006 dat enkel de winsten of baten belast als diverse inkomsten.¹⁸³

¹⁸¹ *Vr. en Antw.* Kamer 2008-09, 4 augustus 2009, nr. 78, 40 (Vr. nr. 609 C. BROTCORNE); Gent 14 april 2015, *Fisc.Koer.* 2015, afl. 9, 629-633.

¹⁸² Cass. 21 november 2013, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 17-18, 662-667.

¹⁸³ Rb. Hasselt 24 oktober 2013, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 14, 583-586.

7 Bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen

7.1 Goederen volgens de wet

De wetgever heeft in artikel 90, 1° WIB 1992 duidelijk omschreven dat alleen de onroerende goederen, de portefeuillewaarden en de roerende voorwerpen geacht worden deel uit te maken van het normaal beheer van het privévermogen. Aangezien het normaal beheer van het privévermogen de uitzondering is in artikel 90, 1° WIB 1992 heeft dit als gevolg dat die uitzondering strikt en beperkend geïnterpreteerd moet worden. Door de beperkte invulling wordt de uitzondering goed afgebakend.¹⁸⁴

Bij nadere analyse van het artikel zelf blijkt dat de wetgever de belastbare diverse inkomsten in het artikel daarentegen zo breed mogelijk probeerde te formuleren door de vermeldingen “*hoe ook genaamd*”, “*zelfs occasioneel of toevallig*” en “*uit enige verrichting*”.¹⁸⁵

De beperkende opsomming wordt als eerste gevormd door de onroerende goederen. Het Burgerlijk Wetboek omschrijft deze onroerende goederen in artikel 517 tot en met artikel 526 BW. Deze goederen worden frequent besproken in de rechtspraak en rechtsleer. Om deze reden wordt de uiteenzetting van de goederen volgens de wet beperkt tot de andere twee soorten. De onroerende goederen kwamen ook uitgebreid aan bod bij de administratieve criteria van het normaal beheer.¹⁸⁶

De tweede soort in de beperkende opsomming bestaat uit de portefeuillewaarden. De portefeuillewaarden worden daarentegen niet gedefinieerd in de personenbelasting, maar kwamen wel ter sprake tijdens de parlementaire voorbereiding van de Wet van 20 november 1962. De wetgever omschreef de portefeuillewaarden toen als “*“roerende waarden” die worden gekocht en verkocht, zowel op termijn als contant*”.¹⁸⁷ Kortom, portefeuillewaarden moeten ruim verhandelbare waarden zijn. Bovendien moet men rekening houden met de groeiende economische wereld. Daarom moeten de portefeuillewaarden als onderdeel van het normaal beheer evolutief ingevuld worden, meegaand met de veranderingen van de economische wereld. Dit betekent dat nieuwe financiële instrumenten mogelijks tot de portefeuillewaarden kunnen behoren, zolang het maar ruim verhandelbare waarden zijn (*infra* 8.1 De bitcoin als betaalsysteem).¹⁸⁸

¹⁸⁴ GwH 15 juni 2017, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 14, 769-772.

¹⁸⁵ Artikel 90, 1° WIB 1992; Rb. Luik 30 januari 2006, *FJF* 2008, nr. 33.

¹⁸⁶ *Com. IB* 1992, nr. 90/8.4.

¹⁸⁷ Verslag van de Commissie voor de Financiën van de Senaat, *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366, 148.

¹⁸⁸ T. SPAAS, “Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen”, *Fisc.Act.* 2015, nr. 36, 6-9.

Ten slotte vallen ook de roerende voorwerpen onder de beperkende opsomming. Deze voorwerpen worden noch in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, noch in de parlementaire voorbereiding van de Wet van 20 november 1962 omschreven. Ze betekenen immers niet helemaal hetzelfde als de roerende goederen die vermeld worden in het Burgerlijk Wetboek in artikel 527 tot en met artikel 537 BW. De roerende voorwerpen worden beperkt tot stoffelijke roerende goederen. Anders gezegd, het zijn in principe wel roerende goederen, maar zonder de onlichamelijke roerende goederen erbij (*infra* 7.2 Onlichamelijke goederen).¹⁸⁹

Samengevat bestaan de drie soorten goederen die tot het privévermogen behoren, in principe voor twee derde uit roerende verrichtingen. Zowel portefeuillewaarden, zoals aandelen en obligaties, als roerende voorwerpen zijn geen onroerende verrichtingen. De onroerende verrichtingen kunnen de criteria uit de administratieve commentaar volgen. Als de goederen op een normale manier beheerd worden, dan worden ze vrijgesteld van belasting.¹⁹⁰

Ook in de rechtspraak zorgt deze beperkende opsomming vaak voor discussies. In het kader van de onroerende goederen ontstond er in de rechtspraak onenigheid over de kwalificatie van een instelpremie. Een belastingplichtige zal meestal pas een bod doen op een onroerend goed op een openbare verkoop als hij de intentie heeft om het betreffende onroerend goed te kopen. Niet alleen de verkoper van het onroerend goed zal dan in ruil voor de verkoop opbrengsten ontvangen, maar ook een potentiële koper kan er finaal een opbrengst uit halen. Deze potentiële koper ontvangt dan een instelpremie als hij op de eerste zitdag aangeduid werd als voorlopige eigenaar. De instelpremie ontstaat wanneer er op de tweede dag een andere persoon aangeduid wordt als koper van het onroerend goed. Volgens het hof van beroep in Antwerpen behoort deze premie tot het normaal beheer van het privévermogen waardoor de instelpremie vrijgesteld is conform artikel 90, 1° WIB 1992. Die vrijstelling is het gevolg van gebrek aan enig bewijs omdat er in het verleden nooit bewezen werd dat een instelpremie geen normale verrichting is. Het hof verbreekt daarmee een eerder vonnis van de rechtbank van eerste aanleg in Antwerpen. De instelpremie werd toen wel belast als diverse inkomsten met als enige reden dat de handeling niet behoorde tot een van de drie in de wet opgesomde handelingen.¹⁹¹

¹⁸⁹ *Vr. en Antw.* Kamer 2002-03, 9 januari 2003, nr. 161, 20724-20725 (Vr. nr. 1204 L. VAN CAMPENHOUT); T. SPAAS, "Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen", *Fisc.Act.* 2015, nr. 36, 6-9.

¹⁹⁰ *Com. IB* 1992, nr. 90/5.3.

¹⁹¹ Antwerpen 10 november 2008, *FJF* 2009, afl. 4, nr. 101, 381; Rb. Antwerpen 13 juni 2003, *FJF* 2004, afl. 5, nr. 128, 417; C. HENDRICKX, "Hoofdstuk VI – Diverse inkomsten" in C. HENDRICKX, *Inkomstenbelastingen 2008-2010*, Gent, Larcier, 2012, 195.

7.2 Onlichamelijke goederen

De beperkende opsomming die door het normaal beheer van het privévermogen vrijgesteld kan worden, heeft als gevolg dat andere goederen zoals immateriële roerende goederen nooit vrijgesteld kunnen worden volgens artikel 90, 1° WIB 1992. De belastingplichtigen die hun knowhow inbrengen in een vennootschap voelden zich benadeeld door deze uitsluiting. Dit leidde tot discussies die beoordeeld moesten worden door het Grondwettelijk Hof.¹⁹²

Volgens het Grondwettelijk Hof is er geen sprake van discriminatie bij de beperkende opsomming. Daarvoor haalde het Grondwettelijk Hof zijn argumentatie uit de parlementaire voorbereidingen bij de Wet van 20 november 1962. Volgens deze parlementaire voorbereiding omvat het privévermogen enkel die goederen die gewoonlijk deel uitmaken van het privévermogen van een goede huisvader.¹⁹³ Bovendien werd het gelijkheidsbeginsel niet geschonden volgens het Grondwettelijk Hof. Er mag een fiscaal voordeel aan belastingplichtigen gegeven worden, op voorwaarde dat hij dit onderscheid kan verantwoorden op een redelijke manier. De verantwoording situeert zich op twee gebieden. Enerzijds doordat het privévermogen enkel de goederen opneemt die normaal deel uitmaken van het privévermogen. Anderzijds ook doordat deze soorten goederen genoeg verschillen van elkaar door hun verschillende aard.¹⁹⁴

Uit deze prejudiciële vraag volgt dat immateriële roerende goederen zoals knowhow, cliënteel en octrooien nooit kunnen genieten van de belastingvrijstelling volgens artikel 90, 1° WIB 1992. Zelfs wanneer een dergelijk onlichamelijk goed kenmerken zou vertonen die duiden op privaat bezit. Om te bepalen of deze goederen tot artikel 90, 1° WIB 1992 kunnen behoren, moeten er echter nog een aantal bijkomende formaliteiten vervuld zijn.¹⁹⁵

Eerst moet nagegaan worden of de verrichting winsten of baten opgebracht heeft. Dit betekent niet dat de inbrengwaarde van de verrichting volledig abnormaal moet zijn. Een abnormale inbrengwaarde zou betekenen dat de inkomsten uit de verrichting meer bedragen dan de oorspronkelijke inbrengwaarde. Wel moet de winst volledig voortkomen uit de verrichting zelf.¹⁹⁶

Een belastingplichtige kan hier slechts inkomsten behalen uit immateriële roerende goederen als hij besluit zelf een vennootschap op te richten. Om een vennootschap op te richten, is er weliswaar oprichtingskapitaal nodig. De belastingplichtige kan het oprichtingskapitaal opsplitsen in een deel inbreng

¹⁹² GwH 15 juni 2017, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 14, 769-772.

¹⁹³ GwH 15 juni 2017, nr. 74/2017, www.monkey.be.

¹⁹⁴ *Com. IB* 1992, nr. 90/5.1, www.fisconetplus.be; GwH 15 juni 2017, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 14, 769-772.

¹⁹⁵ G. DIERICKX, "Vormen de vergoedingen voor de inbreng van onlichamelijke goederen steeds diverse inkomsten?", *TFR* 2006, nr. 295, 99-103.

¹⁹⁶ Vr. en Antw. Senaat 1989-90, 14 februari 1990, nr. 698, 2832 (Vr. nr. 104 O. DE CLIPPELE); Cass. 10 september 2010, AR F.08.0086.N, www.cass.be; Cass. 24 oktober 1975, *Bull.*, nr. 552, 1229.

in geld en in een deel inbreng in natura of onlichamelijke roerende goederen. De belastingplichtige zal voorafgaand aan de inbreng eerst prestaties leveren om die inbreng mogelijk te maken. Deze prestaties zijn bijvoorbeeld de contacten die hij legt met potentiële leveranciers en klanten. Daardoor kan hij veel informatie verzamelen en kennis opbouwen die hij dan later in de vennootschap kan inbrengen door middel van knowhow.¹⁹⁷

Daarna moet de inbreng ook afgewogen worden tegen de vereiste actieve tussenkomst van de belastingplichtige. Volgens het hof van beroep in Gent is een dergelijke inbreng ook onderdeel van een *“prestatie, verrichting of speculatie uit diensten bewezen aan derden”*.¹⁹⁸ Het hof leidde dit af uit de memorie van toelichting bij de invoering van de Wet van de diverse inkomsten in 1962. Daarin werd gezegd dat diverse inkomsten uit verschillende handelingen kunnen ontstaan zoals bijvoorbeeld uit *“prestaties voor derden, verrichtingen van commerciële of industriële aard, speculaties op goederen, toevallige adviezen enzovoort”*.¹⁹⁹

Door aan deze voorwaarden te voldoen die impliciet beschreven worden in artikel 90, 1° WIB 1992, behoort de inbreng van immateriële roerende goederen tot de diverse inkomsten. Hieruit volgt dat de inkomsten uit die inbreng onder artikel 90, 1° WIB 1992 zullen vallen. De belastbare grondslag wordt daarbij gekenmerkt door de winsten of baten die de verrichting moet opleveren. Bij de inbreng van knowhow in een vennootschap zal de winst volgen uit de inbreng zelf.²⁰⁰

Aangezien een niet-concurrentiebeding tussen twee partijen deel uitmaakt van de diensten aan derden, zal het ook behoren tot de onlichamelijke goederen. De twee partijen gaan daarbij met elkaar een verbintenis aan, met de belofte om rechten van bepaalde immateriële (vermogens)goederen niet uit te oefenen. Die rechten van een niet-concurrentiebeding handelen vaak over de belofte die de ene partij aan de andere maakt om een bepaalde handelsactiviteit niet uit te oefenen. Deze verbintenis zal belast worden als diverse inkomst onder artikel 90, 1° WIB 1992 wanneer er winsten of baten vloeien uit de verbintenis.²⁰¹

¹⁹⁷ G. DIERICKX, “Vormen de vergoedingen voor de inbreng van onlichamelijke goederen steeds diverse inkomsten?”, *TFR* 2006, nr. 295, 99-103.

¹⁹⁸ Artikel 90, 1° WIB 1992.

¹⁹⁹ MvT, *Parl.St. Kamer* 1961-62, nr. 264/1, 77.

²⁰⁰ Cass. 10 september 2010, AR F.08.0086.N, www.cass.be.

²⁰¹ W. DEFOOR en S. VERTOMMEN, “Diverse inkomsten van niet-roerende aard”, in L. DILLEN, L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1231, nr. 1757.

Een belastingplichtige kan nadien een vergoeding krijgen voor de naleving van het niet-concurrentiebeding. Deze vergoeding is belastbaar als opzeggingsvergoeding of stopzettingsvergoeding binnen de beroepsinkomsten volgens artikel 31, tweede lid, 3° WIB 1992 indien de vergoeding voorzien werd in de arbeidsovereenkomst. Ook als de vergoeding in een aparte overeenkomst als aanvulling geregeld werd na de beëindiging van de overeenkomst zullen de tarieven volgens de beroepsinkomsten toegepast worden. Het Hof van Cassatie onderbouwde deze kwalificatie door de herkomst van de opbrengsten te verduidelijken. De vergoeding voor het naleven van een niet-concurrentiebeding werd door het Hof van Cassatie gelijkgesteld met een opzeggingsvergoeding. Deze vergoeding is immers afkomstig van de oorspronkelijk gestelde beroepswerkzaamheid als arbeider of bediende.²⁰²

²⁰² Cass. 30 april 2009, AR F.07.0093.F, www.cass.be; W. DEFOOR en S. VERTOMMEN, "Diverse inkomsten van niet-roerende aard", in L. DILLEN, L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1231, nr. 1757.

8 Hedendaagse diverse inkomsten

Al sinds de invoering van de diverse inkomsten in 1962 zijn de occasionele of toevallige winsten of baten het voorwerp van discussie geweest. Er is vaak onenigheid tussen de belastingplichtige en de bevoegde rechtsinstantie wanneer het over de kwalificatie van inkomsten als diverse inkomsten gaat. Ook de administratie heeft meestal een eigen visie over deze kwalificatie. Een vaak voorkomende discussie betreft de kwalificatie van een nevenactiviteit als beroepsinkomst of als diverse inkomst (*supra* 4.4 Nevenactiviteiten uitoefenen naast de beroepswerkzaamheid).

Naarmate de tijd vordert, ontwikkelen er zich ook andere (nieuwe) soorten inkomsten die belast moeten worden. Deze soorten zorgen ervoor dat het discussiegebied zich almaar verder uitbreidt omdat er in het begin onvoldoende rechtspraak beschikbaar is om criteria uit af te leiden. Met de opkomst van de bitcoins en andere cryptomunten ontstond er een nieuwe mogelijke soort inkomsten die belast kon worden als diverse inkomsten. Daarnaast zijn er ook meer particulieren die een vakantiewoning verhuren of een gastenverblijf uitbaten onder de vorm van een *bed and breakfast*. Al deze recentere soorten opbrengsten moeten geleidelijk aan ook hun plaats kennen binnen een bepaalde inkomstencategorie. Het is maar door middel van verschillende situaties dat er zich na verloop van tijd criteria kunnen vormen.

Daarnaast ontstond er twee jaar geleden in de diverse inkomsten een specifieke belasting voor de meerwaarden op beursgenoteerde aandelen. Dit aspect belaste deze meerwaarden bij een snelle wederverkoop, ongeacht het bewijs van enig speculatief karakter of abnormaal beheer. De speculatiebelasting werd echter na een jaar terug afgeschaft door een teleurstellend effect aan inkomsten. Er ontstond namelijk in datzelfde jaar een sterke afname van het aantal beleggingen.²⁰³

8.1 De bitcoin als betaalsysteem

Recent verscheen er een voorafgaande beslissing waarin een student, die een IT-opleiding volgde, een app had ontwikkeld om bitcoins te verhandelen. De Dienst Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (hierna afgekort als DVB) beperkte de kwalificatie van deze inkomsten tot beroepsinkomsten of diverse inkomsten. Volgens de DVB worden de inkomsten uit bitcoins met andere woorden altijd belast.²⁰⁴

Aan de ene kant zal de winst behoren tot de beroepsinkomsten als de verrichting deel uitmaakt van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige. Het belangrijkste criterium daarbij is de intentie van de belastingplichtige. In deze voorafgaande beslissing handelde de student niet met winstoogmerk, want hij ontwikkelde de app enkel uit interesse in zijn studiedomein en als hobby. Hij wou met deze app alleen

²⁰³ W. VERVENNE, "Speculatietaks kost begroting slechts 44 miljoen", *De Tijd*, 18 januari 2017, <https://www.tijd.be/nieuws/archief/Speculatietaks-kost-begroting-slechts-44-miljoen/9852809> (consultatie op 29 april 2018).

²⁰⁴ Voorafg. Besliss. Nr. 2017.852 van 5 december 2017, www.monkey.be.

maar zijn technische kennis testen door de theorie om te zetten in een werkelijke toepassing. Bovendien beschikte de belastingplichtige daarbij over weinig middelen en was hij beperkt georganiseerd.²⁰⁵

Aan de andere kant kan de meerwaarde ook belast worden als divers inkomen als de verrichting gesteld wordt buiten de beroepswerkzaamheid. De handeling werd door de DVB belast als diverse inkomsten ten gevolge van het speculatief karakter. De DVB beperkte zich echter tot een vage omschrijving door enkel het speculatief element aan te halen als criterium. Wat er onder dat speculatief element begrepen moet worden, laat de DVB onbeantwoord. Uit de voorafgaande beslissing kan afgeleid worden dat de korte periode tussen de aankoop en de verkoop een belangrijk element was. Ook de automatische verhandeling door middel van het platform kan bijgedragen hebben aan de beoordeling van het speculatief karakter.²⁰⁶

Uit het voorgaande ontstaat er echter een tegenstrijdigheid tussen de argumenten van de DVB en de aanvankelijke bedoeling van de belastingplichtige. Een handeling zou pas speculatief zijn als de subjectieve ingesteldheid van de belastingplichtige bestaat uit speculatief inzicht. Die subjectieve ingesteldheid wordt hier echter niet bewezen door de DVB.²⁰⁷

De beslissing die in het specifieke geval genomen werd door de DVB kan echter niet veralgemeend worden. Niet alle belastingplichtigen kopen en verkopen hun bitcoins via een gelijkaardig automatisch platform. Het zou te gemakkelijk zijn om de kwalificatie te beperken tot slechts twee mogelijke categorieën. Daarom is er nog steeds een beoordeling *in concreto* nodig waar rekening gehouden wordt met de feitelijke omstandigheden. Toch wordt er in de nieuwsbrief van de DVB aangehaald dat gelijkaardige verrichtingen met betrekking tot bitcoins “doorgaans” speculatief zullen zijn. De DVB baseerde deze uitspraak op voorgaande rilingaanvragen.²⁰⁸

Binnen de diverse inkomsten bestaat ook nog de mogelijkheid om de handeling vrij te stellen op basis van het normaal beheer van het privévermogen. Daarvoor moet de handeling gesteld worden met betrekking tot onroerende goederen, portefeuillewaarden of roerende voorwerpen. De kwalificatie van een cryptomunt als onroerend goed kan al onmiddellijk uitgesloten worden omdat een cryptomunt niet onroerend van aard is. Dan blijven nog slechts twee mogelijkheden over om de handeling te kunnen vrijstellen.²⁰⁹

²⁰⁵ D. MUSSCHE en H. PUTMAN, “Meerwaarden op bitcoins: een fiscaal dubbeltje op drie kanten?”, *Fisc.Act.* 2018, afl. 2, 1-5.

²⁰⁶ *Ibid.*

²⁰⁷ *Ibid.*

²⁰⁸ J. VAN DYCK, “Zijn meerwaarden op ‘bitcoins’ al dan niet belastbaar?”, *Fiscoloog* 2018, nr. 1553, 1; X, “Nieuwsbrief januari 2018”, DVB 2018, nr. 3, 3, <https://www.ruling.be/nl/downloaden/kennisgeving>.

²⁰⁹ T. SPAAS, “Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen”, *Fisc.Act.* 2015, nr. 36, 6-9.

Eenzijds kan binnen het normaal beheer nagegaan worden of de bitcoin behoort tot de roerende voorwerpen. Roerende voorwerpen zijn niet helemaal hetzelfde als roerende goederen, maar worden beperkt tot stoffelijke roerende goederen.²¹⁰ Bitcoins zullen niet tot de roerende voorwerpen behoren want cryptomunten in het algemeen zijn onstoffelijke goederen. De auteur T. SPAAS (2015) wijst wel op de mogelijkheid om een bitcoin om te zetten in een fysieke drager, maar deze omzetting betekent niet dat een bitcoin plots een stoffelijk roerend goed zou worden.²¹¹

Anderzijds moet de bitcoin getoetst worden aan de definitie van een portefeuillewaarde (*supra* 7.1 Goederen volgens de wet). Een bitcoin kan als portefeuillewaarde aangemerkt worden omdat een bitcoin een ruim verhandelbaar instrument is. Door de afwezigheid van een georganiseerde markt zijn er voldoende handelsplatformen beschikbaar waar cryptomunten verhandeld kunnen worden.²¹²

Opnieuw moeten de meerwaarden behaald uit bitcoins getoetst worden aan het arrest van het Hof van Cassatie inzake het Baltus-doctrine. Oorspronkelijk werd in dit arrest de belastbare grondslag beperkt tot het abnormale gedeelte van de meerwaarde. In een later arrest van 10 september 2010 besloot het Hof van Cassatie om die beperking niet toe te passen op onlichamelijke goederen.²¹³

Zoals daarnet al aangehaald, kunnen bitcoins wel als portefeuillewaarden aangemerkt worden, maar niet als onlichamelijke goederen of diensten aan derden. De beperking van de belastbare grondslag tot het abnormale gedeelte zal dan misschien toch nog kunnen gelden voor de bitcoins als portefeuillewaarden. Deze beperking is positief voor de belastingplichtige in kwestie. Door een kleinere belastbare grondslag zou hij immers finaal minder belastingen verschuldigd zijn.²¹⁴

Ten slotte vereist de beoordeling *in concreto* nog een onderzoek naar de kwalificatie van een dergelijke handeling als roerend inkomen. Indien men geen actie onderneemt en bitcoins louter aankoopt of aanhoudt, zal er geen aangroei zijn van deze bitcoins. Om deze reden zullen er dus ook geen roerende inkomsten belast kunnen worden. Indien er echter een lening (al dan niet in bitcoins) afgesloten wordt tussen twee partijen met interestbetaling in bitcoins, worden de intresten wel belast als roerende inkomsten.²¹⁵

²¹⁰ Cass. 24 oktober 1975, Bull., nr. 552, 1299.

²¹¹ T. SPAAS, "Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen", *Fisc.Act.* 2015, nr. 36, 6-9.

²¹² P. RENS en H. VANHULLE, "Het normaal beheer van een privé-vermogen anno 2005: evolueert de fiscus mee?", in B. TILLEMANS en A. VERBEKE, *Liber Amicorum KULAK. Actualia vermogensrecht*, Brugge, die Keure, 2005, 224-226.

²¹³ D. MUSSCHE en H. PUTMAN, "Meerwaarden op bitcoins: een fiscaal dubbeltje op drie kanten?", *Fisc.Act.* 2018, afl. 2, 1-5.

²¹⁴ T. SPAAS, "Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen", *Fisc.Act.* 2015, nr. 36, 6-9.

²¹⁵ T. SPAAS, "Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen", *Fisc.Act.* 2015, nr. 36, 6-9.

Als onderdeel van de financiële instrumenten worden de bitcoins geacht winsten of baten met zich mee te brengen. Het aanbod van financiële instrumenten dat vandaag trouwens ter beschikking gesteld wordt aan de goede huisvader is enorm toegenomen in vergelijking met een aantal jaren terug. Een financieel instrument zal maar belastingvrij zijn als het voldoet aan de voorwaarden om tot het normaal beheer van het privévermogen te behoren. Volgens de auteurs P. RENS en H. VANHULLE (2005) kan men aannemen dat financiële instrumenten over het algemeen tot het normaal beheer van het privévermogen zullen behoren.²¹⁶

Daarvoor moeten de financiële instrumenten portefeuillewaarden of roerende waarden zijn. Ook hier wordt de parlementaire voorbereiding wederom gebruikt om het normaal beheer aan te tonen. Volgens de minister van Financiën valt de aankoop en verkoop van roerende waarden, zowel op termijn als contant, binnen het normaal beheer van het privévermogen (*supra* 5.2 Verrichting). Bitcoins worden hier binnen het normaal beheer van het privévermogen gelijkgesteld met roerende waarden.²¹⁷

8.2 Speculatibelasting in de wet

Op 1 januari 2016 werd een dertiende onderdeel toegevoegd aan artikel 90 WIB 1992 die de beursgenoteerde aandelen zou belasten. Terwijl de meerwaarden op aandelen in privébezit belast bleven in artikel 90, 9° WIB 1992, werden de meerwaarden op beursgenoteerde aandelen overgebracht naar artikel 90, 13° WIB 1992. In de memorie van toelichting werd de speculatibelasting omschreven als *“een belasting op de speculatieve meerwaarden bij de overdracht binnen zes maanden van beursgenoteerde aandelen, beursgenoteerde opties, beursgenoteerde warrants en andere beursgenoteerde financiële instrumenten gebaseerd op aandelen”*.²¹⁸

De speculatibelasting werd echter terug afgeschaft amper een jaar na de invoering ervan. Daardoor werden er slechts een gering aantal meerwaarden belast. Er werd alleen rekening gehouden met de aandelen die onder bezwarende titel verworven werden vanaf 1 januari 2016. Daarbij moest de meerwaarde op die aandelen al gerealiseerd worden voor 1 januari 2017 om nog door de speculatibelasting belast te worden.²¹⁹

²¹⁶ P. RENS en H. VANHULLE, “Het normaal beheer van een privé-vermogen anno 2005: evolueert de fiscus mee?”, in B. TILLEMANS en A. VERBEKE *Liber Amicorum KULAK. Actualia vermogensrecht*, Brugge, die Keure, 2005, 238-239.

²¹⁷ *Ibid.*

²¹⁸ MvT bij wetsontwerp houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54 1520/001, 17; Programmawet van 25 december 2016, *BS* 29 december 2016; J. WELLENS, “Speculatibelasting”, www.monkey.be.

²¹⁹ J. WELLENS, “Speculatibelasting”, www.monkey.be.

Wanneer de overdracht meer dan zes maanden na de aankoop gebeurde, kon de speculatiebelasting niet meer toegepast worden. Als uitzondering telde de termijn van zes maanden niet als de verkoop reeds voor de aankoop afgesproken was. Dan werd er gekeken naar de verkoopdatum vanaf 1 januari 2016 in plaats van naar de aankoopdatum.²²⁰

Los van de speculatiebelasting kan bovendien bij de beoordeling van het normaal beheer een onderscheid gemaakt worden tussen beursgenoteerde en andere aandelen. Volgens de administratie vallen de verrichtingen met betrekking tot beursgenoteerde aandelen binnen het normaal beheer, zelfs bij herhaaldelijke verrichtingen van aankoop en verkoop.²²¹ Voor alle andere verrichtingen met betrekking tot niet-beursgenoteerde aandelen treedt men veel sterker op in de rechtspraak.²²²

8.3 Verhuur van logies

De verhuur van vastgoed kan in het bijzonder de vorm aannemen van een gastenverblijf of van een vakantiehuis. De gastenverblijven of chambres d'hôtes gaan meestal gepaard met bijkomende diensten zoals ontbijt en onderhoud. De rechter moet dan eerst de frequentie van deze uitgevoerde diensten nagaan. Bij een hoge frequentie worden de volledige inkomsten uit de verhuur belast als beroepsinkomen. Bij een lage frequentie kunnen ze belast worden als diverse inkomsten als de verhuur zich niet binnen het normaal beheer van het privévermogen situeert. Als gevolg van de typedwang worden daarbij alleen de inkomsten uit de diensten belast als diverse inkomsten. Wanneer de verhuur wel binnen het normaal beheer van het privévermogen gebeurt, dan kunnen de inkomsten niet als diverse inkomsten belast worden en moeten de inkomsten enkel verdeeld worden in onroerende en roerende inkomsten.²²³

Daartegenover staan de inkomsten uit de verhuur van een vakantiehuis of een gîte. Bij deze verhuur wordt aan de huurder enkel de woning met meubilair aangeboden, zonder bijkomende dienstverleningen. Deze specifieke inkomsten zijn meestal een aanvulling op een andere zelfstandige beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige. De inkomsten uit deze verhuur mogen geen link hebben met de inkomsten uit zijn andere zelfstandige beroepswerkzaamheid. Dat is de enige voorwaarde waaraan de belastingplichtige moet voldoen. De inkomsten moeten dan eenvoudigweg opgesplitst worden in onroerende en roerende inkomsten.²²⁴

²²⁰ F. MEES, "Meerwaarde op aandelen: speculatiebelasting", www.monkey.be.

²²¹ *Com. IB* 1992, nr. 90/8, 4°.

²²² W. DEFOOR en S. VERTOMMEN, "Diverse inkomsten van niet-roerende aard", in L. DILLEN, L. MAES en N. PLETS (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1232, nr. 1757.

²²³ *Vr. en Antw. Kamer* 2003-04, 14 juli 2004, nr. 42, 6468-6470 (Vr. nr. 438 J. CHABOT); J. WELLENS, "Winsten of baten behaald uit toevallig of occasionele prestaties", www.monkey.be.

²²⁴ *Vr. en Antw. Kamer* 2003-04, 14 juli 2004, nr. 42, 6468-6470 (Vr. nr. 438 J. CHABOT).

Daarnaast kunnen ook ingedeelde staanplaats voor caravans door een belastingplichtige belast worden als diverse inkomsten. Wanneer een belastingplichtige er alles aan doet om deze staanplaatsen te creëren op zijn eigen grond om daar huurinkomsten uit te halen, dan kan die verrichting toch tot het normaal beheer van zijn privévermogen behoren. De belastingplichtige zal een normale activiteit uitvoeren wanneer hij alleen maar als doel heeft zijn privévermogen zo optimaal mogelijk te beheren. Alhoewel de werken aan de grond een lange tijd geduurd hebben en daardoor vermoedelijk kenmerken vertonen van een voortdurende bezigheid, zullen ze dus toch buiten de beroepswerkzaamheid vallen. Als gevolg van het normaal beheer zal de verrichting dan onbelast blijven. Om aan belasting te ontsnappen, moet een dergelijke activiteit wel voldoen aan een aantal voorwaarden. Zo mag de verhuurder in eerste instantie verder geen diensten verstrekken aan de huurder. Dit betekent dat de huurder zelf moet instaan voor het onderhoud van zijn staanplaats. Er mag echter wel een kantine aanwezig zijn op de camping, maar die moet uitgebaat worden door een derde voor zijn eigen rekening.²²⁵

Ondanks deze voorwaarden gebeurde het in het verleden toch dat de rechtspraak anders oordeelde over het beroepskarakter. Het hof van beroep te Bergen bijvoorbeeld kwalificeerde op 7 juni 1996 een gelijkaardige handeling als beroepsinkomst. Op het eerste zicht ging het ook om een belastingplichtige die infrastructuurwerken uitvoerde om zijn terrein in staanplaatsen in te delen. Onder de infrastructuurwerken zaten onder meer elektriciteitsvoorzieningen, watervoorzieningen en sanitaire voorzieningen voor elke staanplaats. Na een grondigere analyse van de feitelijke omstandigheden bleek toch dat de belastingplichtige ook het onderhoud van de sanitaire blokken verzorgde. Dit had als gevolg dat de hele activiteit belast werd als beroepsinkomst.²²⁶

²²⁵ *Com. IB* 1992, nr. 90/8.10, 17°; M. ANDRE, "De begrenzing op fiscaal vlak van het normale beheer van een privaat vermogen", *Bull. Bel.* 1992, afl. 719, (2350) 2402.

²²⁶ Bergen 7 juni 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 477 en *FJF* 1996, nr. 228, 468.

Algemeen besluit

Diverse inkomsten worden onderscheiden van alle andere inkomsten door hun occasioneel of toevallig karakter. Dit valt echter te nuanceren. Alhoewel dit in de praktijk de meest voorkomende eigenschap is, kunnen ook herhaaldelijke verrichtingen als diverse inkomsten belastbaar zijn. Daarnaast moet de belastingplichtige ondanks het occasionele karakter toch actief tussenkomen in de handeling. Dit zorgt ervoor dat diverse inkomsten voor een stuk gelijklopen met de beroepsinkomsten.

Eenzijds kan artikel 90, 1° WIB 1992 wel dienen als restartikel, maar anderzijds geniet het in bepaalde gevallen ook een voorkeurbedeling. Als artikel 90, 1° WIB 1992 aangewend kan worden om een handeling te belasten, krijgt het voorrang op alle andere aspecten van de diverse inkomsten. Indien uit deze aanwending zou blijken dat de handeling onbelast blijft, kunnen de andere aspecten van artikel 90 WIB 1992 er toch nog voor zorgen dat de handeling belast wordt. De occasionele of toevallige winsten of baten onderscheiden zich van de andere aspecten uit artikel 90, 1° WIB 1992 door de belastbare grondslag te beperken tot de abnormale meerwaarde die voortkomt uit de handeling.

Algemeen werden er door de administratie twee hoofdvoorwaarden opgesteld die kunnen helpen om de diverse inkomsten te achterhalen. Wanneer een handeling aan deze twee voorwaarden voldoet, zal de belastingplichtige onvermijdelijk onderworpen worden aan de diverse inkomsten. Het is echter de invulling van deze twee voorwaarden die nergens gedefinieerd wordt.

Aan de ene kant mogen de inkomsten niet voortkomen uit de zelfstandige beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige. De inkomsten zouden dan immers als beroepsinkomsten belast worden. Het verschil tussen deze twee inkomstencategorieën lijkt voor de hand liggend, maar in de praktijk is er vaak een vervaging van de grens tussen beiden. In de rechtspraak zorgt dit vaak voor uiteenlopende beslissingen.

Aan de andere kant mogen de inkomsten niet het resultaat zijn van een normale verrichting met betrekking tot het privévermogen. Als ze toch voortkomen uit het normaal beheer, dan kunnen de inkomsten pas vrijgesteld zijn als ze deel uitmaken van de beperkende opsomming, bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden of roerende voorwerpen. In principe kunnen geen andere goederen deel uitmaken van het normaal beheer van het privévermogen.²²⁷

Er ging in de rechtspraak heel wat aandacht naar deze andere goederen en meer bepaald naar de onlichamelijke goederen. Belastingplichtigen wilden ook voor hun onlichamelijke goederen kunnen genieten van deze exceptie van niet-belastbaarheid. Niet iedere rechtsinstantie heeft echter eenzelfde

²²⁷ *Com. IB 1992, nr. 90/5.1.*

definitie van wat er onder normaal beheer begrepen moet worden. Het was de idee van de wetgever om het privévermogen te beperken tot de goederen die er in normale omstandigheden deel van uit maken.

Hoewel artikel 90, 1° WIB 1992 in de praktijk meestal beschouwd wordt als het speculatieve onderdeel van de diverse inkomsten, is speculatie niet langer noodzakelijk om occasionele of toevallige winsten of baten vast te stellen. Het volstaat dat de administratie bewijst dat een handeling buiten het normaal beheer van het privévermogen plaats vond. Dit belet niet dat men speculatie nog steeds kan gebruiken als een bewijselement om ook het abnormaal beheer van het privévermogen vast te stellen.²²⁸

Waarom zou iemand er expliciet voor kiezen om zijn inkomsten aan te geven als diverse inkomsten? Het tarief van de diverse inkomsten bevindt zich ergens tussen de beroepsinkomsten en de onroerende inkomsten. Alhoewel het tarief van 33% in de diverse inkomsten een behoorlijk hoog tarief is, kan dat percentage in de beroepsinkomsten nog hoger oplopen. In de hoogste schijf wordt het beroepsinkomen belast aan maar liefst 50%. Daar staat tegenover dat de onroerende inkomsten voor privédoeleinden maar belast worden op het met 40% verhoogde kadastraal inkomen. Rekening houdend met de voorwaarden, moet elke belastingplichtige proberen zijn handeling te stellen binnen een zo gunstig mogelijke inkomstencategorie. Het is vooral de achterliggende bedoeling van de belastingplichtige die een rol speelt. Hij moet proberen zijn intenties zo duidelijk mogelijk over te brengen naar de administratie en de bevoegde rechtsinstantie.

Om duidelijkheid te scheppen over dit artikel is er immers een afgelijnde klare interpretatie nodig. Door de overbrenging van de meerwaarden op aandelen in privébezit van artikel 90, 1° WIB 1992 naar 9° werd artikel 90, 1° WIB 1992 al in zekere zin aangepast. Op die manier kon de wetgever de verwijzing in 1° vereenvoudigen, wat al een stap in de goede richting leek. Deze vereenvoudiging werd nadien echter tegengegaan door een nieuwe toevoeging aan artikel 90, 1° WIB 1992. Laatst voegde de wetgever 1°bis toe aan artikel 90 WIB met als gevolg dat 1°bis ook als nieuwe verwijzing opgenomen werd in 1°. Door deze opsplitsing zorgt de wetgever er wel voor dat ieder aspect onder artikel 90 WIB 1992 vereenvoudigd wordt. De wetgever probeert ieder specifiek aspect afzonderlijk onder te brengen in artikel 90 WIB 1992.

Het artikel zelf kan pas volledig uitgeklaard worden als het zoveel mogelijk ontleed en gedefinieerd wordt. Men moet elke specifieke situatie beoordelen door stap voor stap ieder begrip uit de wettekst te overlopen. Daarbij moet er een afweging gemaakt worden tussen de elementen die voldoen aan de voorwaarden van de diverse inkomsten en degene die er niet aan voldoen. Het is een feitenkwestie om uit te maken wanneer welke voorwaarden voldoende doorslaggevend zijn om over te gaan tot de kwalificatie als diverse inkomsten.

²²⁸ *Com. IB 1992, nr. 90/8.4.*

Samenvattend blijkt uit deze uiteenzetting dat de kwalificatie van inkomsten als diverse inkomsten geen evidente zaak is. Alhoewel men zou denken dat een combinatie van rechtsleer, rechtspraak en administratieve commentaar een eenzijdige visie met zich zou meebrengen, is niets minder waar. Zelfs na de invoering van deze soort inkomsten in 1962 is men vijftig jaar later nog steeds niet overtuigd van een allesomvattende lijst van criteria die onverminderd van toepassing zijn. Het blijft hoe dan ook een feitenkwestie voor de rechter. Alles hangt af van het bewijs dat geleverd wordt door de administratie.

Referentielijst

Wetgeving

- Belgische Grondwet.
- Burgerlijk wetboek 1804.
- Commentaar op het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, www.fisconetplus.be.
- Koninklijk besluit bij het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.
- MvT bij wetsontwerp houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht, *Parl.St.* Kamer 2015-16, nr. 54 1520/001, 17.
- MvT, *Parl.St.* Kamer 1961-62, nr. 264/1, 77.
- Programmawet van 25 december 2016, *BS* 29 december 2016.
- Programmawet van 1 juli 2016, *BS* 4 juli 2016.
- Verslag van de Commissie voor de Financiën van de Senaat, *Parl.St.* Senaat 1961-62, nr. 366, 148.
- Wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten, *BS* 27 juli 1994, 19.297-19.314.
- Wet van 16 juli 2008 tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en tot instelling van een forfaitaire belastingregeling inzake auteursrechten en naburige rechten, *BS* 30 juli 2008, 40.199.
- Wet van 25 april 2007, *BS* 10 mei 2007, van toepassing op de forfaitaire onkostenvergoedingen die zijn toegekend vanaf 1 januari 2007.
- Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992.

Circulaires

- Circ. nr. 13/2011 van 17 maart 2011, www.fisconetplus.be.
- Circ. nr. 21/2010 van 9 maart 2010, www.fisconetplus.be.
- Circ. nr. Cl. P.11-339.849 van 6 december 1985, www.fisconetplus.be.
- Circ. nr. Cl. RH.241-467.430 van 8 augustus 1997, www.fisconetplus.be.

Vorbereidende werken

- *Mond. Vr.* nr. 3631 van de heer K. PINXTEN dd. 19 oktober 2004.
- *Vr. en Antw.* Kamer 2008-09, 4 augustus 2009, nr. 78, 40 (Vr. nr. 609 C. BROTCORNE).
- *Vr. en Antw.* Kamer 2003-04, 14 juli 2004, nr. 42, 6468-6470 (Vr. nr. 438 J. CHABOT).
- *Vr. en Antw.* Kamer 2002-03, 9 januari 2003, nr. 161, 20724-20725 (Vr. nr. 1204 L. VAN CAMPENHOUT).
- *Vr. en Antw.* Kamer 2000-01, 27 september 2000, nr. 62, 6982 (Vr. nr. 463 G. LENSSEN).

- *Vr. en Antw.* Kamer 2000-01, 7 juni 2000, nr. 48, 5687-5690 (Vr. nr. 386 Y. LETERME).
- *Vr. en Antw.* Kamer 2003-04, 29 april 2004, 5725 (Vr. nr. 360 J. VANDEURZEN).
- *Vr. en Antw.* Senaat 1999-2000, 9 mei 2000, nr. 2-20, 929-931 (Vr. nr. 632 V. VAN QUICKENBORNE).
- *Vr. en Antw.* Senaat 1989-90, 14 februari 1990, nr. 22, 1045 (Vr. nr. 104 O. DE CLIPPELE).

Rulings

- Voorafg. Besliss. Nr. 2017.852 van 5 december 2017, www.monkey.be.
- Voorafg. Besliss. Nr. 2017.165 van 4 april 2017, www.monkey.be.
- Voorafg. Besliss. Nr. 2016.530 van 11 oktober 2016, www.monkey.be.
- Voorafg. Besliss. Nr. 2015.455 van 29 september 2015, www.monkey.be.
- Voorafg. Besliss. Nr. 2011.464 van 6 maart 2012, www.monkey.be.
- Voorafg. Besliss. Nr. 2011.083 van 5 juli 2011, www.monkey.be.

Rechtspraak

- GwH 15 juni 2017, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 14, 769-772.
- GwH 15 juni 2017, nr. 74/2017, www.monkey.be.
- Cass. 5 mei 2017, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 11, 703-705.
- Cass. 21 november 2013, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 17-18, 662-667.
- Cass. 4 oktober 2013, *TFR* 2014, nr. 468, 781-782.
- Cass. 6 mei 2011, *FJF* 2012, afl. 1, nr. 12, 49.
- Cass. 15 april 2010, *TFR* 2012, nr. 424, 570-571.
- Cass. 10 september 2010, AR F.08.0086.N, www.cass.be.
- Cass. 22 januari 2010, AR F.08.0002.F, www.cass.be.
- Cass. 30 april 2009, AR F.07.0093.F, www.cass.be.
- Cass. 30 november 2006, AR F.05.0066.F, www.cass.be.
- Cass. 6 mei 1988, *Bull.*, nr. 679, 122.
- Cass. 18 mei 1977, *Bull.*, nr. 572, 607.
- Cass. 24 oktober 1975, *Bull.*, nr. 552, 1299.
- Cass. 6 mei 1969, www.cass.be.
- Antwerpen 17 september 2013, *TFR* 2014, nr. 455, 134-138.
- Antwerpen 10 november 2008, *FJF* 2009, afl. 4, nr. 101, 381.
- Antwerpen 15 oktober 2007, *FJF* 2008, afl. 9, nr. 254, 965.
- Antwerpen 30 november 2004, *FJF* 2005, afl. 6, nr. 158, 571.
- Antwerpen 2 oktober 1995, *FJF* 1995, nr. 201, 447 en *Fisc.Koer.* 1995, 561.
- Antwerpen 14 oktober 1993, *FJF* 1994, nr. 184, 419.

- Antwerpen 10 mei 1993, *FJF* 1994, nr. 37, 87.
- Bergen 23 mei 2008, *FJF* 2010, afl. 5, nr. 132, 538.
- Bergen 30 mei 2003, *FJF* 2004, afl. 1, nr. 11, 40.
- Bergen 7 juni 1996, *Fisc.Koer.* 1996, 477 en *FJF* 1996, nr. 228, 468.
- Brussel 25 april 2013, *FJF* 2013, afl. 10, nr. 272, 961.
- Brussel 14 november 2012, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 5, 369 en *Fisc.Act.* 2013, afl. 18, 13-16.
- Brussel 26 juni 2008, *FJF* 2009, afl. 1, nr. 8, 31.
- Brussel 15 juni 1999, *FJF* 2000, nr. 130, 360.
- Brussel 5 februari 1999, *Fisc.Koer.* 1999, nr. 06, 261-264.
- Brussel (6^e k.) 10 oktober 1996, www.monkey.be.
- Brussel 22 december 1987, *Bull.*, nr. 678, 1992.
- Gent 15 maart 2016, *Fisc.Koer.* 2016, afl. 10, 671-675.
- Gent 14 april 2015, *Fisc.Koer.* 2015, afl. 9, 629-633.
- Gent 10 maart 2015, nr. 2014/AR/200, www.monkey.be.
- Gent 3 februari 2015, nr. 2013/AR/2007, www.monkey.be.
- Gent 20 september 2011, nr. 2010/AR/1071, www.monkey.be.
- Gent 24 februari 2009, nr. 2003/AR/108, www.monkey.be.
- Gent 14 oktober 2008, *TFR* 2011, nr. 404, 578.
- Gent 15 mei 2007, *Fisc.Koer.* 2007, afl. 12, 525-527.
- Gent 17 januari 2001, *Fisc.Koer.* 2001, 109.
- Gent 4 november 1999, Lambrecht Edith/Belgische Staat, www.monkey.be.
- Hasselt 11 februari 2004, *Fiscoloog* 2004, nr. 928, 10.
- Leuven 25 juni 2004, *Fisc.Koer.* 2004, afl. 19-20, 754-758.
- Luik 20 september 2000, *FJF* 2000, nr. 279, www.fisconetplus.be.
- Luik 15 februari 1995, *FJF* 1995, nr. 107, 235.
- Luik 19 december 1991, *Bull.Bel.* 1993, 121.
- Rb. Antwerpen 12 november 2003, *FJF* 2004, afl. 7, nr. 188, 631.
- Rb. Antwerpen 13 juni 2003, *FJF* 2004, afl. 5, nr. 128, 417.
- Rb. Bergen 14 april 2015, *FJF* 2016, afl. 10, nr. 276, 332.
- Rb. Brugge 17 maart 2014, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 15, 589-592 en *FJF* 2015, afl. 3, nr. 74, 80.
- Rb. Brugge 12 februari 2008, www.monkey.be.
- Rb. Brussel 16 februari 2011, *Fisc.Act.* 2011, afl. 23, 6-10.
- Rb. Brussel 19 april 2005, *FJF* 2005, afl. 9, nr. 24, 882.
- Rb. Brussel 24 november 2004, *FJF* 2005, afl. 7, nr. 185, 669.
- Rb. Brussel 2 november 2000, *Fisc.Koer.* 2001, nr. 02, 38-42.

- Rb. Gent 22 april 2004, *FJF* 2005, afl. 9, nr. 255, 886.
- Rb. Hasselt 24 oktober 2013, *Fisc.Koer.* 2013, afl. 14, 583-586.
- Rb. Hasselt 24 oktober 2013, *FJF* 2015, afl. 3, nr. 75, 81.
- Rb. Hasselt 28 februari 2007, *Fisc.Koer* 2007, afl. 8, 426-430.
- Rb. Leuven 25 juni 2014, *Fisc.Koer.* 2004, nr. 19-20, 754-758.
- Rb. Leuven 9 mei 2014, *Fisc.Koer.* 2017, afl. 5, 552-554.
- Rb. Leuven 9 mei 2014, nr. 12/1940/A, www.monkey.be.
- Rb. Luik 10 januari 2008, *Fisc.Koer.* 2008, afl. 5, 389.
- Rb. Luik 30 januari 2006, *FJF* 2008, nr. 33.

Rechtsleer

Boeken

- ACKERMANS, R. en VERMEULEN, W., “Over het belasten van interne privé-meerwaarden op grond van art. 90, 1° van het W.I.B. 1992”, in MAES, L., DE CNIJF, H. en DE BROECK, L. (eds.), *Fiscaal praktijkboek 2005-2006: directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2005, 211-248.
- DEFOOR, W. en VERTOMMEN, S., “Diverse inkomsten van niet-roerende aard”, in DILLEN, L., MAES, L. en PLETS, N. (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2017, 1227-1256, nr. 1754-1787.
- DE PAGE, H., *Complément au Traité élémentaire de droit civil belge*, Bruxelles, Bruylant, 1951, II, 534 p.
- DESTERBECK, F., “Privé vermogen en fiscus. Normaal beheer van privé vermogen”, in *Fiscale wenken*, Mechelen, Kluwer, 1993, 102 p.
- GHYSELEN, M., “Inkomstenbelasting – D. Diverse inkomsten”, in COUTURIER, J. (ed.), *Fiscaal Vermogensbeheer*, Antwerpen, Kluwer, nr. 7500-7990.
- HENDRICKX, C., “Hoofdstuk VI – Diverse inkomsten” in HENDRICKX, C., *Inkomstenbelastingen 2008-2010*, Gent, Larcier, 2012, 191-209.
- RENS, P. en VANHULLE, H., “Het normaal beheer van een privé-vermogen anno 2005: evolueert de fiscus mee?”, in TILLEMANN, B. en VERBEKE, A., *Liber Amicorum KULAK. Actualia vermogensrecht*, Brugge, die Keure, 2005, 219-241.
- SABLON, S., “Het normaal beheer van privaat vermogen” in STORME, M. en VAN CROMBRUGGE, S., *Actuele problemen van fiscaal recht, XVe Post-universitaire lessencyclus Willy Delva 1988-1989*, Antwerpen, Kluwer, 1989, 101-109.
- SMETS, E., “Recente ontwikkelingen inzake de problematiek van de interne privémeerwaarden”, in MAES, L., DECNIJF, H. en DE BROECK, L. (eds.), *Fiscaal praktijkboek 2008-2009 – Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2008, 269-314.

- TIBERGHIE, A., “Hoofdstuk IV – Diverse inkomsten” in TIBERGHIE, A., *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2017, 331-371, nr. 1290-1303.
- VAN DE WOESTEYNE, I., *Fiscaal recht in essentie*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2017, 414 p.
- VAN DE WOESTEYNE, I., *Handboek personenbelasting 2017-2018*, Antwerpen, Intersentia, 2017, 810 p.
- VANDENBERGHE, F., *Handboek personenbelasting 2017*, Antwerpen-Apeldoorn, Maklu, 2017, 1498 p.
- KELL, L. en VANHEESWIJKCK, L., “De belastbaarheid van abnormale verrichtingen van beheer” in MAES, L., DE CRIJF, H. en DE BROECK, L. (eds.), *Fiscaal praktijkboek Directe Belastingen 2007-2008*, Mechelen, Kluwer, 47-73.
- WESTEN, B., “Interne meerwaarden op aandelen: op weg naar een nieuwe vermogensbelasting” in X, *Fiscus, i, m. geldmandje, schatkist. Een korf bijdragen uit 10 jaar fiscale rechtspraak*, Drogen, Antwoord, 2008, 79-90.

Bijdragen in tijdschriften

- ANDRE, M., “De begrenzing op fiscaal vlak van het normale beheer van een privaat vermogen”, *Bull.Bel.* 1992, afl. 719, 2350-2349.
- BALTUS, M., “La base imposable des cotisations établies sur le résultat d’opérations non spéculatives mais sortent du cadre de la gestion normale du patrimoine privé”, *JDF* 2004, 198-203.
- BUYSSE, C., “Inkomen uit ‘verhuur vastgoed kan niet belastbaar zijn als divers inkomen”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1361, 1-3.
- BUYSSE, C., “Occasionele winst heeft voorrang op specifieke meerwaardebelasting”, *Fiscoloog* 2013, afl. 1360, 7.
- BUYSSE, C., “Rechtspraak bevestigt zwanenzang belasting interne meerwaarden”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1131, 7.
- COPPENS, P., “Het Hof van Cassatie verklaart dat enkel het ‘abnormale’ gedeelte van een meerwaarden belastbaar is”, *Pacioli* 2008, afl. 264, 1-4.
- DE CLERCK, T., ““Speculatieve vereffening”: kan liquidatiebonus divers inkomen zijn?”, *Fisc.Act.* 2011, nr. 06, 6-9.
- DE RAEDT, S., “Artikel 90, 1° WIB 1992 en de koker-theorie”, *TFR* 2012, nr. 420, 379-381; Rb. Gent 15 maart 2016, *Fisc.Koer.* 2016/10, 671-675.
- DE RAEDT, S., “Onroerende inkomsten vallen nooit onder artikel 90, 1° WIB 1992 – het bestaan van “typedwang” of “kokertheorie” ook voor onroerende inkomsten door cassatie bevestigd” (noot onder Cass. 4 oktober 2013), *TFR* 2014, nr. 468, 782-784.
- DIERICKX, G., “Vormen de vergoedingen voor de inbreng van onlichamelijke goederen steeds diverse inkomsten?”, *TFR* 2006, nr. 295, 99-103.

- JANSSENS, K., “Verwijst Grondwettelijk Hof naar ‘algemene belastbaarheid?’”, *Fisc.Act.* 2017, afl. 29, 12-16.
- JANSSENS, K., “Is verduisterd geld dan toch niet belastbaar?”, *Fisc.Act.* 2016, afl. 25, 1-4.
- JANSSENS, K., “Deeleconomie ontsnapt niet langer aan belasting”, *Fisc.Act.* 2016, nr. 22, 1-5.
- JANSSENS, K., “Belastbare grondslag is hele opbrengst uit inbreng knowhow”, *Fisc.Act.* 2010, afl. 35, 5-7.
- KELL, L., “De belastbaarheid van meerwaarden op aandelen in de personenbelasting”, *TFR* 2005, nr. 285, 627-651.
- KIRKPATRICK, J., “La portée de l’article 90, 1° du code des impôts sur les revenus en matière de plus-values réalisées sur l’aliénation d’actions spécialement en cas de ‘cession interne’”, *JDF* 2004, 193-197.
- LESAGE, E., “Opbrengsten belastbaar als diverse inkomsten”, *Pacioli* 2008, afl. 257, 4-7.
- MEES, F., “Meerwaarde op aandelen: speculatiebelasting”, www.monkey.be.
- MUSSCHE, D. en PUTMAN, H., “Meerwaarden op bitcoins: een fiscaal dubbeltje op drie kanten?”, *Fisc.Act.* 2018, afl. 2, 1-5.
- NIEMEGERERS, W., “Beurswinsten op aandelen kunnen toch belastbaar zijn! Biedt het bankgeheim voldoende bescherming?”, *AFT* 2000, afl. 4, 154-162.
- RENS, P., “Rechtbank Luik (en fiscus) betwist positie Hof van Cassatie inzake belastbare grondslag artikel 90, 1° WIB 1992”, *Fisc.Act.* 2008, nr. 15, 1-3.
- SPAAS, T., “Bitcoin en de blockchain in de directe belastingen”, *Fisc.Act.* 2015, nr. 36, 6-9.
- SPRINGAEL, B. en MASSON, L., “Wat verstaat de fiscus onder auteursrechten?”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1144, 1.
- STEFFENS, G., “Onroerend goedspeculatie en normaal beheer van het privépatrimonium: onderscheidingscriteria”, *AFT* 1984, afl. 1, 3-11.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Abnormaal beheer privévermogen en speculatie”, *Fiscoloog* 2014, afl. 1377, 13.
- VAN DE WOESTEYNE, I., “Privépersonen en meerwaarden op aandelen na de fusiewet”, *Fisc.Act.* 2008, afl. 44, 3-8.
- VAN DYCK, J., “Interne meerwaarden: waarom enkel bij ‘inbreng’ en niet bij ‘verkoop?’”, *Fiscoloog* 2017, afl. 1505, 4.
- VAN DYCK, J., “Zijn meerwaarden op ‘bitcoins’ al dan niet belastbaar?”, *Fiscoloog* 2018, nr. 1553, 1.
- VAN DYCK, J., “Zwanenzang voor de belasting van interne meerwaarden op aandelen?”, *Fiscoloog* 2007, afl. 1053, 1-3.

- VANCAUWENBERGHE, B., “Primauteit van artikel 90, 1° WIB 1992 bij verrichtingen die niet kaderen binnen het normale beheer van privévermogen” (noot bij Antwerpen 17 september 2013), *TFR* 2014, nr. 455, 138-141.
- VANDEVELDE, K., “Interne meerwaarden: de problematiek doorheen de jaren – een stand van zaken. Met een diverse inkomsten voorbeelden rechtspraakknipoog naar de Dienst Voorafgaande Beslissingen”, *AFT* 2012, afl. 5, 12-47.
- VERDUYCKT, K., “Beheer van privé-vermogen, speculatieve verrichtingen en beroepsbezigheden. Artikel 90, 1° W.I.B.: “een wettekstje van formaat”, *Jura Falc.* 2005-06, afl. 3, 377-428.
- WAUTERS, B., “Belasting op meerwaarden op onroerende goederen”, *Not.Fisc.M.* 2001, afl. 4, 93-122.
- WELLENS, J., “Beroepsinkomsten”, www.monkey.be.
- WELLENS, J., “Speculatiebelasting”, www.monkey.be.
- WELLENS, J., “Vergoedingen voor kunstenaars”, www.monkey.be.
- X, “Nieuwsbrief januari 2018”, *DVB* 2018, nr. 3, 3, <https://www.ruling.be/nl/downloaden/kennisgeving>.
- X, “Winsten uit nevenactiviteiten kunnen diverse inkomsten zijn”, *Fiscoloog* 1999, afl. 724, 7.

Online geraadpleegde bronnen

- VERVENNE, W., “Speculatietaks kost begroting slechts 44 miljoen”, *De Tijd*, 18 januari 2017, <https://www.tijd.be/nieuws/archief/Speculatietaks-kost-begroting-slechts-44-miljoen/9852809> (consultatie op 29 april 2018).
- Woordenboek Van Dale, <http://vandale.ugent.be/> (consultatie op 20 maart 2018).

Bijlagen

Bijlage 1: Artikel van de diverse inkomsten uit het Wetboek van de Inkomstenbelastingen

Artikel 90, 1° WIB 1992

“Diverse inkomsten zijn:

1° onverminderd het bepaalde in 1° bis, 8° en 10° winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen;

1° bis winst of baten, die, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit diensten, andere dan diensten die inkomsten genereren die overeenkomstig de artikelen 7 of 17 of het 5° van dit lid aan de belasting worden onderworpen, die door de belastingplichtige zelf worden verleend aan derden, wanneer aan alle onderstaande voorwaarden is voldaan:

a) de diensten worden uitsluitend verleend aan natuurlijke personen die niet handelen in het kader van hun beroepswerkzaamheid;

b) de diensten worden uitsluitend verleend in het kader van overeenkomsten die tot stand zijn gebracht door tussenkomst van een erkend elektronisch platform of een elektronisch platform dat door een overheid wordt georganiseerd;

c) de vergoedingen met betrekking tot de diensten worden enkel door het in b) vermelde platform of door tussenkomst van dat platform aan de dienstverrichter betaald of toegekend.

2° prijzen en gedurende twee jaar ontvangen subsidies, voor de schijf boven 4.000 euro (geïndexeerd bedrag), en andere subsidies, renten of pensioenen die door Belgische of vreemde openbare machten of openbare instellingen zonder winstoogmerken zijn toegekend aan geleerden, schrijvers of kunstenaars, met uitzondering van de sommen die zijn betaald of toegekend als bezoldiging van bewezen diensten en beroepsinkomsten zijn.

De Koning stelt, bij een in Ministerraad overlegd besluit, onder de voorwaarden die Hij bepaalt, de prijzen en subsidies vrij die zijn toegekend door de instellingen die Hij erkent;

3° onderhoudsuitkeringen die aan de belastingplichtige regelmatig zijn toegekend door personen van wier gezin hij geen deel uitmaakt, wanneer ze worden toegekend ter uitvoering van een verplichting op grond

van het Burgerlijk of het Gerechtelijk Wetboek of van een gelijkaardige wettelijke verplichting in een buitenlandse wetgeving, alsmede kapitalen die zulke uitkeringen vervangen;

4° uitkeringen of aanvullende uitkeringen als vermeld onder 3° die, ter uitvoering van een gerechtelijke beslissing waarbij het bedrag ervan met terugwerkende kracht wordt vastgesteld of verhoogd, aan de belastingplichtige zijn betaald na het belastbare tijdperk waarop ze betrekking hebben;

5° inkomsten verkregen, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, uit de onderverhuring of de overdracht van huur van al dan niet gemeubileerde onroerende goederen of uit de concessie van het recht om een plaats die van nature onroerend is en niet is gelegen binnen de omheining van een sportinrichting te gebruiken om er plakbrieven of andere reclamedragers te plaatsen

6° loten van effecten van leningen, met uitzondering van de loten die van elke Belgische zakelijke en personele belasting of van elke belasting zijn vrijgesteld;

7° opbrengsten uit de verhuring van jacht-, vis- en vogelvangstrecht;

8° meerwaarden op in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of op andere zakelijke rechten dan een recht van erfpacht of van opstal of dan een gelijkaardig onroerend recht met betrekking tot zulke onroerende goederen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt, ingeval:

a) die goederen onder bezwarende titel zijn verkregen en zijn vervreemd binnen acht jaar na de datum van de authentieke akte waarbij de verkrijging is vastgesteld of, bij gebrek aan authentieke akte, na de datum waarop enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen;

b) die goederen bij schenking onder levenden zijn verkregen en zijn vervreemd binnen drie jaar na de akte van schenking en binnen acht jaar na de datum van de authentieke akte van verkrijging onder bezwarende titel door de schenker of, bij gebrek aan authentieke akte, na de datum waarop enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging onder bezwarende titel door de schenker is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen;

9° meerwaarden op aandelen die:

- ofwel, zijn verwezenlijkt naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van die aandelen buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privévermogen;

- ofwel, rechten in een binnenlandse vennootschap vertegenwoordigen en die naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van die aandelen aan een in artikel 227, 2° of 3°, vermelde

rechtspersoon waarvan de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer niet in een Lidstaat van de Europese Economische Ruimte is gevestigd, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid zijn verwezenlijkt, indien de overdrager, of zijn rechtsvoorganger ingeval de aandelen niet onder bezwarende titel zijn verkregen, op enig tijdstip in de loop van vijf jaar vóór de overdracht, alleen of samen met zijn echtgenoot of zijn afstammelingen, zijn ascendenten, zijn zijverwanten tot en met de tweede graad en die van zijn echtgenoot, middellijk of onmiddellijk meer dan 25 % heeft bezeten van de rechten in de vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen;

10° meerwaarden die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt op in België gelegen gebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke goederen, met uitzondering van het recht van erfpacht, het recht van opstal of een gelijkaardig onroerend recht, ingeval:

a) die gebouwde onroerende goederen onder bezwarende titel zijn verkregen en binnen vijf jaar na de datum van verkrijging zijn vervreemd;

b) die gebouwde onroerende goederen zijn verkregen bij schenking onder levenden en zijn vervreemd binnen drie jaar na de akte van schenking en binnen vijf jaar na de datum van verkrijging onder bezwarende titel door de schenker;

c) de belastingplichtige een gebouw heeft opgetrokken op een ongebouwd onroerend goed dat hij onder bezwarende titel of bij schenking onder levenden heeft verkregen, voor zover de bouwwerken een aanvang hebben genomen binnen de vijf jaar na de verkrijging van de grond onder bezwarende titel door de belastingplichtige of door de schenker en het geheel binnen de vijf jaar na de datum van de eerste ingebruikname of verhuring van het gebouw werd vervreemd.

Onder datum van verkrijging of vervreemding moet worden verstaan

- de datum van de authentieke akte van verkrijging of van vervreemding;

- of, bij gebrek aan authentieke akte, de datum waarop enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging of de vervreemding is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen.

11° de vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot betreffende financiële instrumenten die het voorwerp uitmaken van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening.

12° persoonlijke vergoedingen uit de exploitatie van een uitvinding die door een universiteit, een hogeschool, het 'Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Fonds fédéral de la Recherche scientifique - FFWO/FFRS', het 'Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen-FWO', het 'Fonds de la Recherche scientifique – FNRS - FRS-FNRS' of een overeenkomstig artikel 2753, § 1, tweede lid,

erkende wetenschappelijke instelling op grond van een door die universiteit, hogeschool of wetenschappelijke instelling uitgevaardigd valorisatiereglement, worden betaald of toegekend aan onderzoekers. Onder 'onderzoeker' wordt verstaan iedere onderzoeker die wordt bedoeld in artikel 2753, § 1, eerste en tweede lid, en die - alleen of binnen een ploeg - onderzoek verricht in een universiteit, hogeschool of erkende wetenschappelijke instelling, alsmede de docenten. Onder 'uitvindingen' wordt verstaan octrooieerbare uitvindingen, kweekproducten, tekeningen en modellen, topografieën van halfgeleiderproducten, computerprogramma's en databanken, die voor commerciële doeleinden kunnen worden aangewend.

De Koning erkent de in het eerste lid, 1° bis bedoelde platformen onder de voorwaarden die Hij bepaalt. Elk platform stelt bij het einde van elk jaar voor elke dienstverrichter een document op dat het bezorgt aan de betrokken dienstverrichter en aan de bevoegde administratie en waarin minstens de identiteit van de dienstverrichter en zijn rijksregisternummer in de zin van artikel 2, tweede lid, of van artikel 2bis, derde lid, van de wet van 8 augustus 1983 tot regeling van een rijksregister van de natuurlijke personen, de omschrijving van de geleverde diensten, het bedrag van de vergoedingen en het bedrag en de aard van de ingehouden sommen worden vermeld. De Koning bepaalt de inhoud van het document, de termijn waarbinnen het moet worden bezorgd, evenals de manier waarop het bij de bevoegde administratie wordt ingediend. Het gebruik van het rijksregisternummer is beperkt tot het doeleinde van het opstellen van het voornoemde document.

Wanneer de in het eerste lid, 1° bis, bedoelde dienstverrichter één globale vergoeding vraagt zowel voor diensten die inkomsten genereren die overeenkomstig de artikelen 7 of 17 of het eerste lid, 5°, aan de belasting worden onderworpen, als voor diensten die inkomsten genereren die overeenkomstig het eerste lid, 1° bis, aan de belasting worden onderworpen, en in de overeenkomst geen afzonderlijke prijs voor de laatst vermelde diensten is bepaald, wordt 20 % van de globale vergoeding geacht betrekking te hebben op die laatst vermelde diensten."