

Rolnummer 7196
Arrest nr. 76/2020 van 28 mei 2020

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 41 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en F. Daoût, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Moerman, P. Nihoul, J. Moerman en Y. Kherbache, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij arrest van 28 mei 2019, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 5 juni 2019, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Wordt het gelijkheidsbeginsel, zoals bepaald door artikel 10 & 11 van de Grondwet, geschonden indien men artikel 41 WIB92 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 ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Danny Bogaerts, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. C. Schildermans, advocaat bij de balie van Limburg;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. A. Dumez, advocaat bij de balie van Antwerpen.

Danny Bogaerts heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 18 maart 2020 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers J. Moerman en J.-P. Moerman te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 22 april 2020 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 22 april 2020 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege betwist de te haren aanzien gevestigde aanslagen in de personenbelasting voor de aanslagjaren 2011 en 2012, en meer bepaald de in die aanslagen vervatte belasting op de meerwaarde op een perceel grond, gerealiseerd door middel van de verkoop van het perceel en de erop gevestigde gebouwen.

Het verwijzende rechtscollege stelt vast, ten eerste, dat de eisende partij ten tijde van de verkoop van het perceel als ondernemer belastbaar was op de door haar gerealiseerde winsten, ten tweede, dat zij voldeed aan de voorwaarden om een vereenvoudigde boekhouding te voeren en, ten derde, dat minstens een deel van het onroerend goed waarop de meerwaarde werd gerealiseerd, werd gebruikt in het kader van de beroepswerkzaamheid van die partij. Dat rechtscollege stelt eveneens vast dat, daar de eisende partij geen dubbele boekhouding diende te voeren, het onroerend goed bij de aanschaf ervan niet als actiefbestanddeel diende te worden geboekt, waardoor artikel 41, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelasting 1992 (hierna :

WIB 1992) geen toepassing kan vinden. Volgens die bepaling worden de vaste activa die in het kader van de beroepswerkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd en als actiefbestanddeel zijn geboekt, geacht te worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid. Het verwijzende rechtscollege onderzoekt vervolgens of het onroerend goed kan worden beschouwd als een actiefbestanddeel in de zin van artikel 41, 2°, van het WIB 1992, naar luid waarvan de vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen, worden geacht te worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid. In dat kader wordt vastgesteld dat het Hof van Cassatie, bij een arrest van 21 juni 2018, heeft geoordeeld dat een meerwaarde voor zij die een vereenvoudigde boekhouding voeren enkel belastbaar is in de mate dat voldaan is aan de criteria van artikel 41, 2°, van het WIB 1992. Het verwijzende rechtscollege leidt uit dat arrest af dat de op een grond gerealiseerde meerwaarde voor een belastingplichtige die een vereenvoudigde boekhouding voert, niet aan belasting is onderworpen wanneer er op die grond geen waardeverminderingen werden geboekt.

Het verwijzende rechtscollege is van oordeel dat aldus een verschil in behandeling in het leven wordt geroepen onder belastingplichtigen, naargelang zij een dubbele dan wel een vereenvoudigde boekhouding voeren, en acht het vervolgens aangewezen de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag aan het Hof te stellen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De Ministerraad is van oordeel dat de in het geding zijnde bepaling, in de interpretatie die aan het Hof wordt voorgelegd, niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, omdat het in de prejudiciële vraag vermelde verschil in behandeling niet redelijk is verantwoord. Hij meent echter dat de in het geding zijnde bepaling op een andere wijze kan worden geïnterpreteerd, waarbij die interpretatie niet leidt tot een schending van de voormelde artikelen van de Grondwet.

A.2.1. De Ministerraad zet uiteen dat de interpretatie van de in het geding zijnde bepaling die het verwijzende rechtscollege aan het Hof voorlegt, gebaseerd is op een arrest van het Hof van Cassatie van 21 juni 2018, waarbij dat Hof heeft geoordeeld dat een meerwaarde gerealiseerd op een grond voor een persoon die een vereenvoudigde boekhouding voert enkel belastbaar is in de mate dat voldaan is aan de criteria van artikel 41, 2°, van het WIB 1992. Die 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. Mede gelet op het feit dat doorgaans wordt aangenomen dat de in artikel 41 van het WIB 1992 vervatte criteria limitatief zijn, leidt die rechtspraak volgens de Ministerraad tot een verschil in behandeling dat niet redelijk is verantwoord, daar de belasting van de meerwaarde, in de voormelde interpretatie, uitsluitend afhangt van de wijze waarop een grond boekhoudkundig is verwerkt. Wanneer geen waardeverminderingen zijn aangenomen op een grond kan er, als de betrokkene een vereenvoudigde boekhouding voert, geen toepassing worden gemaakt van artikel 41 van het WIB 1992 en kan de op die grond gerealiseerde meerwaarde aldus niet het voorwerp uitmaken van belastingen, zelfs niet wanneer, zoals dat het geval is in de zaak die hangende is voor het verwijzende rechtscollege, de grond duidelijk wordt gebruikt voor de beroepswerkzaamheid. Wanneer een persoon een dubbele boekhouding voert, kan de fiscale administratie daarentegen toepassing maken van artikel 41, 1°, van het WIB 1992, naar luid waarvan 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.

A.2.2. De Ministerraad is van oordeel dat de limitatieve aard van de criteria vervat in artikel 41 van het WIB 1992 weliswaar niet uitdrukkelijk in de wet is vastgelegd, maar volgt uit de wil van de wetgever om duidelijkheid te scheppen en fiscale onzekerheid weg te nemen. Hij meent echter dat het niet de bedoeling van de wetgever is geweest om de op een grond gerealiseerde meerwaarde van het toepassingsgebied van artikel 24 van het WIB 1992 uit te sluiten wanneer het gaat om een meerwaarde gerealiseerd door een persoon die een vereenvoudigde boekhouding voert en die geen waardeverminderingen heeft geboekt. De limitatieve aard van de criteria kan aldus volgens hem enkel worden aanvaard, wanneer de bedoeling van de wetgever in acht wordt genomen. Hij wijst erop dat, in de in de prejudiciële vraag vermelde interpretatie, de persoon die een vereenvoudigde boekhouding voert, de beroepskosten die eigen zijn aan de grond fiscaal kan aftrekken, maar

niet aan een belasting kan worden onderworpen wat de op de grond gerealiseerde meerwaarde betreft, wanneer er geen waardeverminderingen werden aangenomen.

A.3.1. De Ministerraad is van oordeel dat de in het geding zijnde bepaling ook op een andere manier kan worden geïnterpreteerd, interpretatie die door de procureur-generaal bij het Hof van Cassatie, in zijn conclusies bij het voormelde arrest van 21 juni 2018, werd aangenomen. Volgens die interpretatie dient, wanneer de verkoop betrekking heeft op een bebouwd onroerend goed, de meerwaarde berekend te worden op het volledig 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. Die interpretatie vindt volgens de Ministerraad steun in de wijze waarop de fiscaliteit op een onroerend goed in het WIB 1992 is opgebouwd, waarbij wordt vertrokken van een kadastraal inkomen dat wordt toegekend voor de bebouwde of de onbebouwde onroerende goederen (artikel 471 van het WIB 1992). In fiscale zaken wordt volgens hem een meerwaardebegrip gehanteerd dat aansluit bij het zakenrechtelijke principe van de natrekking, maar dat verschillend is van het meerwaardebegrip in het boekhoudrecht: terwijl in het boekhoudrecht de grond en de gebouwen als afzonderlijke activa worden beschouwd, is dat niet het geval in het fiscaal recht.

A.3.2. De Ministerraad betwist het oordeel van het verwijzende rechtscollege dat de voormelde interpretatie van de in het geding zijnde bepaling in strijd is met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken. Uit de artikelen 23, 24, 27 en 28, eerste lid, 1°, 41, 43 en 171, 4°, a), van het WIB 1992 volgt immers dat alle verwezenlijkte meerwaarden op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, belastbaar zijn als inkomsten, en dat activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen, geacht worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt.

A.4. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege meent dat de in het geding zijnde bepaling, in de interpretatie die wordt voorgelegd aan het Hof, bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Volgens haar roept die bepaling geen verschil in behandeling in het leven, daar de vraag of een actief al dan niet het voorwerp heeft uitgemaakt van afschrijvingen of waardeverminderingen, voor alle belastingplichtigen op een gelijke wijze moet worden beantwoord. Aangezien een belasting enkel kan worden ingevoerd door middel van een wet, kan niet aan de hand van een grondwetsconforme interpretatie worden aangenomen dat een actief dat niet het voorwerp kan uitmaken van afschrijvingen of waardeverminderingen onder het toepassingsgebied van artikel 41, 2°, van het WIB 1992 valt.

Bovendien bevinden de in de prejudiciële vraag bedoelde categorieën van belastingplichtigen zich niet in vergelijkbare situaties, daar de belastingplichtigen die een dubbele boekhouding voeren minderwaarden op gronden in mindering kunnen brengen op het boekhoudkundig resultaat, terwijl de belastingplichtigen die een vereenvoudigde boekhouding voeren die mogelijkheid niet hebben.

A.5.1. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege doet gelden dat afschrijvingen en waardeverminderingen verschillende juridische handelingen zijn, zowel in het boekhoudrecht als in het fiscaal recht. Zij verwijst in dat verband naar het koninklijk besluit van 30 januari 2001 « tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen », inmiddels vervangen door het koninklijk besluit van 29 april 2019 « tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen ». Zij zet daarbij uiteen dat waardeverminderingen principieel aanleiding geven tot een fiscale gunstbehandeling (artikel 48 van het WIB 1992), die evenwel niet geldt voor de belastingplichtige die een vereenvoudigde boekhouding voert. Zij meent dat de wetgever bij het aannemen van de in het geding zijnde bepaling ervoor heeft geopteerd om meerwaarden te belasten, wanneer het gaat om activa waarvan de betrokken belastingplichtige voordien bepaalde bedragen fiscaal had kunnen recupereren, hetzij in de vorm van een afschrijving, hetzij in de vorm van een vrijstelling voor de waardeverminderingen. Zij leidt daaruit af dat de meerwaarden worden belast wanneer de belastingplichtige aanspraak heeft gemaakt of had kunnen maken op een fiscaal voordeel en dat de in het geding zijnde bepaling aldus geen discriminerend verschil in behandeling in het leven roept.

A.5.2. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege wijst erop dat niet elke meerwaarde op beroepsactiva waarop afschrijvingen werden geboekt of waarop waardeverminderingen in aanmerking zouden kunnen worden genomen, belastbaar is. Belastingplichtigen die bezoldigingen ontvangen, worden bijvoorbeeld in beginsel niet belast op meerwaarden, zelfs niet wanneer zij afschrijvingen zouden hebben geboekt op de activa die ze gebruiken in het kader van de uitoefening van een beroepswerkzaamheid. Belastingplichtigen die winsten of baten ontvangen, worden slechts belast op de meerwaarden wanneer die meerwaarden betrekking hebben op activa die zij bestempelen als « voor beroepsdoeleinden gebruikte activa », hetzij door afschrijvingen te boeken,

hetzij door die goederen boekhoudkundig te verwerken als activa die in voorkomend geval in aanmerking kunnen komen voor waardeverminderingen. Ook voor personen die hun beroepswerkzaamheden stopzetten, worden de meerwaarden op de activa die voor de beroepswerkzaamheid werden gebruikt, niet steeds aan belasting onderworpen. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege meent dan ook dat veeleer een antwoord zou moeten worden gegeven op de vraag of het feit dat sommige belastingplichtigen worden belast op de gerealiseerde meerwaarden, terwijl andere categorieën van belastingplichtigen daar niet op worden belast, al dan niet een discriminatie inhoudt. Zij meent echter dat die vraag ontkennend dient te worden beantwoord, omdat er slechts sprake is van een belasting op meerwaarden wanneer de belastingplichtige aanspraak heeft gemaakt of had kunnen maken op een fiscaal voordeel.

A.6. De eisende partij voor het verwijzende rechtscollege doet gelden dat als er al sprake zou kunnen zijn van een verschil in behandeling, dat verschil niet zou voortvloeien uit de in het geding zijnde bepaling, maar uit artikel 5 van de wet van 17 juli 1975 « met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen », naar luid waarvan de 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 euro niet overschrijdt, een vereenvoudigde boekhouding mogen voeren. Zij meent dat het redelijk is verantwoord dat de natuurlijke personen op een andere wijze worden behandeld dan de vennootschappen, die in beginsel een dubbele boekhouding moeten voeren. Ook de vennootschappen onder firma en de commanditaire vennootschappen bevinden zich volgens haar in een andere positie dan de andere vennootschappen, daar zij geen volledige rechtspersoonlijkheid hebben. De wettelijk aansprakelijke vennoten van de eerste twee categorieën van vennootschappen worden immers geacht handelaar te zijn. Het verschil in behandeling dat het voormelde artikel 5 van de wet van 17 juli 1975 in het leven roept tussen handelaars en kooplieden, naargelang de omvang van de omzet over het laatste boekjaar, is eveneens redelijk verantwoord, aangezien personen die een omzet genereren van meer dan 500 000 euro zich in een betere financiële positie bevinden om met behulp van deskundigen een dubbele boekhouding te voeren.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 41 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), dat bepaalt :

« Voor de toepassing van de artikelen 24, eerste lid, 2°, 27, tweede lid, 3° en 28, worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt :

1° de vaste activa die in het kader van die werkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd en als activabestanddeel zijn geboekt;

2° de vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen;

3° de immateriële activa die tijdens de beroepswerkzaamheid tot stand zijn gekomen, ongeacht of zij als activabestanddeel zijn geboekt ».

B.2. Het Hof wordt gevraagd of artikel 41, 1° en 2°, van het WIB 1992 al dan niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in de interpretatie 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 en waarop hij geen

waardevermindering heeft geboekt, terwijl een belastingplichtige die een dubbele boekhouding voert op die meerwaarde wel belastbaar is door het feit dat hij die gronden moet opnemen op het actief van de balans, ook al heeft hij op die gronden geen waardeverminderingen geboekt.

B.3. Op grond van artikel 23 van het WIB 1992 zijn beroepsinkomsten belastbare inkomsten. Beroepsinkomsten zijn inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard en omvatten onder meer de winsten (artikel 23, § 1, 1^o, van het WIB 1992).

Volgens artikel 24, eerste lid, 2^o, van het WIB 1992 bestaan winsten uit inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen die voortkomen uit, onder meer, « enige waardevermeerdering van activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt en uit enige uit die werkzaamheid volgende waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt ».

Artikel 41 van het WIB 1992 - de in het geding zijnde bepaling - omschrijft de activa die dienen te worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt.

Volgens artikel 43 van het WIB 1992 is de verwezenlijkte meerwaarde gelijk aan het positieve verschil tussen eensdeels de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed verminderd met de kosten van vervreemding en anderdeels de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen.

B.4.1. De in het geding zijnde bepaling gaat terug op artikel 32*quinquies*, eerste lid, van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1964, zoals ingevoegd bij artikel 258 van de wet van 22 december 1989 « houdende fiscale bepalingen ».

De parlementaire voorbereiding van de wet van 22 december 1989 vermeldt :

« Het bestaande principe volgens hetwelk de meerwaarden belastbare inkomsten zijn, wordt aangevuld door een begripsbepaling ervan; die begripsbepaling werd tot op heden overgelaten aan de administratie; voortaan is er een duidelijke omschrijving in de wet » (*Parl. St.*, Senaat, 1989-1990, nr. 806/3, p. 65).

B.4.2. Daaruit blijkt dat de wetgever met de in het geding zijnde bepaling heeft beoogd om, in het kader van de belastbare inkomsten die voortkomen uit waardevermeerderingen, criteria te bepalen aan de hand waarvan de activa die geacht worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt, kunnen worden bepaald, criteria die onder meer van belang zijn in het geval waarin een onroerend goed deels voor private en deels voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt.

B.4.3. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat het verwijzende rechtscollege ervan uitgaat dat de in artikel 41 van het WIB 1992 vervatte criteria een exhaustief karakter hebben. Het Hof beantwoordt de prejudiciële vraag in die interpretatie.

B.5. Met betrekking tot de vaste activa heeft de wetgever voorzien in twee criteria aan de hand waarvan kan worden bepaald of die activa geacht dienen te worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt. Het eerste criterium is vervat in artikel 41, 1°, van het WIB 1992 en betreft het opnemen van de activa die in het kader van die werkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd, in de boekhouding. Het tweede criterium is vervat in artikel 41, 2°, van het WIB 1992 en betreft het aannemen van afschrijvingen of waardeverminderingen op vaste activa of gedeelten ervan.

B.6.1. Volgens het ten tijde van de feiten waarover het verwijzende rechtscollege dient te oordelen van toepassing zijnde artikel 5 van de wet van 17 juli 1975 « met betrekking tot de boekhouding van de ondernemingen », inmiddels opgeheven bij de wet van 17 juli 2013 « houdende invoeging van Boek III ‘ Vrijheid van vestiging, dienstverlening en algemene verplichtingen van de ondernemingen ’, in het Wetboek van economisch recht en houdende invoeging van de definities eigen aan boek III en van de rechtshandhabingsbepalingen eigen aan boek III, in boeken I en XV van het Wetboek van economisch recht », dienen de natuurlijke personen die koopman zijn, van wie de omzet over het laatste boekjaar, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde, een door de Koning bepaald bedrag niet overschrijdt, geen boekhouding te voeren volgens de voorschriften van de artikelen 3 en 4 van die wet, die betrekking hebben op de dubbele boekhouding, indien zij alle verrichtingen

zonder uitstel, getrouw, volledig en naar tijdsorde inschrijven in ten minste drie dagboeken (de zogeheten vereenvoudigde boekhouding).

B.6.2. In tegenstelling tot de personen die een dubbele boekhouding voeren, dienen de natuurlijke personen die koopman zijn en die overeenkomstig de toepasselijke wetgeving een vereenvoudigde boekhouding voeren, de vaste activa die in het kader van de beroepswerkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd niet als actiefbestanddeel op te nemen in de boekhouding.

B.7.1. Gelet op het feit dat de vaste activa die in het kader van een beroepswerkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd en die als actiefbestanddeel zijn geboekt, op grond van artikel 41, 1°, van het WIB 1992, dienen te worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt, is een belastingplichtige die een dubbele boekhouding voert, belastbaar op de op een perceel grond verwezenlijkte meerwaarde, ook al heeft hij op die grond geen waardeverminderingen geboekt.

B.7.2. Daar de belastingplichtigen die een vereenvoudigde boekhouding voeren de vaste activa die in het kader van de beroepswerkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd niet in de boekhouding dienen op te nemen als actiefbestanddelen, kunnen die activa niet op grond van artikel 41, 1°, van het WIB 1992 worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt. Die activa kunnen daarentegen wel op grond van artikel 41, 2°, van het WIB 1992 worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt, zij het dat voor die kwalificatie is vereist dat het gaat om vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen.

B.7.3. Volgens artikel 45 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 « tot uitvoering van het wetboek van vennootschappen », inmiddels opgeheven door het koninklijk besluit van 29 april 2019 « tot uitvoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen », dat voorziet in een gelijksoortige bepaling, hebben afschrijvingen betrekking op vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, terwijl waardeverminderingen betrekking hebben op vaste activa met een onbeperkte gebruiksduur. Gebouwen kunnen, gelet op de beperkte gebruiksduur ervan, het voorwerp uitmaken van afschrijvingen. Gronden kunnen, wegens de onbeperkte gebruiksduur ervan, het voorwerp uitmaken van waardeverminderingen.

B.8.1. Bij een arrest van 21 juni 2018 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld :

« 2. Wanneer een belastingplichtige gebruik maakt van een vereenvoudigde boekhouding en daarin enkel afschrijvingen toepast maar geen waardeverminderingen, moet worden aangenomen dat de grond, die in aanmerking komt voor waardevermindering maar niet voor afschrijving, 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.

3. De appelrechters die beslissen dat grond en gebouw één duurzaam met elkaar verbonden geheel vormen en het de meerwaarde op dit volledig activum is die aan belasting onderhevig is, dat de afschrijvingen berekend op een deel van het gebouw niet wegnemen dat het afschrijvingen zijn op het volledige onroerend goed en vervolgens de fiscale meerwaarde van het beroepsgedeelte bepalen op het product van de meerwaarde van grond en gebouw met de aanschaffingswaarde van het beroepsgedeelte van het gebouw gedeeld door de aanschaffingswaarde van het volledige gebouw, en aldus het standpunt van de eisers verwerpen dat enkel belastbaar is de meerwaarde op vaste activa of gedeelten ervan waarop effectief is afgeschreven of waarop effectief waardeverminderingen zijn aangenomen, dit is niet de meerwaarde op de grond, verantwoord hun beslissing niet naar recht » (Cass., 21 juni 2018, F.16.0028.N).

B.8.2. Het voormelde arrest van het Hof van Cassatie brengt met zich mee dat, wanneer een belastingplichtige die gebruik maakt van een vereenvoudigde boekhouding waarin enkel afschrijvingen werden toegepast maar geen waardeverminderingen, naar aanleiding van de verkoop van een perceel grond en van een erop gevestigd gebouw een meerwaarde realiseert, die meerwaarde slechts als belastbaar inkomen kan worden beschouwd in zoverre zij betrekking heeft op het gebouw. De op de grond gerealiseerde meerwaarde kan, bij gebrek aan het aannemen van waardeverminderingen op die grond, aldus niet worden beschouwd als behorend tot het belastbaar inkomen.

B.9. Uit het voorgaande volgt dat de in het geding zijnde bepaling een verschil in behandeling in het leven roept onder belastingplichtigen, naargelang zij een vereenvoudigde, dan wel een dubbele boekhouding voeren, wat betreft de belasting op de meerwaarde op gronden die, los van de fiscaalrechtelijke kwalificatie ervan, in de feiten beroepsmatig worden aangewend en die niet het voorwerp hebben uitgemaakt van waardeverminderingen.

B.10. In tegenstelling tot wat de eisende partij voor de verwijzende rechter aanvoert, bevinden beide categorieën van belastingplichtigen zich, ten aanzien van de in het geding zijnde maatregel, in voldoende vergelijkbare situaties. Beide categorieën van

belastingplichtigen hebben immers een meerwaarde gerealiseerd op gronden die zij in de feiten beroepsmatig aanwenden.

B.11. Het in B.9 vermelde verschil in behandeling berust op een objectief criterium, meer bepaald de aard van de boekhouding die de betrokken belastingplichtigen in overeenstemming met de ter zake geldende wettelijke regels voeren.

B.12. Bij het bepalen van zijn beleid in fiscale zaken beschikt 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 geheel 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.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 28 mei 2020.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen