

de wetgever over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastbare grondslag en de belastingplichtigen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. Het Hof vermag, in die aangelegenheid, de beleidskeuzen van de wetgever, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

B.13.1. Zoals is vermeld in B.4.2., heeft de wetgever met de in het geding zijnde bepaling beoogd om, voor de belastbare inkomsten die voortkomen uit waardevermeerderingen, criteria vast te leggen aan de hand waarvan de activa die geacht worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt, kunnen worden bepaald.

Die nagestreefde doelstelling houdt verband met de rechtsonzekerheid die vóór het optreden van de wetgever was gerezen over de vraag welke activa kunnen worden geacht in een bedrijf te zijn belegd. Bij een arrest van 13 december 1956 had het Hof van Cassatie de in een bedrijf belegde activa omschreven als activa die door toedoen van de eigenaar of met zijn toestemming tegelijkertijd voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt en die aan alle risico's van het bedrijf onderworpen zijn (Cass. 13 december 1956, *Arr.Cass.* 1957, p. 254). De wijze waarop het in die omschrijving vervatte criterium betreffende de onderwerping aan de risico's van het bedrijf diende te worden geïnterpreteerd, verdeelde de rechtsleer, waarbij de ene strekking dat criterium invulde aan de hand van de mate waarin het goed geïntegreerd was in het bedrijf en de andere strekking van oordeel was dat er voor de belastingplichtige sprake diende te zijn van een intentioneel element, meer bepaald de bedoeling van de belastingplichtige om alle waardeschommelingen van het actief in zijn bedrijfsresultaat op te nemen.

B.13.2. Bij het aannemen van het in B.4.1. vermelde artikel 32*quinquies*, eerste lid, van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1964, evenals bij het aannemen van de in het geding zijnde bepaling, heeft de wetgever de voormelde tweede strekking in de rechtsleer gevolgd. De vaste activa worden immers pas geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt, wanneer zij, door toedoen van de belastingplichtige zelf, ofwel als actiefbestanddeel zijn geboekt, ofwel het voorwerp hebben uitgemaakt van afschrijvingen dan wel van waardeverminderingen.

B.14.1. Gelet op de door de wetgever nagestreefde doelstellingen is het niet kennelijk onredelijk dat een natuurlijke persoon die koopman is en die een vereenvoudigde boekhouding voert, niet belastbaar is op de meerwaarde op gronden die hij beroepsmatig gebruikt, wanneer op die gronden geen waardeverminderingen werden aangenomen. Wegens het ontbreken van het aannemen van waardeverminderingen op die gronden, dient immers ervan te worden uitgegaan dat de belastingplichtige niet de bedoeling heeft gehad de waardeschommelingen van de gronden in zijn bedrijfsresultaat op te nemen. Indien ervan zou moeten worden uitgegaan dat een gebouw en de grond waarop dat gebouw is gevestigd één ge-

heel vormen en dat de meerwaarde op dat geheel aan belasting is onderworpen wanneer de belastingplichtige afschrijvingen op het gebouw heeft toegepast, maar geen waardeverminderingen op de gronden, zou artikel 41, 2°, van het WIB 1992, een niet te verantwoorden verschil in behandeling in het leven roepen onder belastingplichtigen die een vereenvoudigde boekhouding voeren, naargelang zij een meerwaarde realiseren op een onbebouwd onroerend goed, dan wel op een bebouwd onroerend goed, dat zij in het kader van hun beroepswerkzaamheden, al dan niet gedeeltelijk, aanwenden. De op de grond gerealiseerde meerwaarde zou immers aan belasting worden onderworpen wanneer het gaat om een bebouwd onroerend goed, maar niet wanneer het gaat om een onbebouwd onroerend goed.

B.14.2. Voor een belastingplichtige die een dubbele boekhouding voert en die beslist om een vast actief als actiefbestanddeel in de boekhouding op te nemen, dient ervan te worden uitgegaan dat de belastingplichtige wel degelijk de bedoeling heeft gehad de waardeschommelingen van de gronden in zijn bedrijfsresultaat op te nemen.

B.15. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,
het Hof

zegt voor recht:

Artikel 41, 1° en 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Waar:

A. Alen en F. Daoût, voorzitters,
L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul, J. Moerman en Y. Kherbache, rechters.

Noot

Verschillende behandeling van meerwaarden op (beroeps)activa naargelang belastingplichtige vereenvoudigde boekhouding of dubbele boekhouding voert: geen schending van het gelijkheidsbeginsel

I. Inleiding

Het Grondwettelijk Hof heeft zich op 28 mei 2020 uitgesproken over de verschillende wijze van berekening van een meerwaarde op de verkoop van een gedeeltelijk voor beroepsmatige doeleinden gebruikt gebouw onroerend goed, al naargelang de belastingplichtige een vereenvoudigde dan wel een dubbele boekhouding voert.¹

De aanleiding voor de prejudiciële vraag van het verwijzende

1. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020.



rechtscollege was het arrest van het Hof van Cassatie van 21 juni 2018, waarbij dat Hof heeft geoordeeld dat een meerwaarde gerealiseerd op een grond voor een belastingplichtige die een vereenvoudigde boekhouding voert, enkel belastbaar is in de mate dat voldaan is aan de criteria van artikel 41, 2° WIB 1992.² Deze rechtspraak brengt met zich mee dat er voor de berekening van de meerwaarde een opsplitsing moet worden gemaakt tussen, enerzijds, de grond en, anderzijds, het gebouw.

Immers, wanneer een belastingplichtige gebruik maakt van een vereenvoudigde boekhouding en daarin enkel afschrijvingen toepast maar geen waardeverminderingen, moet worden aangenomen dat de grond geen actiefbestanddeel is dat gebruikt wordt voor de beroepswerkzaamheid. De belastbare meerwaarde kan dan enkel bepaald worden door de verkoopprijs om te delen over grond en gebouw. De op de grond verwezenlijkte meerwaarde is bijgevolg niet belastbaar.³

Eerder werd door ons reeds aangegeven dat (de toepassing van) deze rechtspraak ertoe leidde dat er een verschil in behandeling werd gecreëerd tussen belastingplichtigen die een vereenvoudigde boekhouding voeren (en die dus kunnen kiezen om al dan niet afschrijvingen of waardeverminderingen aan te nemen) en belastingplichtigen die een dubbele boekhouding voeren.⁴ De vraag of een dergelijke verschillende behandeling al dan niet gerechtvaardigd is, maakte het voorwerp uit van de prejudiciële vraag die door het hof van beroep te Antwerpen werd voorgelegd aan het Grondwettelijk Hof, t.w.: *“Wordt het gelijkheidsbeginsel, zoals bepaald door artikelen 10 en 11 van de Grondwet, geschonden indien men artikel 41 WIB 1992 als dusdanig interpreteert dat een natuurlijke persoon-koopman met een vereenvoudigde boekhouding niet belastbaar is op de meerwaarde op gronden die hij beroepsmatig gebruikt doch waarop hij geen waardevermindering boekte, terwijl een belastingplichtige die een dubbele boekhouding voert op deze meerwaarde wel belastbaar is omwille van het feit dat hij deze grond moet opnemen op het actief van de balans, ook al heeft hij op die gronden geen waardeverminderingen geboekt?”*⁵

II. Feiten

In 2010 beslist een zelfstandig schrijnwerker, die eigenaar is van een perceel grond met magazijnen gelegen in een kmo-zone, om deze onroerende goederen (grond en gebouwen) te verkopen aan twee afzonderlijke kopers.⁶

Er wordt een raamovereenkomst afgesloten tussen alle betrokken partijen waarbij de bewuste kavel in twee loten wordt opgedeeld, één voor elke koper. Tevens wordt een landmeter aangesteld voor de opmeting. Er wordt afgesproken dat de totale verkoopprijs 1.250.000 EUR zal bedragen en dat deze prijs zal worden verdeeld tussen de twee loten. Na ontvangst van het opmetingsplan zal de prijsverdeling definitief worden vastgelegd.⁷

Wat betreft lot 1, worden er eind 2010 twee notariële overeenkomsten gesloten waarbij de verkoop van de grond en de gebouwen van het eerste lot wordt opgesplitst in twee aparte aktes. Twee gelijkaardige notariële verkoopovereenkomsten volgen in 2011 voor lot 2.⁸

In de aangifte inzake personenbelasting (aanslagjaar 2011 voor lot 1 en aanslagjaar 2012 voor lot 2) geeft de belastingplichtige enkel de belastbare meerwaarde op de gebouwen aan. Hij is immers van mening dat de meerwaarde op de grond niet belastbaar is.⁹

De fiscale administratie stelt daarentegen dat de verkoop van het geheel doelbewust werd opgesplitst in vier afzonderlijke aktes en verkopen om zodoende de verkoop van de gronden in fiscaal opzicht buiten beschouwing te laten. De fiscus verwijst daarbij naar artikel 344, § 1 WIB 1992. Volgens de fiscale administratie werd het onroerend goed als een investering in het bedrijf belegd, aangezien zowel het terrein als het gebouw beroepsmatig werd gebruikt en er in de feiten dus geen onderscheid werd gemaakt tussen een beroepsmatig en een privégedeelte. Aangezien de verkopen als één geheel moeten worden beschouwd, meent de administratie dat dienovereenkomstig de verkoop van het geheel in aanmerking moet worden genomen ter bepaling van de belastbare meerwaarde.¹⁰

De rechter in eerste aanleg beslist dat de meerwaarde op de grond belastbaar is, omdat deze grond voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid werd gebruikt.¹¹ Daarop legt de belastingplichtige het geschil voor aan het hof van beroep te Antwerpen.¹²

In deze procedure voert de belastingadministratie aan dat de niet-taxatie van de meerwaarde zou neerkomen op een ongeoorloofde discriminatie tussen belastingplichtigen die een vereenvoudigde boekhouding voeren en belastingplichtigen die een dubbele boekhouding voeren.¹³ De fiscale administratie stelt dienvolgens de bovenvermelde prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof.¹⁴

2. Cass. 21 juni 2018, F.16.0028.N.

3. V. VERCAUTEREN en C. MESKENS, “Belastingplichtige die vereenvoudigde boekhouding voert, kan beslissen om grond al dan niet te beschouwen als ‘beroepsactief’”, *TFR* 2019, afl. 560, 405.

4. V. VERCAUTEREN en C. MESKENS, “Belastingplichtige die vereenvoudigde boekhouding voert, kan beslissen om grond al dan niet te beschouwen als ‘beroepsactief’”, *TFR* 2019, afl. 560, 405.

5. Antwerpen 28 mei 2019, *FJF*, No. 2020/3 en *TFR* 2020, afl. 575 en www.taxwin.be.

6. Rb. Hasselt 2 februari 2017, *onuitg.* en Antwerpen 28 mei 2019, www.taxwin.be.

7. Rb. Hasselt 2 februari 2017, *onuitg.* en Antwerpen 28 mei 2019, *TFR* 2020, afl. 575 en www.taxwin.be.

8. Rb. Hasselt 2 februari 2017, *onuitg.* en Antwerpen 28 mei 2019, *TFR* 2020, afl. 575 en www.taxwin.be.

9. Rb. Hasselt 2 februari 2017, *onuitg.* en Antwerpen 28 mei 2019, *TFR* 2020, afl. 575 en www.taxwin.be.

10. Antwerpen 28 mei 2019, *TFR* 2020, afl. 575 en www.taxwin.be.

11. Rb. Hasselt 2 februari 2017, *onuitg.*

12. Antwerpen 28 mei 2019, *TFR* 2020, afl. 575 en www.taxwin.be.

13. Antwerpen 28 mei 2019, *TFR* 2020, afl. 575 en www.taxwin.be.

14. Antwerpen 28 mei 2019, *TFR* 2020, afl. 575 en www.taxwin.be; GwH 28 mei 2020, *Fisc.Koer.* 2020, afl. 11, 248.



III. In rechte

A. Standpunt partijen

In de procedure voor het Grondwettelijk Hof argumenteert de ministerraad dat de interpretatie van artikel 41 WIB 1992, zoals die blijkt uit het arrest van het Hof van Cassatie van 21 juni 2018, tot gevolg zou hebben dat er voor de berekening van de meerwaarde een opsplitsing moet worden gemaakt tussen de grond en het gebouw. Volgens de ministerraad leidt die rechtspraak tot een verschil in behandeling dat niet redelijk verantwoord is, omdat de belasting van de meerwaarde uitsluitend afhangt van de wijze waarop een grond boekhoudkundig is verwerkt.¹⁵ Wanneer geen waardeverminderingen zijn aangenomen op een grond kan, als de betrokkene een vereenvoudigde boekhouding voert, artikel 41 WIB 1992 geen toepassing vinden. De op de grond gerealiseerde meerwaarde kan in dergelijk geval niet het voorwerp uitmaken van belastingen, zelfs niet wanneer de grond gebruikt wordt voor de beroepswerkzaamheid. Wanneer een belastingplichtige daarentegen een dubbele boekhouding voert, kan artikel 41 WIB 1992 toepassing vinden, zodat de vaste activa die in het kader van de beroepswerkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd en als actiefbestanddeel zijn geboekt, geacht worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt.¹⁶

De ministerraad verwijst naar de interpretatie van de procureur-generaal bij het Hof van Cassatie, zoals verwoord in de conclusies bij het voormeld arrest van 21 juni 2018.¹⁷ Volgens die interpretatie dient, wanneer de verkoop betrekking heeft op een bebouwd onroerend goed, de meerwaarde berekend te worden op het *volledige actief*, zijnde de grond en de gebouwen samen, ongeacht of er bij de toepassing van een vereenvoudigde boekhouding al dan niet waardeverminderingen werden aangenomen op de grond. Anders dan in het boekhoudrecht, vormen de grond en de gebouwen voor het fiscaal recht geen afzonderlijke activa volgens de ministerraad.¹⁸

De belastingplichtige daarentegen stelt dat afschrijvingen en waardeverminderingen verschillende juridische handelingen zijn. De gunstbehandeling waartoe waardeverminderingen in principe aanleiding geven, zoals omschreven in artikel 48 WIB 1992, geldt niet in het geval de belastingplichtige een vereenvoudigde boekhouding voert. De wetgever heeft volgens de belastingplichtige dan ook enkel de bedoeling gehad om meerwaarden te belasten, wanneer het gaat om activa waarvan de betrokken belastingplichtige voordien bepaalde bedragen fiscaal heeft kunnen recupereren, hetzij onder de vorm van een afschrijving, hetzij onder de vorm van een vrij-

stelling voor de waardeverminderingen. Aldus maakt artikel 41 WIB 1992 geen discriminerend verschil in behandeling.¹⁹

Als er sprake zou kunnen zijn van een verschil in behandeling, dan vloeit dit verschil volgens de belastingplichtige voort uit artikel 5 van de wet van 17 juli 1975 “met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen”.²⁰ Uit deze wet volgt immers dat natuurlijke personen die koopman zijn, de vennootschappen onder firma en de gewone commanditaire vennootschappen waarvan de omzet over het laatste boekjaar het bedrag van 500.000 EUR niet overschrijdt, een vereenvoudigde boekhouding mogen voeren. De belastingplichtige meent dan ook dat het redelijk verantwoord is dat de natuurlijke personen op een andere wijze worden behandeld dan vennootschappen, die in beginsel een dubbele boekhouding moeten voeren.²¹

B. Beoordeling Grondwettelijk Hof

Volgens het Grondwettelijk Hof blijkt uit de parlementaire voorbereiding van artikel 41 WIB 1992 (het vroegere art. 32*quinquies* WIB 1964) dat de wetgever met dit artikel heeft beoogd om criteria vast te leggen aan de hand waarvan kan worden bepaald of activa geacht dienen te worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt.²²

Wat de vaste activa betreft, heeft de wetgever in twee criteria voorzien. Het eerste criterium, vervat in artikel 41, 1° WIB 1992, heeft betrekking op het opnemen in de boekhouding van de activa die in het kader van die werkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd. Het tweede criterium, terug te vinden in artikel 41, 2° WIB 1992, betreft het aannemen van afschrijvingen of waardeverminderingen op vaste activa of gedeelten ervan.²³

Natuurlijke personen die koopman zijn en die overeenkomstig de toepasselijke wetgeving een vereenvoudigde boekhouding voeren, dienen de vaste activa die in het kader van de beroepswerkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd, niet als actiefbestanddeel op te nemen in de boekhouding. Daardoor kunnen deze activa niet op grond van artikel 41, 1° WIB 1992 worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt. Deze activa kunnen daarentegen wel op basis van 2° van artikel 41 WIB 1992 worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt, maar dan is vereist dat het gaat om vaste activa of het gedeelte ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen.

Onder verwijzing naar het toen toepasselijke artikel 45 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van

15. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. A.2.1.

16. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. A.2.1.

17. Concl. PG D. THijs bij F.016.0028.N, www.jure.juridat.just.fgov.be.

18. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. A.3.1.

19. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. A.5.1.

20. BS 4 september 1975.

21. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. A.6.

22. *Parl.St.* Senaat 1989-90, nr. 806/3, 65 en GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. B.4.1.

23. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. B.5.



het Wetboek van Vennootschappen²⁴, alsook het arrest van het Hof van Cassatie van 21 juni 2018²⁵, stelt het Grondwettelijk Hof dat wanneer een belastingplichtige gebruik maakt van een vereenvoudigde boekhouding en daarin enkel afschrijvingen toepast maar geen waardeverminderingen, moet worden aangenomen dat de grond geen actiefbestanddeel is dat gebruikt wordt voor de beroepswerkzaamheid. Indien er naar aanleiding van de verkoop van een perceel grond en van een erop gevestigd gebouw een meerwaarde wordt gerealiseerd, dan kan de meerwaarde bijgevolg slechts als belastbaar inkomen worden beschouwd in zoverre deze betrekking heeft op het gebouw.²⁶

Het voorgaande heeft tot gevolg dat er een verschil in behandeling ontstaat tussen belastingplichtigen – al naargelang zij een vereenvoudigde, dan wel een dubbele boekhouding voeren – wat betreft de belasting op de meerwaarde op gronden die in de feiten beroepsmatig worden aangewend maar die niet het voorwerp hebben uitgemaakt van waardevermindering(en).²⁷

Het Grondwettelijk Hof is van mening dat, anders dan wat de belastingplichtige stelt, beide categorieën belastingplichtigen zich in voldoende vergelijkbare situaties bevinden ten aanzien van de in het geding zijnde maatregel.²⁸

Het verschil in behandeling berust evenwel op een objectief criterium, aldus het Grondwettelijk Hof, t.w. de aard van de boekhouding die de betrokken belastingplichtigen in overeenstemming met de ter zake geldende wettelijke regels voeren.²⁹

De wetgever beschikt over een ruime beoordelingsbevoegdheid bij het bepalen van zijn beleid in fiscale zaken. Het Hof mag deze beleidskeuzen en de motieven die daaraan ten grondslag liggen slechts afkeuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.³⁰

Gelet op de door de wetgever nagestreefde doelstellingen, t.w. het wegwerken van de rechtsonzekerheid die vóór het optreden van de wetgever was gerezen over de vraag welke activa kunnen worden geacht in een bedrijf te zijn belegd, is het niet kennelijk onredelijk dat een natuurlijke persoon die koopman is en die een vereenvoudigde boekhouding voert, niet belastbaar is op de meerwaarde op gronden die hij beroepsmatig gebruikt, indien op deze gronden geen waardeverminderingen werden aangenomen. Wanneer er geen

waardeverminderingen werden aangenomen op de bewuste gronden, dient men er immers vanuit te gaan dat de belastingplichtige niet de bedoeling heeft gehad de waardeschommelingen van de gronden in zijn bedrijfsresultaat op te nemen. Voor een belastingplichtige die een dubbele boekhouding voert en die beslist om een vast actief als actiefbestanddeel in de boekhouding op te nemen, dient er daarentegen vanuit te worden gegaan dat de belastingplichtige wel degelijk de bedoeling heeft gehad de waardeschommelingen van de gronden in zijn bedrijfsresultaat op te nemen.³¹

IV. Commentaar

In onze noot met betrekking tot het cassatiearrest van 21 juni 2018 verdedigden wij reeds dat de wetgever met de invoering van het toenmalige artikel 32*quinquies* WIB 1964 (het latere art. 41 WIB 1992) bevestigd heeft dat de belastingplichtige de keuze heeft om bepaalde activa te onderwerpen aan de bedrijfsrisico's.³² Om een goed te laten kwalificeren als een beroepsactief is het nodig om de keuze te maken om het goed in te schrijven op de balans (in het geval een dubbele boekhouding), dan wel er een afschrijving of waardevermindering op toe te passen (in het geval van een vereenvoudigde boekhouding). Bovendien is er een grote consensus in de rechtspraak³³ en de rechtsleer³⁴ dat dit de enige manieren zijn om de waardeschommelingen van een actief op te nemen in het resultaat, m.a.w. de opsomming in artikel 41 WIB 1992 is limitatief. O.i. kwam het Hof van Cassatie destijds dan ook tot een logische beslissing.

Wel hebben wij er toen al op gewezen dat deze toepassing van artikel 41 WIB 1992 ertoe leidde dat een verschil in behandeling in het leven werd geroepen tussen belastingplichtigen die een vereenvoudigde boekhouding voeren en belastingplichtigen die een dubbele boekhouding voeren.³⁵ Dit verschil in behandeling maakte meteen het voorwerp uit van de geannoteerde zaak voor het Grondwettelijk Hof.

Anders dan wat de belastingplichtige voorhield, bevestigt het Grondwettelijk Hof dat beide categorieën van belastingplichtigen zich in voldoende vergelijkbare situaties bevinden, t.w. dat zij beide een meerwaarde hebben gerealiseerd op gronden die zij in de feiten beroepsmatig aanwenden, zodat er wel degelijk sprake is van een verschillende behandeling van (ver)gelijk(bar)e situaties. In onze noot m.b.t. het cassa-

24. Opgeheven door het koninklijk besluit van 29 april 2019 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen, dat in een gelijksoortige bepaling voorziet.

25. Cass. 21 juni 2018, F.16.0028.N.

26. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. B.8.2.

27. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. B.9.

28. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. B.10.

29. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. B.11.

30. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. B.12.

31. GwH 28 mei 2020, nr. 76/2020, overw. B.14.1.

32. *Parl.St.* Senaat 1989-90, nr. 806/3, 65 en V. VERCAUTEREN en C. MESKENS, "Belastingplichtige die vereenvoudigde boekhouding voert, kan beslissen om grond al dan niet te beschouwen als 'beroepsactief'", *TFR* 2019, afl. 560, 402.

33. Cass. 21 juni 2018, F.16.0028.N.; Bergen 3 december 2004, *Fisc.Koer.*, 2005/330; Bergen 24 november 2004, *FJF*, No. 2005/250; Bergen 18 november 2004, *FJF*, No. 2005/291 en Rb. Gent 11 maart 2009, *Fisc.Koer.*, 2009/465.

34. S. HUYSMAN, *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblo, 1994, 222-237 en C. CHEVALIER, "Welke activa worden, in geval van een vereenvoudigde boekhouding, geacht voor beroepswerkzaamheid te zijn gebruikt?", *TFR* 2007, afl. 330, 920.

35. V. VERCAUTEREN en C. MESKENS, "Belastingplichtige die vereenvoudigde boekhouding voert, kan beslissen om grond al dan niet te beschouwen als 'beroepsactief'", *TFR* 2019, afl. 560, 406.



tiearrest van 21 juni 2018 hadden wij reeds eenzelfde standpunt ingenomen.³⁶

Het Grondwettelijk Hof kan ook bijgetreden worden daar waar het stelt dat dit verschil in behandeling niet kennelijk onredelijk is. Het is duidelijk dat de wetgever met artikel 41 WIB 1992 beoogde de rechtsonzekerheid weg te werken betreffende (gedeeltelijk) beroepsmatig gebruikte activa. Daarbij heeft de wetgever bevestigd dat het de belastingplichtige is die de wil moet hebben én uiten om alle waardeschommelingen van het goed op te nemen in zijn resultaat (het zogenaamde bijzondere wils-element). Deze wil kan tot uiting komen door een inschrijving op de balans (art. 41, 1° WIB 1992), dan wel door een afschrijving of waardevermindering (art. 41, 2° WIB 1992). Wanneer de belastingplichtige niet is overgegaan tot één van deze boekingen, dan rechtvaardigt een dergelijke niet-boeking een overeenkomstige behandeling op fiscaal vlak en valt de transactie dus niet onder het toepassingsgebied van artikel 41 WIB 1992.

De redenering van het ministerraad, dat de grond en het gebouw dat op deze grond wordt opgetrokken zakenrechtelijk één versmolten geheel vormen, wordt aldus impliciet van de hand gewezen. Het Grondwettelijk Hof geeft immers aan dat een dergelijke situatie een andere discriminatie in het leven zou roepen: nl. een verschil tussen belastingplichtigen die een vereenvoudigde boekhouding voeren, al naargelang zij een meerwaarde realiseren op een stuk grond zonder opstal of een stuk grond met een gebouw erop dat zij in het kader van hun beroepswerkzaamheid aanwenden. Voormelde redenering zou er immers toe leiden dat de op de grond gerealiseerde meerwaarde aan belasting zou worden onderworpen wanneer het gaat om een bebouwd stuk grond, maar niet wanneer het gaat om een onbebouwd terrein.

Na dit arrest lijkt er dan ook geen twijfel meer over te bestaan dat natuurlijke personen die een vereenvoudigde boekhouding voeren, niet kunnen worden belast op meerwaarden die ze realiseren op bestanddelen van hun beroepsvermogen waarop effectief geen waardeverminderingen of afschrijvingen zijn geboekt. De gebeurlijke kunstmatige opsplitsing van de notariële akten die door de fiscale administratie werd aangehaald in de geannoteerde zaak heeft daarbij geen invloed op deze conclusie.

Charlotte MESKENS

Assistente en doctoranda UGent, associate Tiberghien advocaten

Vincent VERCAUTEREN

Partner Tiberghien advocaten

Vennootschapsbelasting

2020/53 Brussel 3 april 2019

Beroepskosten – Europese kartelboetes – Aftrekbaar

De fiscale aftrek van een Europese kartelboete is niet in strijd met het Unierecht. Een Europese kartelboete valt niet onder de aftrekbeperking als beroepskost van artikel 53, 6° WIB 1992 en is bijgevolg fiscaal aftrekbaar.

Frais professionnels – Amendes européenne en matière d’ententes – Déductibles

La déduction fiscale d’une amende européenne en matière d’ententes n’est pas contraire au droit de l’Union européenne. Une amende européenne en matière d’ententes ne tombe pas sous la limitation de déduction au titre de frais professionnels de l’article 53, 6° CIR 1992 et est par conséquent fiscalement déductible.

(OTIS NV / Belgische Staat, FOD Financiën)
(Advocaten: Ch. Chéruby, C. Docclo en F. Sablon)
(Rolnr.: 2012/AR/2048)

Het hof, na beraad, spreekt in openbare zitting volgend arrest uit.

Voorgaanden en vorderingen

Gelet op de stukken van de rechtspleging inzonderheid:

- het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven van 11 mei 2012 op tegenspraak uitgesproken, volgens de verklaring van partijen ter zitting niet betekend;
- het verzoekschrift tot hoger beroep, neergelegd door NV OTIS ter griffie van het hof op 23 juli 2012;
- de conclusies van appellante, neergelegd ter griffie op 27 juni 2013 en 30 april 2014 en haar stukken, neergelegd ter griffie van het hof door appellante op 11 december 2018;
- de conclusies van geïntimeerde, neergelegd ter griffie van het hof op 24 januari 2013, 20 november 2013 en 29 september 2014 en zijn stukken, neergelegd ter griffie van het hof op 15 november 2018.

Procedure in eerste aanleg

Bij verzoekschrift op tegenspraak zoals bedoeld in artikelen 1385decies en 1385undecies Ger.W., neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven op 13 december 2010, vorderde appellante haar vordering ontvankelijk en gegrond te verklaren en de volgende aanslag in haren hoofde gevestigd in de vennootschapsbelasting te vernietigen of te ontheffen, terugbetaling te bevelen van alle op de ontheven aanslag geïnde bedragen, verhoogd met de mo-

36. V. VERCAUTEREN en C. MESKENS, “Belastingplichtige die vereenvoudigde boekhouding voert, kan beslissen om grond al dan niet te beschouwen als ‘beroepsactief’”, *TFR* 2019, afl. 560, 406.

