

## FISCAL RECHTSPRAAK

## Inkomstenbelastingen

*Vennootschapsbelasting*

2023/10 Brussel 7 september 2021

Verhouding tot het boekhoudrecht – Beroepskosten – Afschrijvingsexcedent – Uitzonderlijk afschrijvingen (waardevermindering) op immateriële vaste actief – Artikelen 49, 61 en 63 WIB 1992 – Primauteit van het boekhoudrecht op het fiscaal recht

*Alhoewel artikel 63 WIB 1992 de regels en de afschrijvings-termijn en het ritme van afschrijvingen op immateriële vaste activa zoals goodwill bepalen, sluit dit niet uit dat op dergelijke activa uitzonderlijke afschrijvingen worden geboekt, aftrekbaar volgens artikel 49 WIB 1992 zo dat verantwoord is conform de artikelen 45, eerste lid KB/W.Venn. en 61, § 1, 2° KB/W.Venn. Ten deze bewijst de belastingplichtige evenwel niet de vereiste uitzonderlijke omstandigheden, die een uitzonderlijke afschrijving moeten rechtvaardigen.*

Relation avec le droit comptable – Frais professionnels – Excédent d'amortissement – Amortissement exceptionnel (réduction de valeur) sur immobilisations incorporelles – Articles 49, 61 et 63 CIR 1992 – Primauté du droit comptable sur le droit fiscal

*Bien que l'article 63 CIR 1992 définit les règles, la durée et le rythme d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que le goodwill, cela n'exclut pas la comptabilisation d'amortissements extraordinaires sur ces actifs, déductibles en vertu de l'article 49 CIR 1992 s'ils sont justifiés conformément aux articles 45, alinéa 1<sup>er</sup>, AR/C. soc. et 61, § 1<sup>er</sup>, 2° AR/C. soc. Or, en l'espèce, le contribuable ne prouve pas les circonstances exceptionnelles requises pour justifier un amortissement exceptionnel.*

(Scarlet Belgium NV / Belgische Staat, FOD Financiën)  
(Advocaten: K. De Puydt loco L. Peeters)  
(Rolnr.: 2016/AF/76)

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 Brussel van 23 maart 2012, dat werd betekend op 10 februari 2016;

– het verzoekschrift tot hoger beroep, neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Brussel door appellante op 8 maart 2016;  
– de conclusies van appellante neergelegd ter griffie van het hof op 19 januari 2017 en 18 mei 2017 en deze van geïntimeerde neergelegd ter griffie van het hof op 13 september 2016 en 20 juni 2017 en zijn pleitnota neergelegd ter zitting van het hof op 1 juni 2021;  
– de stukken van appellante neergelegd ter griffie ter zitting van het hof en deze van de Belgische Staat, neergelegd ter griffie op 13 september 2016, 20 juni 2017 en 3 juli 2017.

**Procedure in eerste aanleg**

Bij verzoekschrift op tegenspraak zoals bedoeld in artikelen 1385<sup>decies</sup> en 1385<sup>undecies</sup> Ger.W., neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel op 12 maart 2007, 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 ontheffen aanslag geïnde bedragen, verhoogd met de moratoriuminteressen berekend overeenkomstig artikel 418 WIB 1992:

– artikel nr. 560190, na aanvankelijk artikel nr. 840807006, aanslagjaar 2003, gemeente Elsene, d.d. 29 december 2005, balans d.d. 31 december 2002, voor een bedrag van 5.910.220,42 EUR.

Tevens vorderde zij de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding.

Bij vonnis van 23 maart 2012 verklaarde de rechtbank van eerste aanleg te Brussel de vordering van appellante ontvankelijk doch ongegrond. Appellante werd veroordeeld tot de kosten van het geding in eerste aanleg.

Het vonnis motiveerde deze beslissing door aan te nemen dat artikel 361 WIB 1992 door de Belgische Staat inzake aangetroffen afschrijvingsexcedenten voor het bewuste aanslagjaar, correct was toegepast, dat de beginselen van behoorlijk bestuur niet geschonden waren, dat het recht op toepassing van “uitzonderlijke afschrijvingen” van appellante niet bewezen was, dat appellante haar recht op toepassing van een afschrijvingstermijn van 3 jaar voor leasing van hardware niet bewees en dat de toegepaste belastingverhoging volgens een tarief van 10% redelijk was.

Daartegen tekende appellante hoger beroep aan bij verzoekschrift in hoger beroep neergelegd voor dit hof (hoger bedoeld).

Het hoger beroep is gericht tegen het voormelde vonnis.

## Procedure voor het hof

Appellante vordert het hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren, het bestreden vonnis te vernietigen, behoudens in zoverre het stelt dat de software over een periode van 5 jaar kan worden afgeschreven en in zoverre het oordeelt dat artikel 361 WIB 1992 correct is toegepast. Voor het vorige herneemt appellante haar vordering zoals gesteld in eerste aanleg.

In ondergeschikte orde vordert zij indien de bestreden aanslag niet wordt vernietigd of ontheven, de Belgische Staat op grond van artikel 1382 BW te veroordelen tot een schadevergoeding begroot op grond van de vorderingen voortvloeiend uit de bestreden aanslag en thans begroot op 1,00 EUR provisioneel.

In meer ondergeschikte vordert zij de belastingverhoging van 10% te vernietigen.

Zij vordert de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van de rechtspleging in beide aanleggen.

Geïntimeerde, de Belgische Staat, besluit tot het ontvankelijk doch ongegrond verklaren van het hoger beroep. Hij vordert in hoofddorde te bevestigen dat goodwill afgeschreven moet worden met vaste annuïteiten en dit voor niet minder dan 5. Hij vordert de afschrijvingstermijn van geleasede hardware op 5 jaar te bepalen en de belastingverhoging van 10% te bevestigen. Hij vordert appellante te veroordelen tot de kosten van het geding van beide aanleggen.

In ondergeschikte orde vordert hij vast te stellen dat geen schending van de beginselen van behoorlijk bestuur bewezen is.

## Relevante feitelijke gegevens

Appellante, die een tijdige aangifte in de vennootschapsbelasting indiende voor aanslagjaar 2003, met daarin een aangegeven verlies van het belastbare tijdperk, werd in de loop van 2005 grondig gecontroleerd door de diensten van geïntimeerde voor de aanslagjaren 2003 en 2004.

Voor aanslagjaar 2003 leidde dat tot de ondertekening van een gedeeltelijke akkoordverklaring op 4 november 2005, houdende een verhoging van haar belastbare grondslag met een bedrag van 458.538,00 EUR.

Evenwel werd op 14 november 2005 aan appellante een bericht van wijziging van de aangifte in de vennootschapsbelasting voor aanslagjaar 2003 gericht inhoudend een aanpassing van de reserves van appellante wegens volgens de Belgische Staat aangetroffen afschrijvingsexcedenten voor volgende posten:

- software NOC;
- software (office IT related);
- software (portal related);
- software (accounting);
- software (interconnect building);
- software goodwill;
- software helpdesk telephone equipment;
- software leasing NOC hardware;
- software lesing network hardware.

Appellante meldde daarmee haar niet akkoord op 16 december 2005.

Niettegenstaande dat niet-akkoord werd de bestreden aanslag na verzending aan appellante van een zogenaamde kennisgeving van beslissing tot taxatie van 23 december 2005 ingekohierd, waarbij evenwel nog een kleine aanpassing gebeurde in het voordeel van appellante voor de post “afschrijvingsexcedent goodwill” (meer bepaald: toepassing van een afschrijvingstermijn van 5 jaar in plaats van 8 jaar zoals weerhouden in het bericht van wijziging voormeld). De uiteindelijke aldus weerhouden belastbare grondslag bedroeg 12.271.998,18 EUR.

Appellante tekende daartegen bezwaar aan bij aangetekende brief door geïntimeerde ontvangen op 21 maart 2006. Dat bezwaarschrift werd bij directoriale beslissing van 19 december 2006 als ongegrond afgewezen.

Appellante legde daarop het al genoemde verzoekschrift neer ter griffie van de eerste rechter met het bestreden vonnis tot gevolg.

Wat nog moet worden vermeld is dat oorspronkelijk appellante (de NV Scarlet Extended) is overgenomen bij wijze van een fusie door een met een overneming gelijk gestelde verrichting door de huidige appellante, die er dus de rechtsopvolger van is voor de hier bestreden aanslag.

## In rechte

### Standpunt van appellante

Appellante voert de volgende middelen aan ter ondersteuning van haar vordering:

- inzake de afschrijvingen geboekt op de goodwill voor dit aanslagjaar houdt appellante vol dat artikel 63 WIB 1992 wel degelijk de aftrek als bedrijfsuitgave toelaat van uitzonderlijke afschrijvingen op deze materiële vaste activa, en dit zoals door haar voor aanslagjaar gedaan;
- de *in concreto* geboekte afschrijvingen voor deze activa voldoen aan de daartoe door artikel 45, eerste lid KB/WIB 1992, artikel 61, § 1, tweede lid KB/W.Venn. en artikel 63 WIB 1992 gestelde voorwaarden;
- het gaat om afschrijvingen voor deze post die overeenkomen met een incidentele duurzame waardedaling van de gebruikswaarde van die goodwill;
- dit geldt tevens gezien het boekhoudrecht (dat de bewuste afschrijvingen toelaat) primeert op het fiscaal recht (CBN-advis 2010/15, *Afschrijvingsmethoden*, 6 oktober 2020);
- artikel 63 WIB 1992 is verder niet voor interpretatie vatbaar en moet strikt geïnterpreteerd worden; appellante verwijst tevens naar hetgeen gesteld in *Com.IB* 1992, nr. 61/209;
- de onderliggende waardevermindering op de goodwill deed zich in het boekjaar 2002 voor;
- op zich wordt de aanschaffingsprijs van verschillende door appellant gedane overnames (zoals de zogenaamde “Yucom”-goodwill en de “Tiscali Belgium”-goodwill) niet meer betwist;
- ten onrechte voert de Belgische Staat nog een argumentatie over die oorspronkelijke waardering (bij de aanschaf ervan);

- de onderliggende vennootschappen van de overnames, die noodzakelijk waren in het kader van de activiteiten van appellante in de internetsector (en haar klanten), kenden na de overname vele problemen, waaronder het komen en gaan van drie verschillende “general managers”;
- er waren ook veel moeilijkheden met de migratie van de zogenaamde “e-mailadressen”;
- derhalve is dan in dit boekjaar besloten om de bewuste goodwill volledig af te schrijven;
- uiteindelijk is immers gebleken dat voor de overnames een veel te dure prijs is betaald;
- de uitzonderlijke afschrijving van de goodwill in 2002 was dus volledig economisch verantwoord en moet als aftrekbaar aanvaard worden;
- in ondergeschikte orde voert appellante de schending door de Belgische Staat van de beginselen van behoorlijk bestuur aan door de bewuste weigering van de aftrek en meer bepaald van het vertrouwensbeginsel;
- in zijn commentaren op het WIB 1992 aanvaardde de Belgische Staat immers dergelijke uitzonderlijke afschrijvingen als aftrekbaar als bedrijfsuitgave (*Com.IB* 1992, nr. 61/209 in zijn oorspronkelijke versie);
- pas in 2010 wijzigde hij de inhoud van die commentaar wat door appellante in 2002 niet kon voorzien worden;
- indien dit niet zou aanvaard worden, is sprake van een fout die tot schadevergoeding verschuldigd door de Belgische Staat op grond van artikel 1382 BW moet leiden;
- de afschrijvingstermijn voor een leasingcontract inzake hardware moet op 3 jaar bepaald worden;
- het gaat om een leasingcontract met de onderneming EMG Computer Leasing NV; het product zelf is door de onderneming “Cisco” in een positie van “end-of-sale” gebracht; het feit dat de producten nog bij appellante in gebruik waren, leidt op zich nog niet tot een noodzaak tot het bepalen van de afschrijvingstermijn op 5 jaar in plaats van 3 jaar zoals gedaan in het bericht van wijziging;
- technisch gesproken gaat het immers vanaf die beslissing door Cisco om waardeloos materiaal;
- een afschrijvingspercentage van 33% kan worden toegepast;
- de belastingverhoging op zich is al onredelijk; een berekend aan 10% is het dus ook, gelet op de gegeven omstandigheden; zij is niet gemotiveerd in het bericht van wijziging;
- er is geen kwade trouw aangetoond;
- het noodzakelijk opzet wordt in het bericht van wijziging ook niet gemotiveerd.

#### **Standpunt van geïntimeerde, de Belgische Staat**

De Belgische Staat voert de volgende middelen aan ter ondersteuning van zijn standpunt:

- op de goodwill hoger bedoeld werd voor dit aanslagjaar naast het gewone aanvaardbare afschrijvingspercentage van 33%, tevens een uitzonderlijke afschrijving geboekt, zodat alle goodwill blijkt te zijn afgeboekt;

- de fiscaal aanvaardbare afschrijvingen zijn hoger dan de boekhoudkundige zodat een afschrijvingsexcedent op deze goodwill terecht belastbaar is gesteld;
- artikel 63 WIB 1992 dat bepaalt dat goodwill moet afgeschreven met vaste annuïteiten zodat geen uitzonderlijke afschrijvingen hierop toegestaan zijn, primeert;
- dit artikel laat geen uitzonderlijke afschrijvingen toe;
- deze afschrijvingen moeten lineair gebeuren over een termijn van minimum 5 jaar;
- artikel 63 WIB 1992 is klaar en duidelijk en op dit punt niet verder voor interpretatie vatbaar;
- het gaat niet om een onduidelijke tekst;
- de nieuwe commentaar bij het WIB 1992 is uitgevaardigd na de wetwijziging die resulteerde in artikel 63 WIB 1992, zoals voor dit aanslagjaar van toepassing;
- bovendien blijkt de teloorgang van de klantenportefeuilles in de overgenomen vennootschap in 2002 geenszins bewezen zodat ook ten gronde geen recht op het uitvoeren van uitzonderlijke afschrijvingen aangetoond is;
- na discussie is trouwens de afschrijvingstermijn voor deze post van 8 jaar, al met akkoord van geïntimeerde naar 5 jaar teruggebracht; een kortere noodzakelijke termijn wordt niet bewezen;
- het vertrouwensbeginsel kan geen uitwerking hebben indien het *contra legem* toegepast wordt (*cf.* Cass. 15 januari 2004);
- het is hoogst twijfelachtig dat appellante zich bij het bepalen van de afschrijvingstermijn op de oude versie van de door haar genoemde commentaar bij het WIB 1992 gebaseerd zou hebben;
- er is geenszins een akkoord over de afschrijvingstermijn van de leasingcontracten van hardware;
- de loop van het leasingcontract (3 jaar) is irrelevant voor het bepalen van de afschrijvingstermijn voor de hardware zelf;
- waardeverminderingen waarop de kortere afschrijvingsstermijn gebaseerd is, worden door appellante niet bewezen;
- door de handelwijze van appellante zijn wel degelijk inbreuken bewezen op grond waarvan een belastingverhoging van 10% toegepast kan worden;
- met een toepassing van de belastingverhoging van 10% had appellant zich voor aanslagjaar 2003 al akkoord verklaard in een gedeeltelijke akkoordverklaring.

#### **Beeoordeling**

##### ***Aangaande de afschrijvingen op de “goodwill” betreffende de overnames “Unnet”, “Tiscali Belgium” en “Yucom”***

De Belgische Staat zet uiteen dat op 31 december 2001 de aanschaffingswaarde van de goodwill op de balans van de rechtsvoorganger van appellante 14.900.000,00 EUR bedroeg en dat werd vastgesteld dat afschrijvingen geboekt werden volgens een afschrijvingstermijn van 3 jaar, daarbij nog een uitzonderlijke afschrijving toegevoegd in het boekjaar 2002, zijnde dat van de huidige betwisting.

Volgens appellante betreft, in hoofdorde, de uitzonderlijke afschrijving op de goodwill gedaan in het boekjaar hier ter discussie één op immateriële vaste activa, die gegrond is op de feitelijke situatie betreffende de overnames die haar noodzakelijk maakte, en die toegelaten is op grond van hetgeen bepaald in artikel 45, eerste lid KB/W.Venn. en in artikel 61, § 1, tweede lid KB/W.Venn. Aldus kan een bewezen incidentele duurzame waardedaling van de gebruikswaarde van de goodwill leiden tot een afwaardering door het boeken van een aanvullende of uitzonderlijke afschrijving, zoals in deze zaak gedaan, die aftrekbaar is krachtens hetgeen bepaald in artikel 49, eerste lid WIB 1992. Vermits het boekhoudrecht, dat dit toelaat, primeert op het fiscaal recht, is de aftrek van deze uitzonderlijke afschrijving onterecht verworpen.

De Belgische Staat daarentegen houdt vooreerst vol dat artikel 63 WIB 1992 een dergelijke uitzonderlijke afschrijving voor goodwill, als immateriële vaste activa, gewoon niet toelaat, vermits op dit punt het fiscaal recht afwijkt van het boekhoudrecht, en vermits die bepaling voorschrijft dat de afschrijvingsannuïteiten vast zijn, en niet minder dan 5 kunnen zijn, en dat in ieder geval de grondvoorwaarden voor zo'n uitzonderlijke afschrijving ook niet bewezen zijn, daar niet is bewezen dat een dergelijke drastische ingreep op grond van de omstandigheden noodzakelijk was of verantwoord was, en bijvoorbeeld niet, dat van een totale teloorgang van klantenportefeuilles in 2002 sprake was.

Aldus is, volgens de Belgische Staat, zonder mogelijkheid van verdere interpretatie, door artikel 63 WIB 1992 voorgeschreven dat geen enkele ruimte bestaat voor het boeken van "uitzonderlijke afschrijvingen" zoals gedaan door appellante.

Het hof kan daarmee na een analyse van het geheel van de regelgeving inzake afschrijvingen niet instemmen.

Weliswaar bepaalt artikel 63 WIB 1992 de regels inzake de afschrijvingstermijn en het ritme van afschrijvingen op immateriële vaste activa zoals goodwill in normale omstandigheden, doch bij nader inzien blijkt die bepaling geenszins uit te sluiten dat zo zulks verantwoord is, alsnog op dergelijke activa uitzonderlijke afschrijvingen geboekt kunnen worden.

Het stelsel van de afschrijvingen wordt in het algemeen bepaald zoals voorgeschreven in artikel 45 van het KB/W.Venn., dat voorschrijft oprichtingskosten of aanschaffingskosten van activa beperkt in de tijd bruikbaar te spreiden, ten laste van de resultatenrekening, over de gebruiksduur ervan.

Krachtens artikel 63 WIB 1992 wordt voor immateriële vaste activa zoals de hier bedoelde inderdaad bepaald dat dit lineair en in beginsel over 5 annuïteiten moet gebeuren. In dat opzicht verduidelijkt deze laatste bepaling de boekhoudrechtelijke regeling ter zake.

Echter sluit artikel 63 WIB 1992 niet uit dat zoals algemeen boekhoudrechtelijk bepaald, zo de noodzaak daarvan bewezen is, wel degelijk ook aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen op dergelijke materiële vaste activa mogelijk zijn, zoals toegelaten door onder meer artikel 61, § 1, tweede lid KB/W.Venn. dat in het algemeen het volgende stelt:

*"(...) Voor de in het vorige lid bedoelde vaste activa wordt overgegaan tot aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen wanneer, ingevolge hun technische ontwaarding of wegens de wijziging van economische of technologische omstandigheden, hun boekhoudkundige waarde hoger is dan hun gebruikswaarde voor de vennootschap (...)"*

Daarbij zijn in die bepaling uitdrukkelijk de "immateriële vaste activa" bedoeld. Gelet op de inhoud van het eerste lid van artikel 61, § 1 KB/W.Venn. (dat voor immateriële vaste activa andere ritmes inzake afschrijvingen als een mogelijkheid stelt) kan de draagwijdte van artikel 63 WIB 1992 slechts begrepen worden als zijnde dat deze bepaling in beginsel een minimumduur inzake afschrijvingen voor immateriële vaste activa oplegt, alsmede de bepaling van het ritme daarvoor als op lineaire wijze.

Echter moet appellante gevolgd worden daar waar zij stelt dat uit de inhoud van artikel 63 WIB 1992 niet afgeleid kan worden dat dit de toepassing van artikel 61, § 1, tweede lid KB/W.Venn., dat het boeken van aanvullende of uitzonderlijke afschrijvingen oplegt indien volgens de omstandigheden noodzakelijk of verantwoord, uitsluit.

Met reden voegt appellante daaraan toe dat zulk een aanvullende of uitzonderlijke afschrijving, indien bewezen en verantwoord, geldt als een aftrekbare bedrijfslast zoals bedoeld in artikelen 49, 52,6° en 61 WIB 1992 en dat in dat opzicht, het boekhoudrecht op het fiscaal recht primeert.

Met reden ook voert appellante daarbij de adviezen aan van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, die een dergelijke aanvullende of uitzonderlijke afschrijving toelaat indien dit op grond van de omstandigheden toelaatbaar voorkomt (*cf.* CBN-advies 2010/15, *Afschrijvingsmethoden*, 6 oktober 2010).

De strikte interpretatie van artikel 63 WIB 1992 zoals aangehaald door de Belgische Staat, noch de andere door hem aangehaalde interpretatiemethoden, staan het voorgaande in de weg. Artikel 63 WIB 1992 sluit dergelijke uitzonderlijke afschrijvingen niet uit en de interpretatie van die bepaling, ook tekstueel of letterlijk, evenmin, evenmin als de andere door de Belgische Staat aangehaalde interpretatiemethoden dit doen.

Met reden ook baseert appellante zich op de oude versie van de commentaar van de administratie bij het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, dat dergelijke uitzonderlijke afschrijvingen toeliet (oude versie *Com.IB* 1992, nr. 61/209). Zelfs indien zij blijkbaar geen aanvraag deed bij haar hoofdcontroleur tot toepassing van de afschrijving, sluit dat op zich niet uit dat zij toch zich kan beroepen op het toepassen van een dergelijke afschrijving, gesteld dat de grondvoorwaarden ervoor van toepassing zijn. Dat in de nieuwe versie wordt aangehaald dat dergelijke afschrijvingen niet mogelijk zouden zijn, voegt ten onrechte een voorwaarde toe aan de inhoud van artikel 63 WIB 1992. Aldus komt het voor dat het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel in dit opzicht ook niet geschonden kan zijn.

Aldus moet worden nagegaan of appellante het bewijs levert van de daadwerkelijke bijkomende waardevermindering van de "goodwill" in het boekjaar en aanslagjaar hier ter discussie.



sie. Zij stelt dat het gaat om een waardevermindering van deze goodwill die zich daadwerkelijk gedurende het boekjaar 2002 heeft voorgedaan.

Zij legt daarbij uit dat het gaat om goodwill uit drie eerdere “overnametransacties”, te weten die genoemd INnet NV, Yucom NV en Tiscali Belgium NV. Blijkbaar, zo legt appellante uit, gaat het om ondernemingen die men overnam omwille van cliënteel dat diensten zou gebruiken via het “inbellen”, zijnde de zogenaamde ISP-markt of “dial up”-markt.

Zij legt uit dat uitzonderlijke economische omstandigheden zich hebben voorgedaan op grond waarvan de uitzonderlijke afschrijving noodzakelijk zou zijn geweest:

- moeilijkheden bij het stroomlijnen van de integratie van de over genomen ondernemingen;
- een kwetsbaar klantenbestand;
- een catastrofaal verloop van die integratie;
- operationele en technische problemen;
- het gaan en komen van verschillende managers.

Bij nazicht van de onderliggende stukken blijkt echter dat op zich het zich voordoen van dergelijke absoluut uitzonderlijke omstandigheden, waarvan de bewijslast bij appellante ligt, nu zij een bijkomende aftrek van dergelijke uitzonderlijke afschrijvingen als bijkomende bedrijfsuitgave vraagt, niet ten genoegen van recht bewezen is.

Het gaat blijkbaar zoals aangehaald om een presentatie van een onderneming Accenture van 15 juli 2002 en een persartikel van augustus 2002, en een reactie van de individuele Tiscali-gebruiker die technische problemen bevestigt. Bovendien verwijst appellante ook nog naar het verloop van klanten naar de “ASDL”-technologie, doch ook hier zijn onvoldoende andere bewijsstukken voorhanden om hetgeen aangebracht wordt, te controleren en daadwerkelijk als bewezen aan te nemen.

Dat een bijkomende “waardevermindering” zich voordeed wordt immers wel degelijk door de fiscale administratie ontkend en in vraag gesteld. Zo wordt aangehaald door deze dat de “totale teloorgang” van de klantenportefeuilles wel degelijk in vraag gesteld wordt. Met reden ook haalt de Belgische Staat aan dat op zich het verlieslatend karakter van een verrichting, nog niet inhoudt dat is bewezen dat het ganse klantenbestand verloren is gegaan.

Uiteindelijk moet aldus worden vastgesteld dat appellante niet bewijst dat de overgenomen goodwill aan het einde van het hier beschouwd boekjaar daadwerkelijk in die mate “verloren” was gegaan dat de bijzondere economische omstandigheden op grond waarvan de uitzonderlijke afschrijving is geboekt, *in concreto* bewezen zijn. Het feit dat moeilijkheden gepaard gingen met de overnames inzake behoud van klantenbestand en het management van de overgenomen onderneming, bewijs zulks nog niet, te meer daar ter controle van dit aangevoerd gegeven, onvoldoende stukken en gegevens ter controle voorliggen. Uiteindelijk moet ook rekening gehouden met het feit dat een gewone afschrijvingsannuïteit al werd aanvaard ter uitdrukking van het normaal plaats vinden van een waardevermindering van de overgenomen goodwill.

Ook de ingeroepen beginselen van behoorlijk bestuur en het vertrouwensbeginsel als aangehaald door appellante als ook artikel 361 WIB 1992 doen aan het voorgaande geen afbreuk, vermits op zich uitzonderlijke waardeverminderingen op een dergelijke goodwill wel degelijk als toepasbaar geacht moeten worden (*cf. supra*), doch is vastgesteld dat appellante het bestaan van bijkomende uitzonderlijke verminderingen van die waarde in onvoldoende mate op positieve wijze bewijst. Aldus is ook geen fout in hoofde van de Belgische Staat gegrond op artikel 1382 BW bewezen.

Voor dit onderdeel van de vordering van appellante moet het bestreden vonnis dan ook bevestigd worden, zij het op de hier aangehaalde gronden.

#### *De afschrijvingstermijn van de leasingcontracten*

Appellante paste een afschrijvingstermijn van 3 jaar toe. De Belgische Staat is van mening dat deze op 5 jaar bepaald moet worden.

Op appellante rust de bewijslast van een gebruiksduur van beide groepen activa voor een periode van 3 jaar (meer bepaald de “leasing NOC Hardware” en “leasing network hardware”).

Appellante bewijst op zich niet dat de gebruiksduur voor beide groepen activa 3 jaar is in plaats van de aanvaarde termijn van 5 jaar.

Zij stelt dat, enerzijds, een afschrijvingstermijn van 3 jaar aanvaard moet worden, en dat het gegeven dat een later (dan in het hier beschouwd boekjaar) gehouden algemene vergadering die de afschrijvingstermijn verlengde (voor de zogenaamde “NOC” hardware) niet van invloed kan zijn voor de hier toepasbare afschrijvingstermijn, en anderzijds, dat het gegeven dat de investeringen langer in gebruik bleken te zijn, niet van invloed is op de toepasbare afschrijvingstermijn.

Echter verliest appellante daarbij uit het oog dat op haar precies de bewijslast rust van de concrete gebruiksduur van de activa, hetgeen niet wordt ingevuld voor wat de gevraagde termijn van “3 jaar” betreft. De door de Belgische Staat (op wie wat de noodzakelijk aan te tonen concrete gebruiksduur betreft, geen bewijslast rust) aangehaalde elementen zijn niet van aard om verder nog aannemelijk te doen voorkomen dat een gebruiksduur van 3 jaar daadwerkelijk als bewezen moet worden aangenomen.

Blijkbaar bestond ook daadwerkelijk geen eerder akkoord over die afschrijvingsduur, in het bijzonder niet over een voor aanslagjaar 2002 aanvaarde termijn bepaald op 3 jaar (vermits blijkbaar een percentage inzake afschrijvingen van 19,12% aanvaard werd, en dus geen 33%, althans niet de in zin dat appellante nu het tegendeel bewijst).

Dit onderdeel van de vordering van appellante is dus niet gegrond.

#### *De belastingverhoging van 10%*

Zonder om redenen van billijkheid of opportuniteit opgelegde belastingverhogingen kwijt te schelden, kan de rechter ten gronde met volle rechtsmacht oordelen over een belastingverhoging die een strafrechtelijk karakter heeft. In de

bestreden aanslag werd alsnog een belastingverhoging van 10% toegepast. Zij heeft een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 EVRM vermits zij punitief van aard is en gericht op bestraffing.

Echter betreft huidige zaak en de verhoging van de belastbare grondslag in de bestreden aanslag één van principiële aard zonder dat op zich een opzet tot ontduiking of het opzet daadwerkelijk een foutieve aangifte in te dienen in hoofde van appellante kan worden vastgesteld, wiens kwade trouw op zich ook niet kon vastgesteld worden. Derhalve komt het noodzakelijk voor de opgelegde belastingverhoging teniet te doen.

In dat opzicht is het hoger beroep beperkt gegrond en moet het bestreden vonnis gewijzigd worden.

#### *Aangaande de kosten*

Gezien het voorgaande moet appellante veroordeeld worden tot 9/10 van de kosten van beide aanleggen en de Belgische Staat tot 1/10 van deze, begroot zoals hierna gedaan, rekening houdende met de omvang van de bestreden aanslag, en dit gedaan volgens het geïndexeerd basistarief zoals vastgesteld bij KB van 26 oktober 2007 tot vaststelling van de rechtsplegingsvergoeding bedoeld in artikel 1022 Ger.W. en tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 1 tot 13 van de wet van 21 april 2007 betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en de kosten verbonden aan de bijstand van een advocaat, meer bepaald op, zoals door appellante gevorderd, 346,16 EUR voor de procedure in eerste aanleg, 800,00 EUR rolrechten en 18.000,00 EUR voor de procedure in graad van beroep.

Daarbij moet in acht genomen worden dat de Belgische Staat verdedigd werd door één van zijn ambtenaren.

Er bestaan op zich geen redenen om af te wijken van een begroting van de rechtsplegingsvergoeding zoals gedaan hierboven, in het bijzonder niet, zoals gevorderd door de

Belgische Staat om daarbij een begroting qua rechtsplegingsvergoeding overeenkomstig het minimumbedrag te hanteren.

OM DEZE REDENEN,

HET HOF,

Rechtdoende op tegenspraak,

Gelet op artikel 24 van de wet van 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken,

Verklaart het hoger beroep van appellante ontvankelijk en zeer beperkt gegrond,

Bevestigt het bestreden vonnis, behoudens in zoverre het uitspraak deed over de opgelegde belastingverhoging,

Zegt dat geen belastingverhoging kan worden opgelegd en beveelt in die mate de ontheffing van de aanslag in de vennootschapsbelasting gevestigd in hoofde van appellante onder artikel nr. 560190, aanslagjaar 2003, gemeente Elsene, d.d. 29 december 2005, balans d.d. 31 december 2002.

Veroordeelt appellante tot 9/10 en geïntimeerde tot 1/10 van de kosten van beide aanleggen, begroot op 346,16 EUR voor de procedure in eerste aanleg, 800,00 EUR rolrechten en 18.000,00 EUR rechtsplegingsvergoeding voor de procedure in graad van beroep, en zegt dat aan de Belgische Staat telkens geen rechtsplegingsvergoeding in die mate wordt toegekend vermits deze in beide aanleggen verdedigd werd door één van zijn ambtenaren.

Waar:

C. Vanderkerken, raadsheer.

#### **Noot**

De overwegingen van bovenstaande uitspraak spreken voor zich en behoeven geen verdere duiding. Lezing van de uitspraak volstaat.

## Belasting over de toegevoegde waarde

### *Sancties*

**2023/11** GwH 7 oktober 2021

**Boeten – Artikel 70, § 1 en § 2 WBTW – Geen onderscheid bij de berekening van de boeten tussen de verschillende soorten btw-overtredingen – Geen schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet**

*Artikel 70, § 1 en 2 WBTW behandelen diegenen die de verschuldigde btw niet of laattijdig betalen en diegenen die geen facturen of facturen met onjuiste vermeldingen opstellen, op identieke wijze wat de berekening van het bedrag van de geldboete betreft. Dit artikel schendt de artikelen 10 en 11*

*van de Grondwet niet doordat het voorziet in eenzelfde straf voor iemand die geen btw betaalt als voor iemand die wel de btw betaalt maar verkeerde facturen opstelt.*

**Amendes – Article 70, § 1<sup>er</sup> et § 2, CTVA – Pas de distinction dans le calcul des amendes entre les différents types d'infractions TVA – Pas de violation des articles 10 et 11 de la Constitution**

*L'article 70, § 1<sup>er</sup> et 2, CTVA traite de la même manière, en ce qui concerne le calcul du montant de l'amende, ceux qui ne paient pas la taxe due ou qui la paient tardivement et ceux qui n'établissent pas de factures ou qui établissent des factures comportant des indications inexactes. Cet article ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il prévoit la même peine pour la personne qui ne paie pas la*

*TVA que pour celle qui paie effectivement la TVA, mais qui établit des factures erronées.*

(NV Dranken Van Eetvelde / Ministerraad)  
(Advocaten: H. Vandebergh en K. Maenhout)  
(Rolnr.: 7482)

## I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 9 november 2020, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 15 december 2020, heeft de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, de volgende prejudiciële vragen gesteld:

“1) Schendt artikel 51*bis*, § 4 WBTW de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet en het hierin vervatte evenredigheidsbeginsel nu deze bepaling voorziet in een onvoorwaardelijke algehele aansprakelijkheid en de rechter deze niet kan beoordelen in functie van eenieders bijdrage aan de belastingfraude?

2) Schendt artikel 51*bis*, § 4 WBTW het evenredigheidsbeginsel in de zin van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in de interpretatie dat artikel 51*bis*, § 4 WBTW als een strafsancie in de zin van artikel 6, 1. EVRM beschouwd moet worden, in die zin dat een leverancier hoofdelijk aansprakelijk is voor de door zijn afnemer ontdoken belastingen, zelfs indien de leverancier geen enkel vermogensvoordeel uit de feiten heeft geput?

3) Schendt artikel 51*bis*, § 4 WBTW het evenredigheidsbeginsel doordat de hoofdelijke aansprakelijkheid tevens zou gelden voor leveranciers voor iedere verdere doorverkoop door één van haar afnemers en niet louter voor afnemers in het kader van de bevoorradingsketen?

4) Schendt artikel 70, § 1 en § 2 WBTW de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, doordat het *non bis in idem*-beginsel een andere toepassing vindt inzake inkomstenbelastingen dan in btw, waardoor belastingplichtigen die het voorwerp zijn van een heffing in de inkomstenbelastingen en belastingplichtigen die het voorwerp zijn van een btw-heffing, anders behandeld worden, aangezien het EHRM oordeelt dat het *non bis in idem*-beginsel van toepassing blijft bij opeenvolgende procedures (arrest van 19 december 2017, *Ramda / Frankrijk*), *daar waar het HvJ bij arresten van 20 maart 2018 (Mend [lees: Menci], Garlsson Real Estate SA)* aanvaardt dat twee afzonderlijke procedures kunnen worden gevoerd en twee sancties opgelegd kunnen worden, mits voldaan wordt aan bepaalde voorwaarden?

5) Schendt artikel 29, derde lid Sv. het evenredigheids- en gelijkheidsbeginsel vastgelegd in artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in de interpretatie dat dit artikel zou toelaten dat een opsplitsing gemaakt wordt tussen feiten die verbonden zijn met elkaar door een eenheid van opzet, waarbij feiten voor één jaar bestuurlijk vervolgd worden en feiten voor een ander jaar strafrechtelijk vervolgd worden, en dit tot gevolg heeft dat aan een rechtsonderhorige in dit geval zowel een administratieve sanctie als een strafrechtelijke sanctie

opgelegd wordt, terwijl aan een rechtsonderhorige, voor wie tijdens het in artikel 29, derde lid Sv. bedoelde overleg besloten wordt om enkel tot strafrechtelijke vervolging over te gaan in het kader van eenheid van opzet, slechts een strafrechtelijke sanctie opgelegd wordt, terwijl dit onderscheid niet gebaseerd is op een redelijke verantwoording?

6) Schendt artikel 70, § 1 en § 2 WBTW het evenredigheidsbeginsel en gelijkheidsbeginsel door een zelfde straf te bepalen voor het geval iemand btw niet betaalt als voor degene die wel de btw betaalt maar verkeerde facturen opstelt?

7) Schendt artikel 70, § 1 WBTW het gelijkheidsbeginsel en inherent hieraan het evenredigheidsbeginsel en artikel 1 van het eerste protocol bij het EVRM doordat een boete wordt opgelegd van 200% wat ontegensprekelijk meer is dan de btw die men wil recupereren?”

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door:

– de NV “Dranken Van Eetvelde”, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. H. Vandebergh, advocaat bij de balie van Limburg;

– de ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. K. Maenhout, advocaat bij de balie van Antwerpen.

Bij beschikking van 16 juni 2021 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Y. Kherbache en M. Pâques te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen 7 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 30 juni 2021 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 30 juni 2021 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 fiscale administratie heeft bij de NV “Dranken Van Eetvelde” een fiscaal onderzoek uitgevoerd inzake de toepassing van de btw voor de periode van 1 januari 2011 tot 31 december 2011. Dat fiscaal onderzoek heeft geresulteerd in een dwangbevel dat werd uitgevaardigd op 10 december 2018, waarin de NV “Dranken Van Eetvelde” op grond van artikel 51*bis*, § 4 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: Btw-Wetboek) hoofdelijk aansprakelijk wordt gesteld voor de door haar afnemers ontdoken btw ten bedrage van 141.665,30 EUR. Voorts wordt in dat dwangbevel op grond van artikel 70, § 2 van het Btw-Wetboek een boete opgelegd ten bedrage van 347.000,00 EUR voor onjuiste vermeldingen op facturen en op grond van artikel 70, § 1 van het Btw-Wetboek een boete ten bedrage van 283.320,00 EUR voor niet-betaalde btw. Met betrekking tot de periode 2012 tot 2014 werd de NV “Dranken Van Eetvelde” bij een vonnis van 18 juni 2019 van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, zitting houdende in strafzaken, veroordeeld tot een geldboete van

20.000,00 EUR, te vermeerderen met de wettelijke opdecie-men, met een gewoon uitstel gedurende 3 jaar voor de helft van de boete, voor fiscale valsheid en het gebruik van valse stukken inzake btw en inkomstenbelastingen, evenals voor de niet-aangifte van inkomsten in de vennootschapsbelasting en de niet-aangifte van verkopen en de erop verschuldigde btw, dit alles met bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden.

De NV “Dranken Van Eetvelde” heeft tegen het voormelde dwangbevel van 10 december 2018 verzet ingesteld bij de verwijzende rechter. Op verzoek van de NV “Dranken Van Eetvelde” stelt de verwijzende rechter de bovenvermelde pre-judiciële vragen.

### III. In rechte

– A –

*Ten aanzien van de eerste, de tweede en de derde prejudiciële vragen*

A.1.1. De ministerraad voert aan dat de eerste prejudiciële vraag betrekking heeft op een verschil in behandeling dat het in het geding zijnde artikel 51bis, § 4 van het Btw-Wetboek in het leven zou roepen tussen belastingplichtigen, zonder dat evenwel wordt aangegeven tussen welke belastingplichtigen.

Voorts zou de prejudiciële vraag er verkeerdelijk van uitgaan dat de voormelde bepaling een onvoorwaardelijke aansprakelijkheid inhoudt die strijdig is met de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie en met de Grondwet. De hoofdelijkheid geldt immers niet wanneer het een vergissing te goeder trouw betreft of wanneer de belastingplichtige geen fout of nalatigheid kan worden verweten. De administratie dient te bewijzen dat de belastingplichtige wist of redelijkerwijs kon vermoeden dat de verschuldigde belasting niet zou worden betaald. De vermoedens waarop de belastingdiensten zich baseren zijn bovendien weerlegbaar. Ten slotte komt het de rechtbanken toe te oordelen over de gegrondheid van de vermoedens van de administratie.

A.1.2. De ministerraad stelt inzake de tweede prejudiciële vraag dat, volgens de vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, de hoofdelijke aansprakelijkheid niet beschouwd kan worden als een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6, 1. van het Europees verdrag voor de rechten van de mens. Daarenboven doet de maatregel niet op onevenredige wijze afbreuk aan de rechten van de schuldenaar, nu de bewijslast voor de kwade trouw bij de administratie ligt, de hoofdelijkheid beperkt is tot de belasting zelf en de betrokkene recht heeft op toegang tot een rechter die een toetsing met volle rechtsmacht uitoefent.

A.1.3. De ministerraad stelt inzake de derde prejudiciële vraag dat het niet relevant is wie het vermogensvoordeel uit de feiten heeft geput. Het gaat erom de schade te recupereren die de schatkist heeft geleden door het ontlopen van fiscale

inkomsten. Door het toepassingsgebied van het in het geding zijnde artikel 51bis, § 4 van het Btw-Wetboek niet te beperken tot de volgende schakel in het fraudecircuit, heeft de wetgever een efficiënte antifraudemaatregel willen installeren. Die maatregel is noodzakelijk en allerm minst onredelijk.

A.2.1. De NV “Dranken Van Eetvelde” voert aan dat, overeenkomstig de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie, niemand onvoorwaardelijk gehouden kan zijn voor de fraude van iemand anders. Een dergelijke onvoorwaardelijke aansprakelijkheid gaat verder dan hetgeen nodig is om de rechten van de schatkist te vrijwaren en belastingfraude te bestrijden. Doordat het in het geding zijnde artikel 51bis, § 4 van het Btw-Wetboek niet als dusdanig kan worden geïnterpreteerd dat de rechter enige afweging kan maken bij het beoordelen van iemands aansprakelijkheid en rekening kan houden met iemands goede trouw, worden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en het evenredigheidsbeginsel geschonden.

Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof blijkt bovendien dat een rechter met volle rechtsmacht moet kunnen oordelen over een hoofdelijke aansprakelijkheid. Doordat de maatregel toelaat de NV “Dranken Van Eetvelde” voor de volledige belasting te laten opdraaien, zelfs wanneer die vennootschap geen vermogensvoordeel heeft verkregen noch zelf belastingen heeft ontdoken, houdt de hoofdelijke aansprakelijkheid een bijkomende straf in. In zoverre de rechtbank niet met volle rechtsmacht kan oordelen over die straf, wordt het evenredigheidsbeginsel geschonden.

Tot slot benadrukt de NV “Dranken Van Eetvelde” inzake de derde prejudiciële vraag dat de regeling in artikel 51bis, § 4 van het Btw-Wetboek enkel is ingevoerd om de afnemers hoofdelijk aansprakelijk te kunnen stellen voor de btw die de leverancier niet zou hebben betaald, en niet omgekeerd. Indien die regeling op haar, als leverancier aan cafés (en dus niet aan de eindgebruiker), van toepassing zou zijn, zou dit betekenen dat zij aansprakelijk is voor iedere verdere doorverkoop, zelf de doorverkoop door haar afnemers aan latere afnemers in de keten. Een dergelijke maatregel is niet objectief gerechtvaardigd.

A.2.2. In haar memorie van antwoord stelt de NV “Dranken Van Eetvelde” dat de eerste prejudiciële vraag betrekking heeft op een toepassing van het evenredigheidsbeginsel, dat vervat is in het gelijkheidsbeginsel en bovendien een algemeen rechtsbeginsel is in het Belgisch en Europees recht. Voor zover als nodig wijst ze op het verschil in behandeling tussen de situatie bedoeld in artikel 51bis, § 3 en die welke is bedoeld in artikel 51bis, § 4 van het Btw-Wetboek: vermits de beperking tot personen te goeder trouw is opgenomen in de eerstgenoemde bepaling, had de wetgever ook in de laatstgenoemde bepaling daarin kunnen voorzien.

*Ten aanzien van de vijfde prejudiciële vraag*

A.3. De ministerraad stelt inzake de vijfde prejudiciële vraag, met verwijzing naar de rechtspraak van het Grondwettelijk



Hof en het Hof van Cassatie, dat het exclusief aan de procureur toekomt te beslissen voor welke feiten hij de strafvervolgning zal uitoefenen. Artikel 151, § 1 van de Grondwet stelt immers duidelijk dat het Openbaar Ministerie onafhankelijk is in de individuele opsporing en vervolging. Bijgevolg moet het Openbaar Ministerie autonoom kunnen beslissen enkel over te gaan tot vervolging voor feiten met betrekking tot de jaren 2012-2014. De zienswijze dat de procureur ook verplicht is feiten uit andere jaren te vervolgen indien er eenheid van opzet zou bestaan, botst met artikel 151 van de Grondwet.

Het *una via*-overleg laat voorts het subsidiariteitsprincipe onverlet. De administratie behoudt haar wettelijke taak die erin bestaat fiscale fraude vast te stellen, de correcte belastingen te vestigen en de wettelijk voorgeschreven sancties toe te passen. De eisende partij voor de verwijzende rechter werd immers enkel vervolgd voor de feiten met betrekking tot de jaren 2012-2014, en niet voor de feiten met betrekking tot 2011. Vermits de feiten aldus betrekking hebben op een andere periode, en bijgevolg op totaal verschillende btw-aanbodes, kan het beginsel *non bis in idem* niet geschonden zijn. Daarenboven, zelfs in de veronderstelling dat het wel zou gaan om identieke of wezenlijk dezelfde feiten, dan nog is er niet automatisch sprake van een schending van het beginsel *non bis in idem*. Volgens het Europees Hof voor de Rechten van de Mens kunnen twee bestraffingen voor identieke feiten door verschillende instanties en in aparte procedures wel in overeenstemming zijn met het voormelde beginsel indien de twee procedures zo nauw verbonden zijn dat ze in dat geval als één procedure kunnen worden beschouwd. Aldus sluit artikel 4 van het protocol nr. 7 bij het Europees verdrag voor de rechten van de mens niet uit dat er gemengde procedures worden uitgevoerd indien een aantal voorwaarden vervuld zijn. Ook het Europees Hof van Justitie en het Hof van Cassatie volgen die rechtspraak.

A.4. De NV “Dranken Van Eetvelde” benadrukt inzake de vijfde prejudiciële vraag dat de opgelegde fiscale boete onmiskenbaar het karakter van een strafsancie heeft. Derhalve is het beginsel *non bis in idem* daarop van toepassing, zodra de feiten waarvoor men bestraft wordt in hoofdzaak dezelfde zijn. Er is sprake van dezelfde feiten wanneer de materiële feiten een onlosmakelijk geheel vormen door samenhang in tijd, ruimte en voorwerp, ongeacht de strafrechtelijke kwalificatie of het beschermde rechtsbelang en ongeacht het verste opzet. Dit is te dezen het geval.

Volgens de NV “Dranken Van Eetvelde” vormt het een schending van het grondwettelijk gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie dat belastingplichtigen die het voorwerp zijn van een heffing in de inkomstenbelastingen en belastingplichtigen die het voorwerp zijn van een btw-heffing anders worden behandeld, gelet op de verschillende beoordeling van het beginsel *non bis in idem* door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en door het Hof van Justitie. In het geval van twee afzonderlijke procedures, zoals in de zaak voor de verwijzende rechter, stelt het

Europees Hof voor de Rechten van de Mens onverkort het beginsel *non bis in idem* voorop. Het Hof van Justitie aanvaardt daarentegen wel dat twee afzonderlijke procedures worden gevoerd, zolang het wettelijke kader voorwaarden stelt die ervoor zorgen dat het beginsel *non bis in idem* niet ongerechtvaardigd wordt beperkt.

Zelfs indien de recente rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en van het Hof van Justitie wordt toegepast, moet worden geoordeeld dat het beginsel *non bis in idem* geschonden wordt. De fiscale strafbepalingen bestraffen immers feiten die in wezen identiek zijn aan de feiten waarvoor de fiscaal-administratieve sancties kunnen worden opgelegd. De wet stelt echter geen duidelijke voorwaarden vast waaronder een cumulatie van administratieve en strafrechtelijke sancties mogelijk is. De samenloop van beide procedures is noch in rechte, noch in feite voorzienbaar. Daarenboven zijn beide procedures totaal onafhankelijk van elkaar. Er wordt geen dubbele beoordeling van het bewijs vermeden en er is geen sprake van een adequate samenwerking. Evenmin is er in de Belgische wetgeving in regels voorzien die de voorwaarden vaststellen die moeten verzekeren dat de bevoegde autoriteiten de zwaarte van het geheel van de opgelegde sancties beperken tot het strikt noodzakelijke in verhouding tot de ernst van het gepleegde delict. Dat een dergelijke regelgeving niet bestond op het moment van onderhavig geding voor de strafrechter, wordt ook erkend door de Belgische wetgever. De wet van 5 mei 2019 “houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake erediensden, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek” zal daar immers verandering in brengen door de invoering van een artikel 29bis in het Wetboek van Strafvordering en van een artikel 73bis/1 in het Btw-Wetboek. Voorts zal de strafrechter krachtens het nieuwe artikel 4bis van de wet van 17 april 1878 “houdende de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering” ook de bevoegdheid hebben om de fiscale vordering te beoordelen. De huidige geschillenregeling, waarbij na een strafprocedure nog een aparte fiscale procedure mogelijk is, wordt aldus vervangen door één procedure voor de strafrechter. Indien de belastingplichtige de fiscale zaak reeds voor de burgerlijke rechter zou hebben gebracht, wordt die procedure beëindigd en voortgezet voor de strafrechter. Dit zal tot gevolg hebben dat de situatie in het bodemgeschil, waarbij zowel een strafrechtelijke veroordeling wordt uitgesproken als boetes ten bedrage van het dubbele van de verschuldigde btw worden opgelegd, niet meer de norm zal zijn.

*Ten aanzien van de vierde, de zesde en de zevende prejudiciële vragen*

A.5. De ministerraad stelt inzake de vierde prejudiciële vraag dat het beginsel *non bis in idem* een universeel beginsel is, dat door de Belgische wetgever op dezelfde wijze wordt toegepast inzake directe belastingen als inzake de belasting over de toegevoegde waarde. Artikel 70, § 1 en 2 van het

Btw-Wetboek verschilt niet wezenlijk van artikel 445 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992.

De prejudiciële vraag is volgens de ministerraad niet-ontvankelijk, nu het Hof niet bevoegd is om te beoordelen of er een ongeoorloofd verschil zou zijn ontstaan tussen de rechtspraak van de hoogste Europese rechtscolleges. In ieder geval zitten het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en het Europees Hof van Justitie momenteel wel degelijk op dezelfde lijn inzake de toepassing van het beginsel *non bis in idem*.

A.6. De NV “Dranken Van Eetvelde” voert ten aanzien van de vierde prejudiciële vraag dezelfde argumenten aan als ten aanzien van de zesde prejudiciële vraag (zie A.4.).

A.7. Ten aanzien van de zesde prejudiciële vraag stelt de ministerraad dat de in artikel 70, § 2 van het Btw-Wetboek bedoelde fiscale geldboeten tot doel hebben de inbreuken op dat wetboek door de belastingplichtigen, zonder onderscheid, te voorkomen en te bestraffen. Zij hebben een repressief karakter en zijn strafrechtelijk in de zin van artikel 6 van het Europees verdrag voor de rechten van de mens. Het staat aan de wetgever te oordelen of het aangewezen is de administratie en de rechter tot gestrengheid te dwingen wanneer een overtreding inzonderheid het algemene belang schaadt.

Het feit dat de btw al dan niet door de belastingplichtige aan de schatkist werd doorgestort, is niet relevant nu in beide gevallen btw wordt ontdoken. In het geval van valse facturen (bv. aan failliete ondernemingen of aan onwetende particulieren) is het verlies voor de schatkist zelfs nog groter, doordat de afnemende horecazaken in het zwart konden werken.

De wetgever heeft binnen zijn ruime beoordelingsbevoegdheid ervoor gekozen in zware sancties te voorzien in geval van fraude. Die fraude heeft ertoe geleid dat btw werd ontdoken bij tal van horecazaken met een groot verlies voor de schatkist tot gevolg. De voorgeschreven sanctie is evenredig met het doel belastingontduiking te voorkomen en te bestraffen en de belangen van de schatkist te beschermen. De wetgever heeft dan ook, zonder het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te schenden, kunnen beslissen dat de boete van 200% van de verschuldigde btw van toepassing is bij het opstellen en het gebruik van valse facturen.

A.8. De NV “Dranken Van Eetvelde” is van oordeel dat het niet evenredig is dat diegene die alleen maar verkeerde facturen opstelt, even streng wordt gestraft als diegene die de verschuldigde btw niet betaalt. Nochtans pleegt de laatstgenoemde een zwaardere overtreding dan de eerstgenoemde. De NV “Dranken Van Eetvelde” wijst er daarbij op dat zij in het geding voor de verwijzende rechter niet de belastingplichtige zelf is, maar de hoofdelijk aansprakelijke. Zowel die hoofdelijke aansprakelijkheid als de boete zelf van 200% van de verschuldigde btw vormen strafsancties in de zin van artikel 6, 1. van het Europees verdrag voor de rechten van de mens. Doordat het in het geding zijnde artikel 70, § 1, tweede lid van het Btw-Wetboek toelaat de NV “Dranken

Van Eetvelde” voor die boete te laten opdraaien, zelfs wanneer zij geen vermogensvoordeel heeft verkregen of zelf belastingen heeft ontdoken, wordt het evenredigheidsbeginsel geschonken.

A.9. Wat de zevende prejudiciële vraag betreft, merkt de ministerraad op dat het tegengaan van fiscale fraude een doel van algemeen belang is. Een sanctietarief van 200% van de verschuldigde btw kan als onredelijk worden beschouwd wanneer het niet in verhouding staat tot de begane overtreding. Omdat die beoordeling *in concreto* door een onafhankelijke rechter dient te gebeuren, heeft het Grondwettelijk Hof meermaals herhaald dat de regeling inzake btw-boetes – op straffe van schending van de Grondwet – aldus moet worden geïnterpreteerd dat de rechter de bevoegdheid heeft om met volle rechtsmacht de beslissing van de minister van Financiën of diens gedelegeerde tot weigering van de kwijtschelding of vermindering van de opgelegde geldboete te beoordelen. De rechtbank kan ten volle gebruik maken van de bevoegdheid die aan de hoven en de rechtbanken toekomt om met volle bevoegdheid een oordeel te vellen over een administratieve boete. Overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie mag de rechter oordelen of de administratie de boete “naar redelijkheid” heeft opgelegd en of de straf “niet onevenredig” is met de inbreuk, maar wordt uitgesloten dat de rechtbank op basis van een subjectieve beoordeling “verzachtende omstandigheden” in aanmerking neemt.

A.10. De NV “Dranken Van Eetvelde” stelt dat een boete van 200% van de verschuldigde btw niet evenredig is met hetgeen haar wordt verweten. De boete is derhalve strijdig met het gelijkheidsbeginsel, dat het evenredigheidsbeginsel omvat, en met het verbod van onteigening dat is neergelegd in artikel 1 van het eerste aanvullend protocol bij het Europees verdrag voor de rechten van de mens.

– B –

*Ten aanzien van de eerste, de tweede en de derde prejudiciële vragen*

B.1.1. De eerste, de tweede en de derde prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 51bis, § 4 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde (hierna: het Btw-Wetboek), dat bepaalt:

“Elke belastingplichtige is hoofdelijk gehouden de belasting te voldoen met de persoon die er krachtens artikel 51, § 1 en 2, schuldenaar van is, als hij op het tijdstip waarop hij een handeling heeft verricht, wist of moest weten dat de betaling van de belasting, in de ketting van de handelingen, niet werd gedaan of zal worden gedaan met de bedoeling de belasting te ontduiken.”

B.1.2. De eerste prejudiciële vraag betreft de verenigbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met “de artike-

len 10, 11 en 172 van de Grondwet en het hierin vervatte evenredigheidsbeginsel nu deze bepaling voorziet in een onvoorwaardelijke algehele aansprakelijkheid en de rechter deze niet kan beoordelen in functie van eenieders bijdrage aan de belastingfraude”.

De tweede prejudiciële vraag betreft de verenigbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met “het evenredigheidsbeginsel in de zin van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in de interpretatie dat artikel 51*bis*, § 4 [van het Btw-Wetboek] als een strafsancie in de zin van [artikel 6, 1. van het Europees verdrag voor de rechten van de mens] beschouwd moet worden, in die zin dat een leverancier hoofdelijk aansprakelijk is voor de door zijn afnemer ontdoken belastingen, zelfs indien de leverancier geen enkel vermogensvoordeel uit de feiten heeft geput”.

De derde prejudiciële vraag betreft de verenigbaarheid van de in het geding zijnde bepaling met “het evenredigheidsbeginsel doordat de hoofdelijke aansprakelijkheid tevens zou gelden voor leveranciers voor iedere verdere doorverkoop door één van haar afnemers en niet louter voor afnemers in het kader van de bevoorradingsketen”.

B.2.1. Krachtens artikel 142, tweede lid van de Grondwet en artikel 26, § 1 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof is het Hof bevoegd om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen op vragen omtrent de schending, door een wet, een decreet of een in artikel 134 van de Grondwet bedoelde regel, van de regels die door of krachtens de Grondwet zijn vastgesteld voor het bepalen van de onderscheiden bevoegdheid van de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten, van de artikelen van Titel II (“De Belgen en hun rechten”) en van de artikelen 143, § 1, 170, 172 en 191 van de Grondwet.

B.2.2. Het Hof heeft niet als opdracht de naleving, door de wetgevers, van andere regels rechtstreeks te toetsen, tenzij zij samenhangen met de grondwettelijke regels die onder zijn bevoegdheid vallen, waaronder het door de artikelen 10 en 11 van de Grondwet gewaarborgde beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Het evenredigheidsbeginsel is geen norm die samenhangt met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vermits het reeds impliciet in die bepalingen vervat ligt.

B.2.3. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

Opdat die toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet kan worden uitgeoefend, moeten de prejudiciële vragen

verduidelijken welke categorieën van personen met elkaar worden vergeleken. Minstens moeten die categorieën blijken uit de motivering van het verwijzingsvonnis. Als dat niet het geval is, kan het Hof niet oordelen of het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden.

B.2.4. De eerste, de tweede en de derde prejudiciële vragen preciseren niet welke categorieën van personen met elkaar worden vergeleken. Het verwijzingsvonnis biedt geen verduidelijking op dat punt. In de derde prejudiciële vraag wordt het Hof overigens verzocht rechtstreeks te toetsen aan het evenredigheidsbeginsel.

De eisende partij voor de verwijzende rechter voert in haar memorie van antwoord aan dat de eerste prejudiciële vraag een vergelijking betreft tussen de situatie bedoeld in artikel 51*bis*, § 3 van het Btw-Wetboek en die welke is bedoeld in artikel 51*bis*, § 4 van hetzelfde wetboek. De partijen voor het Hof vermogen de draagwijdte van de prejudiciële vraag niet te wijzigen of uit te breiden door andere categorieën van personen dan die welke zijn bepaald in de prejudiciële vraag aan te wijzen waarmee bij de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zou moeten worden vergeleken.

B.2.5. De eerste, de tweede en de derde prejudiciële vragen zijn derhalve niet ontvankelijk.

#### *Ten aanzien van de vijfde prejudiciële vraag*

B.3.1. De vijfde prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 29, derde lid van het Wetboek van Strafvordering.

In de versie ervan vóór de wijziging bij de wet van 5 mei 2019 “houdende diverse bepalingen in strafzaken en inzake eredienssten, en tot wijziging van de wet van 28 mei 2002 betreffende de euthanasie en van het Sociaal Strafwetboek”, bepaalde artikel 29, derde lid van het Wetboek van strafvordering:

“De in het tweede lid bedoelde adviseur-generaal [van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit, van de Algemene Administratie van de Inning en de Invordering, van de Algemene Administratie van de Patrimoniumdocumentatie en van de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie] of de ambtenaar die hij aanwijst, kan in het kader van de strijd tegen de fiscale fraude over concrete dossiers overleg plegen met de procureur des Konings. De procureur des Konings kan de strafrechtelijk strafbare feiten waarvan hij kennis heeft genomen tijdens het overleg, vervolgen. Het overleg kan ook plaatsvinden op initiatief van de procureur des Konings. De bevoegde politievleugels overheden kunnen deelnemen aan het overleg.”

B.3.2. Die bepaling werd tijdens de parlementaire voorbereiding als volgt verantwoord:

“De strijd tegen de fiscale fraude vereist een wederkerig overleg tussen de gewestelijke directeur en de magistraten van het Openbaar Ministerie die de vervolging uitoefenen, en hun respectieve medewerkers. De voornoemde fiscale fraude manifesteert zich in concrete dossiers zodat, om de

efficiëntie en de effectiviteit van dit overleg in functie van de fraudebestrijding te garanderen, dit overleg dient te kunnen gebeuren op basis van concrete dossiers. Met dit artikel wordt dit wederzijds overleg mogelijk gemaakt.

Dit overleg dient om de procureur des Konings vanuit zijn grondwettelijke bevoegdheid in staat te stellen een oordeel te vormen over de noodzaak om een opsporingsonderzoek op te starten of een gerechtelijk onderzoek te vorderen en of dat de feiten kunnen leiden tot individuele vervolgingen in het fiscale fraudedossier. Na dit overleg zal volgens het “*una via*”-principe bepaald worden of het fraudedossier de administratieve weg, dan wel de strafrechtelijke weg zal volgen. Bij het volgen van de administratieve weg zullen de fiscale administraties de fraude in een fiscaal dossier zelf aanpakken en beboeten. Bij het volgen van de strafrechtelijke weg zal het Openbaar Ministerie de fiscale fraude strafrechtelijk onderzoeken en vervolgen. Op dat moment zullen de fiscale administraties zich beperken tot het vaststellen van de fiscale schuld, zonder administratieve sancties toe te passen.

Het noodzakelijke overleg kan echter niet als een element van de procedure beschouwd worden, noch de beoordelingsbevoegdheid van het Openbaar Ministerie beperken.

Het overleg dient dus beschouwd te worden als een werkoverleg dat plaatsvindt voorafgaand aan de effectieve aanpak van de fiscale overtreding en dus niet als een akte van rechtspleging.” (*Parl.St.* Kamer 2011-12, Doc. 53-1973/001, p. 9).

B.4.1. De verwijzende rechter wenst van het Hof te vernemen of artikel 29, derde lid van het Wetboek van Strafvordering afbreuk doet aan de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in de interpretatie dat die bepaling zou toelaten dat een opsplitsing wordt gemaakt tussen feiten die verbonden zijn met elkaar door een eenheid van opzet, waarbij feiten met betrekking tot een bepaald jaar bestuurlijk worden vervolgd en feiten met betrekking tot een ander jaar strafrechtelijk worden vervolgd. In die lezing zou de in het geding zijnde bepaling een onverantwoord verschil in behandeling in het leven roepen tussen, enerzijds, een rechtsonderhorige die in het voormelde geval zowel een administratieve sanctie als een strafrechtelijke sanctie opgelegd krijgt en, anderzijds, een rechtsonderhorige voor wie tijdens het in artikel 29, derde lid van het Wetboek van Strafvordering bedoelde overleg wordt besloten enkel tot strafrechtelijke vervolging over te gaan in het kader van eenheid van opzet en aan wie een strafrechtelijke sanctie wordt opgelegd.

B.4.2. Dat verschil in behandeling kan niet worden toegeschreven aan de bestreden bepaling. Het kan het gevolg zijn van de feitelijke omstandigheden waarin de overtredingen hebben plaatsgevonden en van de uitoefening door de procureur des Konings van zijn grondwettelijke bevoegdheid om te beoordelen of het opportuun is de strafvervolgning in te stellen. Het komt de bevoegde rechter toe te waken over de naleving van het evenredigheidsbeginsel en het beginsel *non bis in idem*.

B.4.3. De vijfde prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

#### *Ten aanzien van de vierde, de zesde en de zevende prejudiciële vragen*

B.5. De vierde, de zesde en de zevende prejudiciële vragen hebben betrekking op artikel 70, § 1 en 2 van het Btw-Wetboek, dat bepaalt:

“§ 1. Voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting.

Die geldboete is verschuldigd individueel door ieder die krachtens de artikelen 51, § 1, 2 en 4, 51bis, 52, 53, 53ter, 53nonies, 54, 55 en 58, of krachtens de ter uitvoering ervan genomen besluiten, gehouden is tot voldoening van de belasting.

[...]

§ 2. Wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk, waarvan de uitreiking is voorgeschreven door de artikelen 53, 53decies en 54, of door de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting, zonder dat ze minder mag bedragen dan 50 euro.

Die geldboete is verschuldigd individueel door de leverancier of de dienstverrichter en door zijn medecontractant. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtredingen als louter toevallig kunnen worden aangemerkt, inzonderheid op grond van het aantal en het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatig stuk is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het bedrag van de handelingen waarvoor wel een regelmatig stuk is uitgereikt of wanneer de leverancier of de dienstverrichter geen ernstige reden had om te twijfelen aan de niet-belastingplichtigheid van de medecontractant. Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 2 bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd.”

B.6.1. Met zijn vierde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of het in het geding zijnde artikel 70, § 1 en 2 van het Btw-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, doordat het beginsel *non bis in idem* een andere toepassing zou vinden inzake inkomstenbelasting dan inzake btw ingevolge de verschillende respectieve rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en het Hof van Justitie.

B.6.2. Het Hof is niet bevoegd om zich uit te spreken over een verschil in behandeling dat niet zijn oorsprong vindt in de in het geding zijnde bepaling, doch zou voortvloeien uit verschillen tussen de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en van het Hof van Justitie.

B.6.3. De vierde prejudiciële vraag is niet ontvankelijk.

B.7. Met zijn zesde prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of het in het geding zijnde



artikel 70, § 1 en 2 van het Btw-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, doordat het voorziet in eenzelfde straf voor iemand die geen btw betaalt als voor iemand die wel de btw betaalt maar verkeerde facturen opstelt.

B.8.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.8.2. De geldboeten bedoeld in artikel 70 van het Btw-Wetboek zijn door de wetgever uitdrukkelijk opgevat als administratieve geldboeten (art. 72 Btw-Wetboek).

Die geldboeten zijn proportioneel aan de ontdoken of niet-tijdig betaalde belasting (§ 1), dan wel – indien voor een handeling geen facturen of facturen met onjuiste vermeldingen werden opgesteld – aan de op de handeling verschuldigde belasting (§ 2). In beide gevallen bedraagt de geldboete in beginsel het dubbele van de betrokken belasting.

Aldus behandelt het in het geding zijnde artikel 70, § 1 en 2 van het Btw-Wetboek diegenen die de verschuldigde belasting niet of laattijdig betalen en diegenen die geen facturen of facturen met onjuiste vermeldingen opstellen, op identieke wijze wat de berekening van het bedrag van de geldboete betreft.

B.8.3. De in artikel 70 van het Btw-Wetboek bedoelde fiscale geldboeten hebben tot doel de inbreuken begaan door alle belastingplichtigen, zonder enig onderscheid, die de bij dat wetboek opgelegde verplichtingen niet naleven, te voorkomen en te bestraffen. De belastingplichtige, die vooraf de sanctie kent die hij riskeert op te lopen, wordt ertoe aangezet zijn verplichtingen na te komen.

B.8.4. De factuur neemt binnen de belasting over de toegevoegde waarde een centrale plaats in, mede doordat het recht op aftrek door de belastingplichtige afhankelijk is van het bestaan van een dergelijk document. Om die reden worden aan dat document stringente eisen gesteld. Het is redelijk verantwoord dat de niet-naleving van die verplichtingen met eenzelfde proportionele geldboete wordt bestraft als de niet-betaling van de btw.

Ten aanzien van het in B.8.3. vermelde doel bevinden de voormelde categorieën zich immers niet in fundamenteel

verschillende situaties, aangezien zij beiden inbreuk hebben gepleegd op de verplichtingen die zijn neergelegd in het Btw-Wetboek hetgeen het ontduiken van belastingen tot gevolg heeft.

De in het geding zijnde bepaling heeft bovendien geen onevenredige gevolgen, in zoverre artikel 70, § 2, tweede lid van het Btw-Wetboek bepaalt dat de geldboete niet verschuldigd is wanneer de overtredingen met betrekking tot de factuur “als louter toevallig kunnen worden aangemerkt, inzonderheid op grond van het aantal en het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatig stuk is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het bedrag van de handelingen waarvoor wel een regelmatig stuk is uitgereikt of wanneer de leverancier of de dienstverrichter geen ernstige reden had om te twijfelen aan de niet-belastingplichtigheid van de medecontractant”. Voorts voorziet artikel 84, derde lid van het Btw-Wetboek in de mogelijkheid om de in de wet bepaalde boeten te vervangen door verminderde proportionele boeten, bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld. Die schaal werd vastgesteld bij het koninklijk besluit nr. 41 van 30 januari 1987 “tot vaststelling van het bedrag van de proportionele fiscale geldboeten op het stuk van de belasting over de toegevoegde waarde” en maakt het mogelijk dat de boeten waarin artikel 70, § 1 en 2 van het Btw-Wetboek voorziet, worden verminderd, op voorwaarde dat die overtredingen niet werden begaan met het oogmerk de belasting te ontduiken of de ontduiking ervan mogelijk te maken (art. 1, eerste lid, 3° en tweede lid en bijgevoegde tabel C). Tot slot kan de minister van Financiën of diens gedelegeerde op verzoek van de betrokkene de geldboete volledig of gedeeltelijk kwijtschelden (art. 9 van het organiek besluit van de Regent van 18 maart 1831 “van het bestuur van ’s lands middelen”).

B.8.5. De zesde prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

B.9. Met zijn zevende prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter van het Hof te vernemen of het in het geding zijnde artikel 70, § 1 van het Btw-Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en artikel 1 van het eerste aanvullende protocol bij het Europees verdrag voor de rechten van de mens schendt, doordat het voorziet in een boete ten bedrage van het dubbele van de verschuldigde btw.

B.10.1. Zoals is vermeld in B.8.3., hebben de in artikel 70 van het Btw-Wetboek bedoelde fiscale geldboeten tot doel de inbreuken begaan door alle belastingplichtigen, zonder enig onderscheid, die de bij dat wetboek opgelegde verplichtingen niet naleven, te voorkomen en te bestraffen. Zij hebben derhalve een repressief karakter en zijn strafrechtelijk in de zin van artikel 6 van het Europees verdrag voor de rechten van de mens.

Het Hof dient bijgevolg, bij de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, rekening te houden met de waarborgen vervat in dat artikel 6 en, met name, de waarborg dat een onafhankelijke en onpartijdige rechter een controle met

volle rechtsmacht kan uitoefenen op de door de bevoegde administratieve overheid opgelegde geldboete.

B.10.2. Het staat aan de wetgever te oordelen of het wenselijk is de administratie en de rechter te dwingen tot gestrengheid wanneer een inbreuk het algemene belang schaadt, vooral in een aangelegenheid die, zoals te dezen, aanleiding geeft tot een aanzienlijke fraude. Die gestrengheid kan onder meer de omvang van de geldboete betreffen.

Het Hof zou een dergelijke keuze alleen kunnen afkeuren indien die kennelijk onredelijk zou zijn, met name doordat zij op onevenredige wijze afbreuk zou doen aan het algemene beginsel volgens hetwelk inzake sancties niets wat onder de beoordelingsbevoegdheid van de administratie valt, ontsnapt aan de toetsing van de rechter, of aan het recht op het ongestoorde genot van de eigendom, wanneer de wet in een onevenredig bedrag voorziet en niet de mogelijkheid biedt van een spreading tussen die straf als maximumstraf en een minimumstraf.

B.10.3. Bij zijn arrest nr. 22/99 van 24 februari 1999 heeft het Hof inzake het in het geding zijnde artikel 70 van het Btw-Wetboek geoordeeld dat “de tekst van [die bepaling] zich niet ertegen verzet dat de rechter bij wie een verzet tegen dwangbevel aanhangig is, een bevoegdheid van volle rechtsmacht uitoefent die hem ertoe in staat stelt te controleren al wat onder de beoordeling van de administratie valt inzake fiscale boete. In die interpretatie is er geen discriminatie”.

Voorts heeft het Hof bij zijn arrest nr. 79/2008 van 15 mei 2008 inzake diezelfde bepaling geoordeeld:

“B.6.2. Hieruit volgt dat artikel 70 van het Btw-Wetboek niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 6 van het Europees verdrag voor de rechten van de mens, indien het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter niet toestaat met volle rechtsmacht toezicht uit te oefenen op de administratieve beslissing tot weigering van de kwijtschelding of de vermindering van een fiscale geldboete.

Dat toezicht moet het de rechter mogelijk maken na te gaan of die beslissing in feite en in rechte verantwoord is en of zij alle wetsbepalingen en algemene beginselen naleeft die de administratie in acht moet nemen, waaronder het evenredigheidsbeginsel.

B.6.3. Wanneer bij de rechter een beroep wordt ingesteld tegen een beslissing die de minister van Financiën of diens gedelegeerde op grond van artikel 9 van het besluit van de Regent van 18 maart 1831 heeft genomen, moet die rechter, zoals de minister van Financiën of diens gedelegeerde, de geldboete kunnen kwijtschelden of verminderen.

B.7. In de in B.6.2. vermelde interpretatie dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.

B.8. Artikel 70 van het Btw-Wetboek kan evenwel anders worden geïnterpreteerd, waarbij die bepaling zich niet ertegen verzet dat de rechter, bij wie een beroep is ingesteld tegen de beslissing die de minister van Financiën of diens gedelegeerde op grond van artikel 9 van het besluit van de Regent van 18 maart 1831 heeft genomen, een bevoegdheid

met volle rechtsmacht uitoefent die hem in staat stelt om toe te zien op al wat onder de beoordeling van de administratie valt.”

B.10.4. Te dezen dient te worden aangenomen dat de sanctie ten bedrage van het dubbele van de ontdoken of niet-tijdig betaalde belasting niet onevenredig is ten aanzien van het gepleegde misdrijf, rekening houdend met de weerslag die de belastingontduiking kan hebben op de schatkist en de concurrentievervalsingen die daaruit kunnen voortvloeien voor de bedrijven die wel hun fiscale verplichtingen nakomen, met de mogelijkheid om de in de wet bepaalde boete te vervangen door een verminderde proportionele boete of geheel of gedeeltelijk te laten kwijtschelden (art. 84, derde lid Btw-Wetboek, art. 1, eerste lid, 1° en tweede lid KB nr. 41 van 30 januari 1987 en art. 9 van het organiek besluit van de Regent van 18 maart 1831 “van het bestuur van ’s lands middelen”) en met de bij de voormelde arresten vermelde bevoegdheid van de rechtbanken om met volle rechtsmacht toe te zien op al wat onder de beoordeling van de administratie valt. De door die geldboeten veroorzaakte inmenging in het recht op het ongestoorde genot van de eigendom, dat gewaarborgd is bij artikel 1 van het eerste aanvullend protocol bij het Europees verdrag voor de rechten van de mens, is bijgevolg evenredig en redelijk verantwoord.

B.10.5. De zevende prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht:

- de eerste, de tweede, de derde en de vierde prejudiciële vragen zijn niet ontvankelijk;
- artikel 29, derde lid van het Wetboek van Strafvordering schendt de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet niet;
- artikel 70, § 1 en 2 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet;
- artikel 70, § 1 van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde schendt niet de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het eerste aanvullend protocol bij het Europees verdrag voor de rechten van de mens.

Waar:

L. Lavrysen (voorzitter),

M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters en S. de Bethune (rechters),

F. Daoût (emeritus voorzitter).

## Noot

De overwegingen van bovenstaande uitspraak spreken voor zich en behoeven geen verdere duiding. Lezing van de uitspraak volstaat.

# Regionale belastingen

2023/12 Brussel 7 december 2021

Planbatenheffing – Voorafgaande administratieve procedure – Rechten van de verdediging

Onweerlegbaar vermoeden van meerwaarde wegens bestemmingswijziging – Legaliteitsbeginsel – Realiteitsbeginsel

Geen verdoken en niet toegelaten inkomstenbelasting

Wanneer een planbatenheffing wordt gevestigd, voorziet geen enkele bepaling van de VCRO, noch enige andere wettelijke bepaling, dat voorafgaand aan de vestiging een bericht van wijziging van de aangifte of een bericht met kennisgeving van de uiteenzetting van of toelichting bij de te vestigen aanslag moet worden gestuurd. Het hof van beroep stelt vast dat de rechten van de verdediging van de belastingplichtige in het concrete geval wel degelijk geëerbiedigd werden.

Gelet op de duidelijke tekst van artikel 2.6.11 VCRO moet de belastbare grondslag van de planbatenheffing worden bepaald door het aantal vierkante meters van het perceel te vermenigvuldigen met een bedrag aan “vermoede” meerwaarde per vierkante meter. Het gebruik van de bewoording “vermoede” meerwaarde, brengt niet mee dat een weerlegbaar wettelijk vermoeden zou gelden van bestaan van een meerwaarde waardoor de concrete heffingsgrondslag nog voorwerp van discussie of aanpassing zou kunnen zijn. Daarmee is ook het legaliteitsbeginsel gewaarborgd.

Aldus blijkt de belastbare grondslag niet willekeurig vastgesteld te zijn op grond van een louter eenzijdige bevinding van de taxatieambtenaar. Het hanteren van een forfait voor de bepaling van de waardevermeerdering door de bestemmingswijziging maakt de heffing op zich niet willekeurig.

Nu vaststaat dat door de bestemmingswijziging zich een waardevermeerdering heeft voorgedaan, is ook het realiteitsbeginsel geëerbiedigd.

De planbatenheffing is geen verdoken en niet toegelaten inkomstenbelasting, zodat er geen schending is van het non bis in idem-beginsel en evenmin van de regels betreffende de staatkundige verdeling van de heffingsverdeling tussen de Federale Staat en het Vlaamse Gewest.

Taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale – Procédure administrative anticipée – Droits de défense

Présomption irréfragable de plus-value due au changement d'affectation – Principe de légalité – Principe de réalité

Pas un impôt sur les revenus déguisé et non autorisé

Lorsqu'une taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale doit être établie, aucune disposition du Code flamand de l'aménagement du territoire (Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening – VCRO), ni aucune autre disposition législative, ne prévoit qu'un avis de rectification de la

déclaration ou un avis énonçant ou expliquant la cotisation à établir doit être envoyé préalablement à l'établissement de la taxe. La cour d'appel constate que les droits de la défense du contribuable ont été respectés dans le cas d'espèce.

Compte tenu du texte clair de l'article 2.6.11 VCRO, la base imposable de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale doit être déterminée en multipliant le nombre de mètres carrés de la parcelle par un montant de plus-value « présumée » par mètre carré. L'utilisation de l'expression « plus-value présumée » n'implique pas qu'une présomption légale réfragable de l'existence d'une plus-value s'appliquerait, ce qui pourrait faire en sorte que la base de prélèvement concrète soit encore sujette à discussion ou à adaptation. Cela garantit également le principe de légalité.

Ainsi, la base imposable ne semble pas avoir été déterminée arbitrairement sur la base d'une constatation purement unilatérale de l'agent évaluateur. L'utilisation d'un forfait pour déterminer l'augmentation de la valeur due au changement d'affectation ne rend pas en soi le prélèvement arbitraire.

Vu qu'il est établi qu'une augmentation de valeur s'est produite à la suite du changement d'affectation, le principe de réalité a également été respecté.

La taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale n'est pas un impôt sur le revenu déguisé et non autorisé, il n'y a donc pas de violation du principe non bis in idem, ni des règles relatives à la répartition constitutionnelle du prélèvement entre l'Etat fédéral et la Région flamande.

(Les Briqueteries de l'Ouest NV / Vlaams Gewest)  
(Advocaten: A.-S. Van de Perre loco R. Forestini en  
M. Meul loco Th. Lauwers)  
(Rolnr.: 2017/AF/68)

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

De procedure

Gelet op de processtukken, inzonderheid het vonnis van de Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel van 15 november 2016 waarvoor geen betekenisakte wordt voorgelegd, en waartegen hoger beroep werd aangetekend door appellante bij verzoekschrift op de griffie van het hof neergelegd op 7 maart 2017.

Gezien

– het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde, van 23 januari 2015 waarbij de zaak wegens de territoriale onbevoegdheid van deze rechtbank werd verzonden naar de rechtbank van eerste aanleg te Brussel;

– het vonnis van de, inmiddels, Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg te Brussel van 15 november 2016;

– de besluiten van appellante neergelegd ter griffie van het hof op 22 januari 2018 en 4 oktober 2021 (zijnde de vol-

ledige versie van de op 22 januari 2018 onvolledig – enkel oneven bladzijden – neergelegde besluiten) en de besluiten van geïntimeerde neergelegd ter griffie van het hof op 26 juni 2017, 11 januari 2018 en 9 april 2018 (twee maal);  
– de stukken van geïntimeerde neergelegd ter griffie op 29 september 2021.

### Feiten en bestreden beslissing

Het geschil tussen partijen heeft betrekking op een heffing in de zogenaamde “planbatenheffing” bedoeld in artikel 2.6.4 VCRO (Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening, verder “VCRO” genoemd, zoals van toepassing sinds 1 september 2009). Krachtens die bepaling is een planbatenheffing verschuldigd in het geval van het doorvoeren van een bestemmingswijziging inzake ruimtelijke ordening van een perceel zoals erin opgesomd.

Krachtens artikel 2.6.8, eerste lid VCRO is de heffingsplichtige diegene die op het ogenblik van de inwerkingtreding van het betrokken ruimtelijk uitvoeringsplan of het bijzonder plan van aanleg het eigendomsrecht of het bloot eigendomsrecht op het perceel kan laten gelden.

Krachtens artikel 2.6.9 VCRO zijn heffingsplichtigen, indien er meerdere zijn, hoofdelijk gehouden voor de gehele planbatenheffing.

Op 3 december 2012 werd lastens appellante voor het volgende perceel, de volgende heffing ingekohierd:

– aanslagjaar 2012, artikel nr. 124000117122, d.d. 3 december 2012, verzonden op 7 december 2012, voor een bedrag van 708.544,96 EUR (602.263,22 EUR in geval van toepassing van een bonificatie), voor het kadastraal perceel 23026-B-0116-V-050-00.

De belastbare bestemmingswijze betreft in deze zaak die bedoeld in artikel 2.6.4, 6° VCRO zijnde die van een bestemming “bos”, “overig groen” of “reservaat en natuur”, naar “bedrijvigheid”, zijnde die door het Gewestelijk Ruimtelijk Uitvoeringsplan “afbakening van het VSGB en aansluitende open ruimtegebieden” (hierna het “GRUP”) goedgekeurd bij besluit van de Vlaamse Regering van 16 december 2011 houdende definitieve vaststelling van dit GRUP (BS 2 februari 2012), waarvan geen van de partijen duidelijk de gemeente van ligging aangeeft, maar blijkbaar gelegen in het deel van het gewestplan nr. 25 Halle-Vilvoorde-Asse (*cf.* het bewuste besluit van de Vlaamse Regering, aanhef, stuk 5 geïntimeerde).

Appellante diende daartegen een bezwaarschrift in, op 6 maart 2013, ontvangen bij geïntimeerde op 8 maart 2013 (stuk 2 geïntimeerde).

Uiteindelijk lag nog geen beslissing over het bezwaarschrift voor op het ogenblik waarop appellante een fiscaal verzoekschrift neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Dendermonde, in toepassing van artikel 1385*decies* Ger.W.

Daarin vorderde zij de heffing te vernietigen en minstens te ontheffen en tevens het Vlaamse Gewest te veroordelen tot de kosten van het geding, begroot op de rechtsplegingsver-

goeding en tot terugbetaling met interesten van al hetgeen op de te vernietigen heffing werd geïnd.

Het bestreden vonnis (na verzending zoals hierboven bedoeld) verklaarde de vordering van appellante ontvankelijk doch ongegrond.

Appellante werd veroordeeld tot de kosten van het geding, begroot op de rechtsplegingsvergoeding.

Het hoger beroep is gericht tegen dit vonnis.

Het bestreden vonnis motiveerde deze beslissing door aan te nemen dat appellante voorafgaand aan de heffing geen melding had moeten krijgen van het gegeven dat geïntimeerde de bestreden heffing zou inkohieren, dat de bestreden heffing niet willekeurig is omdat geen voorafgaande uitleg gegeven werd over de komende heffing, dat uit de aangehaalde decreetsbepalingen in het aanslagbiljet duidelijk bleek wat de heffingsgrondslag was, dat geen verboden dubbele belasting voorligt door het gegeven dat de vermoede meerwaarde wordt belast in de bestreden heffing en de latente meerwaarde op het perceel ook nog eens in de vennootschapsbelasting wordt belast en dit omdat de belastbare materie van beide heffingen verschillend is. Tevens wees het bestreden vonnis het middel af dat de bestreden belasting een niet toegelaten onderscheid invoert tussen verschillende belastingplichtigen vanuit het standpunt van hun vermogen omdat de belastingplichtigen waartussen appellante de vergelijking wenste te maken, volgens het bestreden vonnis niet te vergelijken zijn. Wat de eigenlijke feiten betreft, moet nog het volgende opgemerkt worden. Appellante was eigenaar van het hoger genoemd kadastraal perceel ter plaatse genaamd Breedveld. De bestemming van de plaats waar het perceel gelegen is, had voorheen als bestemming “bos, overig groen of reservaat en natuur” en kreeg na de inwerkingtreding van het ruimtelijk uitvoeringsplan RUP zijnde het RUP 0200 212 00124 00001 op 16 februari 2012 de bestemming “bedrijvigheid”. Daardoor werd krachtens artikel 2.6.1 tot en met artikel 2.6.19 VCRO de voormelde planbatenheffing verschuldigd en dus blijkbaar ingekohierd.

### In rechte

#### *Vorderingen en middelen van partijen*

#### *Vorderingen en middelen van appellante*

Appellante vordert het hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren, het bestreden vonnis teniet te doen en de oorspronkelijk vordering van geïntimeerde af te wijzen. Zij vordert geïntimeerde te veroordelen tot de kosten van het geding van beide aanleggen, begroot op de rechtsplegingsvergoeding. Zij herneemt haar vordering zoals gesteld in eerste aanleg.

In ondergeschikte orde vordert zij aan het Grondwettelijk Hof twee prejudiciële vragen te stellen, zijnde:

a) “*Schenden de artikelen 2.6.4, 6° VCRO, 2.6.10 VCRO en 2.6.11 VCRO doordat zij een belasting vestigen ten laste van belastingplichtigen betrokken bij de situatie die zij voor-*



zien, de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet in zoverre zij het Vlaamse Bestuur zouden vrijstellen van de waarborgen voorzien in de artikelen 346, 251 en 252 van het WIB 1992 van toepassing door het feit dat de Vlaamse wetgeving een belasting heeft gevestigd en met name waarborgen heeft inzake naleving van de rechten van verweer voorzien door voormelde bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelasting 1992?”;

en

b) “Schenden de artikelen 2.5.4, 6°, 2.6.10, § 1 en 2.6.11 VCRO doordat zij een belasting op de niet-verwezenlijkte meerwaarde voorzien, de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre zij de heffing op een vermeende vermogensverrijking voorzien die bovenop de aanslag van de reële meerwaarde komt wanneer deze laatste verwezenlijkt wordt door de betrokken belastingplichtige?”

Appellante voert de volgende middelen aan:

- de onwettigheid van de fiscale procedure doordat vooraf geen bericht werd gericht aan appellante ter aankondiging van de heffing en doordat zij daardoor geen verdediging ertegen heeft kunnen voeren; alle federale regels inzake wijziging van een belastbare toestand hadden moeten worden nageleefd; dit is niet gebeurd (in het bijzonder niet hetgeen voorgeschreven door art. 346, 351 en 352 WIB 1992); aldus is inbreuk gepleegd op de federale en gewestelijke bevoegheidsverdeling inzake de vaststelling van de belastingheffing;
- de gevorderde belasting heeft immers de aard van een inkomstenbelasting; er had dus een bericht van wijziging moeten gestuurd worden aan appellante; dit is niet gebeurd; de ingevorderde heffing is daardoor nietig;
- de niet-eerbiediging van de rechten van verdediging van appellante hierdoor, wat een inbreuk is op haar rechten, die een algemeen rechtsbeginsel met grondwettelijke waarde zijn;
- in voorkomend geval verzoekt appellante erom dat de eerste voornoemde prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof gesteld zou worden;
- de belastingheffing moet immers gesteund zijn op de realiteit; de bestreden heffing belast slechts een “vermoede” meerwaarde zodat zij niet vaststaat en de heffing op een willekeurigheid gebaseerd is;
- zo de rechten van verdediging aldus niet gerespecteerd werden, gaat het om een willekeurige heffing;
- het beginsel van verbod van dubbele belasting is geschonden; immers wordt appellante twee maal belast op dezelfde winst, te weten een meerwaarde op hetzelfde onroerend goed;
- de meerwaarde is immers belastbaar zowel in de bestreden heffing als “vermoede” meerwaarde, terwijl zij in de vennootschapsbelasting in beginsel ook tot de belastbare grondslag behoort als “latente” meerwaarde; dit leidt tot een dubbele belasting, vermits zij in de vennootschapsbelasting bij uiteindelijke realisatie of verwezenlijking van de meerwaarde, weer belastbaar is;
- aldus worden ook de bevoegdheidsverdelende regels tussen de federale en de gewestelijke wetgever geschonden;

- er wordt ook twee maal een belasting opgelegd op dezelfde belastbare materie, te weten de eigenlijke meerwaarde, in deze zaak, qua vennootschapsbelasting bestaande in de uiteindelijk verwezenlijkte meerwaarde, en in het belastbare tijdperk van de hier bestreden heffing, tegelijk in de vennootschapsbelasting als “latente meerwaarde”;
- de heffing betreft een belasting op een niet gerealiseerde meerwaarde;
- het arrest van het Grondwettelijk Hof dat geïntimeerde aanhaalt, beantwoordt de door appellante voorgestelde prejudiciële vragen niet (arrest nr. 86/2000 van 5 juli 2000);
- er moet een deskundig onderzoek gebeuren;
- de bestreden heffing is in strijd met het realiteitsbeginsel vermits geen daadwerkelijk door appellante behaalde meerwaarde wordt bewezen maar vermits zij er in de bestreden heffing wel op wordt belast.

#### *Vorderingen en middelen van geïntimeerde*

Geïntimeerde vordert het hoger beroep ontvankelijk doch ongegrond te verklaren. Hij vordert het bestreden vonnis te bevestigen.

Hij voert daartoe de volgende middelen aan:

- geen schending van de rechten van verdediging is aangetoond; na de ontvangst van het aanslagbiljet kon appellante een bezwaarschrift indienen met kennis van zaken, wat zij ook gedaan heeft; geen decretale bepaling is geschonden;
- er is geen bepaling die voorschrijft dat de systematiek van artikel 346 WIB 1992 door geïntimeerde nageleefd moet worden voorafgaand aan de vestiging van de heffing;
- de voorgestelde prejudiciële vraag hierover moet niet gesteld worden; het legaliteitsbeginsel vervat in artikel 170 Gw. kan niet geschonden zijn; eisen dat de Vlaamse decreetgever en belastingdienst voorschriften uit een federale wetgeving als het WIB 1992 moeten naleven, doet afbreuk aan de fiscale autonomie van het Vlaamse Gewest;
- het recht zich te verdedigen tegen de aanslag is niet geschonden;
- geenszins heeft een taxatieambtenaar op eigen houtje het belastbare bedrag vastgesteld; inzake is de zogenaamde “vermoede meerwaarde” bepaald overeenkomstig artikel 2.6.10, § 1 en § 2, samen gelezen met artikel 2.6.4, 6° en 2.6.10 en 2.6.11 VCRO de belastbare grondslag; de bestemmingswijziging inzake ruimtelijk ordening, is bewezen als belastbaar feit;
- het betreft geen verboden, en verdoken inkomstenbelasting, geheven door het Vlaamse Gewest; het gaat om een andere belastbare materie dan die bedoeld in de inkomstenbelastingen, dit volgt ook uit de lezing van het arrest “Arbitragehof”, 5 juli 2000; het gaat immers niet om een “verwezenlijkte meerwaarde”; enkel het planologisch voordeel wordt belast, zijnde een potentiële meerwaarde; het betreft geen meerwaarde belastbaar in de vennootschapsbelasting;
- de rechtsgrondslag voor het beweerdte geschonden “*non bis in idem*”-beginsel inzake een verbod van dubbele belasting wordt niet vermeld door appellante;

- geen schending van het gelijkheidsbeginsel is voorhanden; er is geen niet toelaatbaar onderscheid in belastbaarheid tussen wie een te belasten perceel kocht voor en na de bestemmingswijziging; de voorgestelde prejudiciële vraag ter zake moet dus niet gesteld worden;
- de stelling dat door de bouwvrije strook de meerwaarde minder groot is dan vol gehouden door geïntimeerde in de heffing, doet niet ter zake; immers betreft de belasting een vermoede meerwaarde en niet de concreet gerealiseerde;
- evenmin is door de heffing het realiteitsbeginsel geschonden.

### Beoordeling

Het hoger beroep is ontvankelijk.

#### *Aangaande de vraag naar de al dan niet schending van artikelen 346, 351 en 352 WIB 1992*

Appellante voert aan dat zij voorafgaand aan de vestiging van de bestreden heffing een melding had moeten krijgen met de uiteenzetting van de te vestigen aanslag, dan wel een bericht van wijziging en dit zoals bedoeld in de artikelen 346, 351 en 352 WIB 1992. Zij voert aan dat, nu dit niet is gebeurd, haar rechten van verdediging geschonden zijn en zij zich niet behoorlijk heeft kunnen verdedigen tegen de bestreden aanslag.

Het hof volgt appellante daarin niet. Met reden voert geïntimeerde aan dat de toepasselijke bepalingen uit de VCRO, die zelfstandige gewestelijke wetgeving is, niet verwijzen naar enige bepaling uit het WIB 1992 en dat geen voorschrift bestaat dat stelt dat dat zou moeten. Het VCRO en de decretale bepalingen op grond waarvan de bestreden planbatenheffing is gevestigd, zijn gegrond op een autonome en algemene fiscale bevoegdheid van het Vlaamse Gewest, en dit op grond van artikel 170, § 2 Gw. en zijn niet gebaseerd op de belastingheffing bedoeld in het WIB 1992.

Met reden ook voert geïntimeerde aan dat geen aangifteplicht bestaat in de hier bestreden heffing, die “gewijzigd” zou kunnen worden door een bericht van wijziging.

Dat geen “bericht van wijziging” is gezonden aan appellante voorafgaand aan de vestiging van de planbatenheffing, is dan ook geen inbreuk op de genoemde bepalingen van het WIB 1992 die leiden tot de vaststelling van enige onwettigheid van de bestreden heffing.

Dan stelt zich nog de vraag of dit gebrek aan enige voorafgaande verwittiging een “schending van de rechten van verdediging” van appellante uitmaakt. Ook dit blijkt na onderzoek van het geheel der voorliggende gegevens niet het geval te zijn. Dat na de bestemmingswijziging van het belaste perceel een planbatenheffing kon volgen, volgt uit de decretale bepalingen van het VCRO zelf, die aan appellante bekend zijn, en zoals uit de bijlagen bij het besluit van de Vlaamse Regering van 16 december 2011 (waarbij het RUP als eigenlijk belastbaar feit in de heffing is vastgesteld), gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad*.

Voorts heeft appellante al haar rechten kunnen uitoefenen in de betwisting van de heffing zelf, en blijkt dat zij in al die

fasen van die betwisting, haar standpunt uiteen heeft kunnen zetten en daartoe de nodige voorbereidingstijd heeft gehad. Er blijkt niet dat dat is gebeurd in omstandigheden die haar plaatsten in een meer nadelige positie dan geïntimeerde. Op dit punt zijn haar rechten van verdediging wel degelijk gevrijwaard gebleven.

Haar voorgestelde prejudiciële vraag (betreffende dit punt) tot slot gaat uit van de stelling dat een ongerechtvaardigd onderscheid in behandeling zou bestaan, strijdig met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, tussen belastingplichtigen zoals dezen belastbaar in de hier bestreden heffing, en belastingplichtigen inzake de federale inkomstenbelastingen, waarbij de eersten geen voorafgaand bericht van wijziging krijgen over de omvang van de voorgenomen aanslag na een aangifte, en de tweede genoemden wel.

Evenwel komt het niet klaarblijkelijk voor dat op grond hiervan een niet toegelaten onderscheid in behandeling zou bestaan, vermits de eerste groep niet belastbaar is na een aangifte, en door de werking van het, hier, RUP, en veronderstelde kennis (gezien de publicatie in het *BS*) van de toepasselijke bepalingen van het VCRO, zelf de reden en omvang van de mogelijk te vestigen planbatenheffing kent, voorafgaand aan de heffing, en vermits de tweede groep pas een belastingheffing kan ondergaan, nadat zij kennis heeft genomen van het voornemen tot wijziging van een aangifte door henzelf ingediend. De beide groepen belastingplichtigen verschillen dus fundamenteel, zodat het aangehaalde onderscheid niet uit de onderscheiden behandeling volgt, maar uit de kenmerken van de groep zelf, en zodat klaarblijkelijk geen schending van het ingeroepen gelijkheidsbeginsel om de reden van de onderscheiden behandeling aannemelijk wordt gemaakt. De voorgestelde prejudiciële vraag wordt dan ook niet gesteld aan het Grondwettelijk Hof (art. 26, § 2, derde lid bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, *BS* 7 januari 1989).

Verder blijkt ook niet dat de bestreden belasting op zichzelf een “inkomstenbelasting” is, waarop de bepalingen van het WIB 1992 rechtstreeks van toepassing zijn qua procedure. De heffing is dus nietig op grond van een beweerde schending van de aangehaalde bepalingen van het WIB 1992. Zij belast geen inkomen, doch een vermogenswijziging het vermogen van de belastingplichtige die door de bestemmingswijziging veroorzaakt wordt wegens het feit dat de bewuste grond gebruikt kan worden voor een doel inzake bebouwing of gebruik dat deze principieel meer waardevol maakt dan onder de “oude” bestemming.

#### *De beweerde willekeurige vaststelling van de belastbare grondslag, zijnde die van een “vermoede” meerwaarde door de bestemmingswijziging*

Appellante voert de nietigheid van de bestreden planbatenheffing aan wegens de willekeurigheid ervan, wegens een gebrek aan “uitleg” over de belastbare grondslag voorafgaand aan de heffing, wegens het eenzijdig bepalen van de belastbare grondslag door de taxatieambtenaar en wegens het gegeven dat de belasting niet zou gevestigd zijn op de

“realiteit” onder meer precies doordat de meerwaarde “vermoed” wordt.

De redenering van appellante gaat uit van de veronderstelling dat de forfaitair bepaalde belastbare meerwaarde, in de decretale bepalingen “vermoede meerwaarde” genoemd, een weerlegbaar wettelijk vermoeden van bestaan van een meerwaarde inhoudt, waartegen een tegenbewijs geleverd kan worden of een vermoeden zou zijn dat nergens op is gebaseerd, eenzijdig vastgesteld door de taxatieambtenaar.

De belastbare grondslag blijkt niet vastgesteld te zijn op eenzijdige bevindingen van de taxatieambtenaar zelf. Deze is immers bepaald op grond van de voorschriften in artikel 2.6.4, 6°, 2.6.10 en 2.6.11 VCRO.

Appellante meent dat de oppervlakte van het te belasten perceel op grond waarvan de heffing wordt gevestigd, vatbaar is voor correctie en discussie, net zoals de omvang van de belastbare grondslag, zijnde de “vermoede” meerwaarde, terminologie gehanteerd in de decreetsbepalingen.

De tekst van artikel 2.6.11 V.C.R.O. is evenwel duidelijk en (in weerwil van hetgeen volgehouden door appellante) niet vatbaar voor verdere interpretatie: de belastbare grondslag wordt bepaald door het aantal m<sup>2</sup>'s van het perceel te vermenigvuldigen met een bedrag aan “vermoede” meerwaarde per m<sup>2</sup>. Zelfs indien kan worden aangenomen dat de belasting geheven moet worden op grond van de realiteit, en dus enkel de op de percelen aanwezige m<sup>2</sup>'s in de belastbare grondslag betrokken kunnen worden – wat uiteraard vatbaar is voor nazicht en blijkbaar ook gedaan is en wat op zich niet *in concreto* wordt betwist –, blijkt de voornoemde decretale bepaling verder geen ruimte te laten voor aanpassing in min of meer van te belasten m<sup>2</sup>'s.

Het gebruik van de bewoording “vermoede” meerwaarde blijkt daarenboven geenszins in te houden dat sprake is van een weerlegbaar wettelijk vermoeden van bestaan van een meerwaarde waardoor de concrete heffingsgrondslag nog voorwerp van discussie of aanpassing zou kunnen zijn, bijvoorbeeld door inschakeling van een gerechtsdeskundige. De vordering van appellante tot aanstelling van een gerechtsdeskundige is dus ook alleszins ongegrond.

De decretale bepaling heeft geenszins een “weerlegbaar” wettelijk vermoeden in het leven geroepen en laat geen ruimte voor enige tegenbewijs. Aldus is het legaliteitsbeginsel precies gewaarborgd vermits de heffingsgrondslag vaststaat op objectieve wijze. Artikel 1352, tweede lid BW is op dit onweerlegbaar wettelijk vermoeden niet van toepassing. Aldus blijkt de belastbare grondslag niet willekeurig vastgesteld te zijn op grond van een louter eenzijdige bevinding van de taxatieambtenaar. Het hanteren van een forfait inzake bepaling van de waardevermeerdering door de bestemmingswijziging maakt de heffing op zich niet willekeurig en is een veel gebruikte techniek in belastingrecht. Appellante maakt het uit de lucht gegrepen of totaal willekeurig karakter van de *in concreto*, zelfs forfaitair bepaalde, waardevermeerdering door de bestemmingswijziging *in concreto* belast van het belaste perceel, ook niet aannemelijk of aanvaardbaar (noch dat de bestemmingswijziging *in concreto* hier zelfs zou leiden tot een waardevermindering). Dat door de bestemmingswij-

ziging een waardevermeerdering zich voordoet voor het perceel, dat bruikbaar wordt voor andere doeleinden, zoals een andere meer lucratieve vorm van exploitatie en bebouwing, staat wel degelijk vast en berust op de realiteit. Er komt geen waardeoordeel van een taxatieambtenaar tussen voorafgaand aan de bepaling van de belastbare grondslag van de heffing. Ook het realiteitsbeginsel is dus niet geschonden door het gegeven dat de concreet door de bestemmingswijziging bekomen meerwaarde door middel van een wettelijk vermoeden, weze het onweerlegbaar, wordt vastgesteld. Dat door de belastbare bestemmingswijziging een waardevermeerdering zich voordoet, is reëel en betreft dus de realiteit. Dat integendeel zou sprake zijn van een waardevermindering of geen enkele wijziging van de waarde van het perceel, wordt niet aangetoond.

Dat de heffing om de aangehaalde reden dus willekeurig zou zijn – ook qua belastbare grondslag – is niet aangetoond en vormt geen reden om tot ontheffing of vernietiging ervan over te gaan.

*Een verdoken en niet toegelaten inkomstenbelasting? De voorgehouden schending van het non bis in idem-beginsel en van de regels betreffende de staatkundige verdeling van de heffingsverdeling tussen de Federale Staat en het Vlaamse Gewest*

Wat dit middel betreft, voert appellante een schending van het *non bis in idem*-beginsel aan, daarbij inhoudelijk verwijzend naar een verbod op dubbele heffing van hetzelfde inkomen.

Appellante verwoordt haar middel door aan te halen dat dezelfde in beginsel bestaande belastbare grondslag, te weten, enerzijds, de vermoede meerwaarde in de hier bedoelde heffing, en de in beginsel belastbare meerwaarde op het materieel vast actief waarop de bestemmingswijziging slaat, in de vennootschapsbelasting, twee maal belast worden. *In concreto* gaat de eerste om de huidige heffing, en de tweede om de principiële opname van de door de bestemmingswijziging tot stand gekomen “meerwaarde” in de belastbare winst van appellante in de vennootschapsbelasting, in ieder geval, in het boekjaar waarin die meerwaarde op het onroerend goed waarop de bestemmingswijziging slaat, wordt gerealiseerd. Evenwel verliest appellante uit het oog dat de belastbare materie van de hier bedoelde belasting verschillend is van die die zij beoogt in de vennootschapsbelasting, zodat van een schending van het voornoemde beginsel geen sprake is, zoals ook blijkt uit de beslissing van het Grondwettelijk Hof in het arrest van 5 juli 2000 (arrest betreffende rolrs. 1700, 1701, 1703, 1710, 1725 en 1832, arrest nr. 86/2000 van 5 juli 2000, zie *infra* geciteerd) en zodat de door appellante voorgestelde vraag op dit punt niet hoeft gesteld te worden en reeds beantwoord werd, in weerwil van hetgeen aangehaald door appellante:

“(…) B.11.11. Te dezen verschilt de belastbare materie van die welke wordt beoogd door de artikelen 24, 2°, 27, tweede lid, 3°, en 28, 1° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992. Zij verschilt tevens van de belastbare materie die

*wordt beoogd door artikel 90, 8° en 10° van datzelfde wetboek. In die twee gevallen, is de belastbare materie immers een ‘verwezenlijkte’ meerwaarde, die namelijk een werkelijk ontvangen inkomen betreft dat moet worden aangegeven. De materie die door het aangevochten artikel 88 van het decreet wordt belast is daarentegen, onafhankelijk van gelijk welke overdracht, een vermogensbestanddeel, namelijk een waardevermeerdering van een onroerend goed, die geacht wordt voort te vloeien uit een optreden van de gewestelijke overheid bevoegd inzake ruimtelijke ordening. Aangezien een dergelijk vermogensbestanddeel door de federale overheid niet wordt belast, kon het Vlaamse Gewest het op gelijke wijze belasten (...)”*

Vermits de belastbare materie van beide belastingen verschilt, doet de schending van het door appellante ingeroepen *non bis in idem*-beginsel door de hier bestreden belasting zich niet voor.

De (tweede) voorgestelde prejudiciële vraag moet dus niet worden gesteld (art. 26, § 2, derde lid bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, BS 7 januari 1989).

Hoger werd al vastgesteld dat de bestreden belasting op zich geen inkomstenbelasting is. Waarom zij dan de fiscale autonomie van het Vlaamse Gewest (of de exclusieve heffingsbevoegdheid van de Federale Staat) zou schenden en welke concrete heffingsverdelende regel of regels tussen Federale Staat en het Vlaamse Gewest dan geschonden zou zijn, verduidelijkt appellante verder niet.

#### ***Aangaande de kosten en de rechtsplegingsvergoeding***

Gezien het voorgaande moet appellante veroordeeld worden tot de kosten van het geding in hoger beroep, aan beide zijden te begroten op een geïndexeerde rechtsplegingsvergoeding van 13.000,00 EUR voor de procedure in hoger beroep, en dit gezien de omvang van de bestreden heffing.

OM DEZE REDENEN,

HET HOF,

Rechtdoende op tegenspraak,

Gelet op artikel 24 van de wet van 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken,

Verklaart de voorziening ontvankelijk doch ongegrond,

Bevestigt het bestreden vonnis,

Veroordeelt appellante tot de kosten van het geding in hoger beroep, begroot op een geïndexeerde rechtsplegingsvergoeding van 13.000,00 EUR.

Waar:

C. Vanderkerken, raadsheer.

## **Noot**

### ***Onweerlegbaarheid van “vermoede meerwaarde” bij planbatenheffingen blijft (nog even) overeind***

Zoals de titel van dit stukje aangeeft, handelt het arrest van het Brusselse hof van beroep van 7 december 2021 over een planbatenheffing. De planbatenheffing werd destijds geconcepieerd als de tegenhanger voor de planschaderegeling. Het arrest is interessant omdat het ingaat op de vraag of de decretaal “vermoede meerwaarde” van artikel 2.6.10 VCRO<sup>1</sup> een weerlegbaar wettelijk vermoeden van het bestaan van een meerwaarde vormt, en dus vatbaar is voor betwisting.

#### **I. Een belasting op potentiële planvoordelen**

Voor een goed begrip wordt eerst ingegaan op de figuur van de planbatenheffing. De planbatenheffing is een bestemmingsbelasting. Zij heeft tot doel om de waardevermeerdering van percelen, die voortvloeit uit bij ruimtelijke uitvoeringsplannen doorgevoerde bestemmingswijzigingen, toe te wijzen aan de overheid. Zij sluit voor een stuk aan bij de figuur van de verhaalbelasting, i.e. de recuperatie van de kost van een door de overheid geleverde prestatie van de groep belastingplichtigen die onweerlegbaar wordt geacht voordeel te halen uit deze opgelegde prestatie. De belasting wordt immers geheven op planvoordelen, zijnde neveneffecten van de uitoefening van de politiebevoegdheid die de plannende overheid in het kader van de ruimtelijke ordening uitoefent of moet uitoefenen.<sup>2</sup> De belastbare materie van de planbatenheffing is de potentiële waardevermeerdering van een onroerend goed, die het gevolg is van een gewijzigd planningsbeleid.<sup>3</sup> Het gaat m.a.w. blijvend om een belasting op potentiële meerwaarden die voortvloeien uit een bestemmingswijziging.<sup>4</sup>

#### **II. Een decretaal vermoede meerwaarde ...**

De berekeningswijze van de planbatenheffing gebeurt op grond van een tweeledige bewerking. Eerst wordt de vermoede meerwaarde van het perceel in rekening gebracht, en vervolgens wordt de eigenlijke planbatenheffing berekend door de “vermoede meerwaarde” te onderwerpen aan een specifiek heffingspercentage volgens een schijvensysteem. De vermoede meerwaarde wordt becijferd door de oppervlakte van het perceel te vermenigvuldigen met een forfaitair bedrag per m<sup>2</sup>, afhankelijk van het soort bestemmingswijziging.

1. Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening.

2. *Parl.St.* VI. Parl. 2008-09, stuk 2011, nr. 1, 55.

3. GwH 12 mei 2022, nr. 64/2022, overw. B.2.

4. *Parl.St.* VI. Parl. 2008-09, stuk 2011, nr. 1, 56.



De vermoede meerwaarde wordt geteld conform de volgende tabel:

Aard van de bestemmingswijziging	Bedrag van de vermoede meerwaarde per m <sup>2</sup>
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 1°	117,64 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 2°	116,65 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 3°	113,24 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 4°	116,07 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 5°	63,08 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 6°	84,80 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 7°	83,81 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 8°	80,40 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 9°	83,23 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 10°	2,83 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 11°	4,40 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 12°	3,41 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 13°	0,99 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 14°	5,49 EUR
wijziging als vermeld in artikel 2.6.4, 15°	4,50 EUR

Voor de berekening van de planbatenheffing wordt het bedrag van de vermoede meerwaarde van een perceel in schijven verdeeld, die elk onderworpen worden aan een specifiek heffingspercentage. Deze tweede berekening gebeurt a.h.v. de volgende tabel:

Gedeelte van de vermoede meerwaarde	Percentage toepasselijk op het overeenstemmende gedeelte	Totaal bedrag van de heffing over het voorgaande gedeelte
van 0,01 t.e.m. 12.500,00 EUR	1 t.h.	/
van 12.500,00 t.e.m. 25.000,00 EUR	2 t.h.	125,00 EUR
van 25.000,00 t.e.m. 50.000,00 EUR	3 t.h.	375,00 EUR
van 50.000,00 t.e.m. 100.000,00 EUR	5 t.h.	1.125,00 EUR
van 100.000 t.e.m. 150.000 EUR	8 t.h.	3.625 EUR
van 150.000,00 t.e.m. 200.000,00 EUR	14 t.h.	7.625,00 EUR
van 200.000,00 t.e.m. 250.000,00 EUR	18 t.h.	14.625,00 EUR
van 250.000,00 t.e.m. 500.000,00 EUR	24 t.h.	23.625,00 EUR
boven de 500.000,00 EUR	30 t.h.	83.625,00 EUR

De vermoede meerwaarden per m<sup>2</sup> worden vijfjaarlijks geactualiseerd.<sup>5</sup> Daartoe legt de Vlaamse Regering om de 5 jaar een voorstel voor aan de decreetgever, op basis van een globaal evaluatierapport *cf.* artikel 2.6.19, tweede lid VCRO. De cyclus van 5 jaar vangt aan op 1 januari 2009.

5. Art. 2.6.12 VCRO.

6. J. GEBRUERS, “Planbatenheffing verworpen bij gebrek aan concordantie”, *TFR* 2017, 574.

7. Rb. Brussel 27 maart 2017, AR 2015/3929/A, *TRF* 2017, 574-573, noot J. GEBRUERS en *TOO* 2017, nr. 4, 563-565, noot K. ROELANDT.

### III ... die door de belastingplichtige niet kan worden weerlegd ...

In het besproken arrest betwist de heffingsplichtige de planbatenheffing o.m. op grond van het argument dat het gaat om een willekeurige vaststelling van de belastbare grondslag, zijnde die van een “vermoede meerwaarde” door de bestemmingswijziging, en dus louter op basis van een weerlegbaar wettelijk vermoeden of een vermoeden dat eenzijdig werd vastgesteld door de taxatieambtenaar.

Het hof is het niet eens met die argumentatie. Het gebruik van de bewoording “vermoede meerwaarde” houdt niet in dat er sprake is van een weerlegbaar wettelijk vermoeden van bestaan van een meerwaarde, waardoor de concrete heffingsgrondslag nog het voorwerp van discussie of aanpassing zou kunnen zijn (bv. door inschakeling van een gerechtsdeskundige).

Nog volgens het hof heeft de decretale bepaling geenszins een weerlegbaar wettelijk vermoeden van de forfaitair bepaalde belastbare meerwaarde in het leven geroepen. Zij laat geen ruimte voor enig tegenbewijs. Zo is het legaliteitsbeginsel precies gewaarborgd, vermits de heffingsgrondslag op objectieve wijze vaststaat. De vordering van de belastingplichtige tot aanstelling van een gerechtsdeskundige is ongegrond. Artikel 1352, tweede lid BW is op dit onweerlegbaar wettelijk vermoeden evenmin van toepassing.

Het hanteren van een forfait inzake bepaling van de waardevermeerdering door de bestemmingswijziging maakt de heffing op zich niet willekeurig, en is een veel gebruikte techniek in belastingrecht, zo stipt het hof aan. Ingevolge het gegeven dat de concreet door de bestemmingswijziging bekomen meerwaarde d.m.v. een wettelijk vermoeden, weze het onweerlegbaar, wordt vastgesteld, en dus niet door een waardeoordeel van een taxatieambtenaar, is ook het realiteitsbeginsel niet geschonden.

### IV ... leidt soms tot onbillijke situaties

De planbatenregeling is geen eenvoudige materie, te paard op het bestuursrecht en het fiscaal recht. De tijd van een paar simpele bestemmingen in het inrichtingsbesluit ligt al even achter ons. Opstellers van een RUP gebruiken de termen die ze willen.<sup>6</sup> Mede door deze vrijheid van plannende overheden, was het te verwachten dat een rigide toepassing van de “vermoede meerwaarde” tot onbillijke situaties zou leiden. Dit was bijvoorbeeld het geval met een bestreden planbatenheffing die eerder in de kolommen van dit tijdschrift (en elders) werd toegelicht.<sup>7</sup> In deze zaak stond de bestemmingswijziging van “landbouw” naar een “zone voor kleinschalig wonen in verplaatsbare constructies” ter beoordeling. Voor die wijziging werd een heffing aan het tarief van “wonen” opgelegd, terwijl deze (nieuwe) bestemming op het vlak van financiële waardering helemaal niet op gelijke voet staat met het klassieke wonen. Met een vonnis van 27 maart 2017

weigert de rechtbank van eerste aanleg van Brussel voor deze wijziging de decretale regeling van de vermoede meerwaarde toe te passen. De rechtbank weerhoudt een ernstige discrepantie tussen de decretale en de werkelijke waardering van het perceel.

Volgens het laatste evaluatierapport van de planbatenregeling “Evaluatie van de effectiviteit van de planbatenregeling” vormt het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brussel van 27 maart 2017 echter de enige gekende uitspraak waarin de rechter oordeelt dat er sprake moet zijn van een daadwerkelijke meerwaarde.<sup>8</sup>

## V. Het Grondwettelijk Hof *to the rescue?*

Een uitweg uit een onbillijke situatie vormt soms het stellen van een prejudiciële vraag. Het Grondwettelijk Hof werd in het verleden reeds enkele keren bevestigd over de al dan niet bestaanbaarheid van de decretale vermoede meerwaarde met de hogere rechtsnormen.

In een arrest van 6 april 2011 neemt het Grondwettelijk Hof (op vernietigingsberoep) het standpunt in dat de planbatenheffing een vermogensbestanddeel belast, namelijk een waardevermeerdering van een onroerend goed, die geacht wordt voort te vloeien uit een optreden van plannende overheid. Zij betreft slechts de potentiële meerwaarde die het gevolg is van de gewijzigde planningspolitiek.<sup>9, 10</sup>

In een arrest van 10 maart 2022 spreekt het Grondwettelijk Hof zich uit over de vraag of de vermoede meerwaarde in artikel 2.6.10 VCRO verstaanbaar is met de artikelen 10, 11 en 172 Gw., in zoverre die bepaling de bedragen van de vermoede meerwaarden per vierkante meter voor elk van de bestemmingswijzigingen op forfaitaire wijze vaststelt, waardoor niet *in concreto* rekening kan worden gehouden met de specifieke factoren, zoals de ligging, die bepalend zijn voor de waarde van een perceel.

Hierdoor zou artikel 2.6.10 VCRO een identieke behandeling creëren van eigenaars van percelen die een bestemmingswijziging van dezelfde aard ondergaan, aangezien al die eigenaars worden belast op basis van eenzelfde bedrag van de vermoede meerwaarde, terwijl de reële waardevermeerdering van hun perceel verschillend kan zijn in het licht van de individuele kenmerken ervan.

Het Grondwettelijk Hof is niet gevolgd in deze kritiek. Het Hof besluit dat de decreetgever redelijkerwijs ervoor kon kiezen de belastbare grondslag van de planbatenheffing niet

vast te stellen op basis van de reële waardevermeerdering, maar te werken met een systeem van regelmatig geactualiseerde en wetenschappelijk onderbouwde forfaitaire bedragen per vierkante meter, die zijn afgestemd op de aard van de bestemmingswijziging en op uniforme wijze gelden voor het volledige grondgebied van het Vlaamse Gewest. Het is niet kennelijk onredelijk ervan uit te gaan dat, indien voor elk individueel perceel *in concreto* de reële waardevermeerdering zou moeten worden geraamd, zulks kosten met zich zou meebrengen die mogelijk niet in verhouding staan tot de opbrengst van de planbatenheffing.<sup>11</sup>

In een arrest van 12 mei 2022 wordt uitspraak gedaan over een prejudiciële vraag, die het onweerlegbare karakter van de vermoede meerwaarde opnieuw op de korrel neemt.<sup>12</sup> Ditmaal werd de kritiek voorgelegd dat er voor belastingplichtigen eenzelfde vermoede meerwaarde wordt gehanteerd bij een bestemmingswijziging van het belastbare perceel van “landbouw” naar “wonen”, terwijl belastingplichtigen voor wie voor het belastbare perceel na de bestemmingswijziging ernstige beperkingen inzake mogelijke bouwwerken gelden, in werkelijkheid een veel kleinere meerwaarde genieten dan belastingplichtigen voor wie na de bestemmingswijziging geen ernstige beperkingen in mogelijke bouwwerken bestemd tot wonen gelden.

Opnieuw vindt de belastingplichtige geen gehoor. Gelet op de ruime beoordelingsvrijheid van de decreetgever en zijn bevoegdheid om de verscheidenheid aan toestanden slechts met een zekere graad van benadering op te vangen, kon de decreetgever in redelijkheid beslissen om de potentiële meerwaarde te belasten aan de hand van een forfaitair bepaalde vermoede meerwaarde, die rekening houdt met bepaalde bestemmingen, zonder daarbij een onderscheid te moeten maken naar gelang van mogelijke subcategorieën van de bestemmingen. Het is niet onredelijk dat de decreetgever in een forfaitaire belastbare grondslag heeft voorzien, waarbij voor alle belastingplichtigen bij de berekening van de belastbare grondslag eenzelfde vermoede meerwaarde wordt gehanteerd bij een bestemmingswijziging van het belastbare perceel van landbouw naar wonen.

## VI. De wetgever grijpt in

Het Grondwettelijk Hof is telkenmale onverbiddelijk. Dat de decreetgever heeft geopteerd om te werken met decretaal vastgelegde vermoedens van meerwaarde is volgens het Hof

8. IDEA Consult (2020), Evaluatie van de effectiviteit van de planbatenregeling departement Omgeving, uitgevoerd in opdracht van het Departement Omgeving, 69.

9. GwH 6 april 2011, nr. 50/2011, overw. B.57.6.

10. Dat standpunt kwam er in antwoord op de kritiek dat de planbatenheffing een belasting invoerde op een materie die reeds het voorwerp uitmaakte van een federale belasting.

11. GwH 10 maart 2022, nr. 35/2022. De derde prejudiciële vraag luidt: “Schendt artikel 2.6.10 VCRO de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre het eigenaars die over hetzelfde aantal m<sup>2</sup> grond beschikken aan een zelfde vermoedelijke meerwaarde onderwerpt?”

12. GwH 12 mei 2022, nr. 64/2022. De eerste prejudiciële vraag luidt: “Schenden de artikelen 2.6.4, 2 en 2.6.10 (in het bijzonder de paragrafen 1. en 2.), 2.6.4.11, 2.6.4.14 en 2.6.4.15 van de Vlaamse Codex Ruimtelijke Ordening de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet en het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel, doordat voor alle belastingplichtigen in de daarin voorziene planbatenheffing bij de berekening van de belastbare grondslag eenzelfde vermoede meerwaarde wordt gehanteerd bij een bestemmingswijziging van het belastbare perceel van ‘landbouw’ naar ‘wonen’, terwijl belastingplichtigen die behoren tot een categorie van belastingplichtigen voor wie [voor] het belastbare perceel na de bestemmingswijziging grote en ernstige beperkingen inzake mogelijke bouwwerken gelden, zoals bij een wijziging van bestemming van ‘landbouw’ naar ‘wonen’, doch in een wijze van wonen als zijnde bij wege van ‘kleinschalig wonen in verplaatsbare constructies’, in werkelijkheid een veel kleinere meerwaarde genieten door de belastbare bestemmingswijziging dan belastingplichtigen voor wie na de bestemmingswijziging geen dergelijke grote en ernstige beperkingen in mogelijke bouwwerken bestemd tot wonen gelden?”

niet strijdig met het gelijkheidsbeginsel. De keuze voor een systeem van een heffing op grond van een forfaitaire meerwaarde wordt herhaaldelijk als redelijk verantwoord en proportioneel bevonden.

In het evaluatierapport van de planbatenregeling wordt aangehaald dat het verschil tussen de vermoede en de reële meerwaarde in sommige dossiers een knelpunt vormt. In de praktijk gebeurt het immers soms dat een bestemmingswijziging geen enkele meerwaarde voor de eigenaar oplevert als de stedenbouwkundige voorschriften een quasi-bouwverbod opleggen.<sup>13</sup>

In het ontwerp van het instrumentendecreet wordt de berekeningswijze van de planbaten aangepast, in die zin dat het bedrag van de vermoede meerwaarde niet langer in de VCRO wordt vastgelegd naar de aard van de bestemmingswijziging. Voortaan wordt het aan de bevoegde landcommissie overgelaten om, voor elk perceel dat gevat is door een bestemmingswijziging of wijziging van stedenbouwkundige voorschriften, een raming te maken van de vermoede meerwaarde.

Deze aangepaste berekeningswijze houdt volgens de decreetgever geen wijziging in van de belastbare materie van de planbatenheffing. Het is nog steeds de potentiële meerwaarde die het gevolg is van een gewijzigde planningspolitiek die wordt belast, onafhankelijk van gelijk welke overdracht. Het ver-

schuldigd zijn van de planbatenheffing is dus niet afhankelijk van het effectief realiseren van de meerwaarde.<sup>14</sup>

## VII. Besluit

Momenteel staan we aan de vooravond van de inwerkingtreding van het instrumentendecreet. In de nabije toekomst wordt het aan de bevoegde landcommissie overgelaten om een concrete raming te maken van de “vermoede meerwaarde”. Er wordt afgestapt van het rigide systeem van de decretale vermoede meerwaarde. Dit kan alleen maar worden toegejuicht. In het ontwerp is het voorzien om de nieuwe regeling rond planbaten van toepassing te verklaren op ruimtelijke uitvoeringsplannen die voorlopig worden vastgesteld vanaf de datum van inwerkingtreding van het instrumentendecreet.<sup>15</sup> Hierdoor loopt een kleine categorie aan belastingplichtigen nog steeds het risico om geconfronteerd te worden met een heffing op stedenbouwkundige meerwaarde die er in werkelijkheid niet is. Aan de belastingplichtige om er op toe te zien dat er bij hybride bestemmingen enkel een meerwaarde in aanmerking wordt genomen, die ook als de werkelijke meerwaarde wordt beschouwd.<sup>16</sup>

Joris GEBRUEERS<sup>17</sup>

13. IDEA Consult (2020), Evaluatie van de effectiviteit van de planbatenregeling departement Omgeving, uitgevoerd in opdracht van het Departement Omgeving, 8.

14. *Parl.St.* VI. Parl. 2008-09, stuk 2011, nr. 1, 58.

15. *Parl.St.* VI. Parl. 2008-09, stuk 2011, nr. 1, 171.

16. J. GEBRUEERS, “Planbatenheffing verworpen bij gebrek aan concordantie”, *TFR* 2017, 574.

17. Circulex Advocaten.