

Rolnummer 4662
Arrest nr. 183/2009 van 12 november 2009

A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vragen betreffende artikel 101, § 2, tweede en derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld doóor het Hof van Beroep te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit voorzitter M. Bossuyt, rechter M. Melchior, waarnemend voorzitter, en de rechters R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*   \*   \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij arrest van 10 maart 2009 in zake Pascal Vanmolle tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 17 maart 2009, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. « Schendt artikel 101, § 2, tweede lid, WIB92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het de belastingplichtige die een gebouw heeft opgetrokken op een ongebouwd onroerend goed toestaat de prijs van het opgetrokken gebouw in rekening te brengen zonder acht te slaan op het feit of de werken werden uitgevoerd door een geregistreerde aannemer, door een niet-geregistreerde aannemer of door de belastingplichtige zelf, terwijl de belastingplichtige die een bestaand gebouw verkregen heeft enkel de kosten van werken door een geregistreerd aannemer in rekening mag brengen en niet de kosten van de werken door een niet-geregistreerde aannemer, noch de kostprijs van de materialen indien hij zelf de werken heeft verricht ? »;

2. « Schendt artikel 101, § 2, derde lid, WIB92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre het de aftrek toelaat van werken, in de mate dat ze worden uitgevoerd door een geregistreerd aannemer met door hem aangekochte materialen, daar waar de werken, uitgevoerd door een niet-geregistreerde aannemer en de materialen, verworven en verwerkt door de belastingplichtige zelf niet in aanmerking mogen worden genomen ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Pascal Vanmolle, wonende te 3806 Velm, Langstraat 50;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 13 oktober 2009 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. De Coninck *loco* Mr. L. Vanheeswijck, advocaten bij de balie te Brussel, voor Pascal Vanmolle;

. Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Pascal Vanmolle koopt op 26 december 2003 een perceel grond met een woning in oprichting. Nadat het onroerend goed werd afgewerkt, deels door geregistreerde aannemers, deels door Pascal Vanmolle, verkoopt die laatste het goed op 10 december 2004. In zijn belastingaangifte voor het aanslagjaar 2005 (inkomstenjaar 2004) maakt hij geen gewag van de door hem gerealiseerde meerwaarde.

In 2006 beslist de belastingadministratie Pascal Vanmolle te belasten op de door hem bij de verkoop van het onroerend goed gerealiseerde meerwaarde. Bij het bepalen van die meerwaarde houdt de administratie rekening met de door geregistreerde aannemers uitgevoerde werken, maar niet met de werken die Pascal Vanmolle zelf had uitgevoerd.

Mede op grond hiervan dient Pascal Vanmolle een bezwaar in bij de gewestelijke directeur der belastingen. Die oordeelt dat de meerwaarde belastbaar was overeenkomstig artikel 90, 10°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

Pascal Vanmolle maakt de zaak aanhangig bij de Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt. Die verklaart diens vordering ongegrond. Daarop stelt Pascal Vanmolle hoger beroep in bij het Hof van Beroep te Antwerpen. In het kader van die procedure stelt dat rechtscollège voormelde prejudiciële vragen.

## III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Pascal Vanmolle zet uiteen dat het door hem gekochte perceel als een gebouwd onroerend goed, in de zin van artikel 90, 10°, eerste lid, a), van het WIB 1992, wordt beschouwd. Hij wijst erop dat, overeenkomstig artikel 101, § 2, derde lid, van het WIB 1992, bij de berekening van de meerwaarde, enkel de kosten van werken uitgevoerd door een geregistreerde aannemer bij de verkrijgingsprijs worden gevoegd, en niet de kosten van de door de belastingplichtige aangekochte bouwmaterialen, zelfs indien die materialen door een geregistreerde aannemer worden verwerkt. Hieruit vloeit volgens hem voort dat hij wordt belast op een hoger bedrag dan de door hem gerealiseerde meerwaarde.

A.1.2. Pascal Vanmolle wijst vervolgens erop dat een belastingplichtige die een perceel grond aankoopt niet aan eenzelfde beperking is onderworpen : in de hypothese van artikel 90, 10°, eerste lid, c), van het WIB 1992 is de verkrijgingsprijs immers gelijk aan de prijs waarvoor de grond door de belastingplichtige werd verkregen « vermeerderd met de prijs van het door de belastingplichtige opgetrokken gebouw die tot maatstaf van heffing van de BTW heeft gediend » (artikel 101, § 2, eerste lid, 2°, c), van het WIB 1992). Hij voegt hieraan toe dat voor de bepaling van de maatstaf van heffing van de btw het geen enkel belang heeft door wie de bouwmaterialen worden aangekocht, noch of de werken aan het gebouw worden uitgevoerd door een geregistreerde aannemer, door een niet-geregistreerde aannemer of door de belastingplichtige zelf. Volgens hem vloeit hieruit voort dat artikel 101, § 2, van het WIB 1992 niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.1.3. Nog volgens Pascal Vanmolle is er sprake van een discriminatie van een belastingplichtige die zelf werken uitvoert, vermits de verkrijgingsprijs enkel kan worden verhoogd met de materialen die door een geregistreerde aannemer worden geleverd.

A.1.4. Het verschil in behandeling dat uit de in het geding zijnde bepaling voortvloeit is, volgens die partij, niet pertinent en kennelijk onredelijk. Het doel van artikel 90, 10°, van het WIB 1992 bestaat, volgens haar, immers erin meerwaarden te belasten die worden verwezenlijkt op in België gelegen gebouwde onroerende goederen die niet tot een beroepsvermogen behoren. Zij voert aan dat de belastingplichtige niet op de werkelijke meerwaarde van het onroerend goed wordt belast, vermits met bepaalde kosten van werken en bouwmaterialen geen rekening wordt gehouden.

A.1.5. Nog volgens die partij kan het feit dat een aannemer overeenkomstig artikel 101, § 2, derde lid, van het WIB 1992 geregistreerd moet zijn om zwartwerk en koppelbazerij tegen te gaan, het verschil in behandeling niet verantwoord. Zij wijst erop dat artikel 407 van het WIB 1992 bepaalt dat de hoofdelijke aansprakelijkheid en de inhoudingsplicht waarin is voorzien voor betalingen aan niet-geregistreerde aannemers niet geldt voor natuurlijke personen die voor louter privédoeleinden werken in onroerende staat laten uitvoeren. Aangezien artikel 90, 10°, van het WIB 1992 een belasting instelt op meerwaarden op gebouwde onroerende goederen die particulieren hebben gerealiseerd in het kader van het beheer van hun privévermogen, is, volgens haar, artikel 407 van het WIB 1992 van toepassing. Zij is van oordeel dat het al dan niet geregistreerd zijn van een aannemer dan ook geen verschil kan verantwoord op het vlak van de berekening van de meerwaarde, vermits ook geen rekening ermee wordt gehouden bij het bepalen van de inhoudingsplicht.

A.1.6. Pascal Vanmolle stelt dan ook voor beide prejudiciële vragen bevestigend te beantwoorden.

A.2.1.1. Wat de eerste prejudiciële vraag betreft, is de Ministerraad allereerst van oordeel dat het in die vraag vermelde artikel 101, § 2, tweede lid, van het WIB 1992 niet handelt over de in de vraag vermelde problematiek : die bepaling handelt immers over de verhoging van de verkrijgingsprijs met 5 pct. voor elk jaar dat is verlopen tussen de datum van verkrijging en die van de vervreemding. Hij is van oordeel dat de vraag dient te worden onderzocht in het licht van artikel 101, § 2, eerste en derde lid, van het WIB 1992.

A.2.1.2. Volgens de Ministerraad is het door de wetgever gemaakte onderscheid op objectieve gronden gebaseerd : bij nieuw op te richten gebouwen wordt als verkrijgingsprijs de prijs in aanmerking genomen die tot maatstaf van heffing van de btw heeft gediend. De fiscale controle op de waarde van de uitgevoerde werken wordt, volgens hem, door de btw-diensten gedaan, waardoor de maatstaf van heffing een objectief verifieerbare waarde is. Hij wijst erop dat, in het geval van bestaande gebouwen, de controle van de waarde van de uitgevoerde werken niet via een maatstaf van heffing van btw geschiedt. Volgens hem heeft de wetgever geopteerd voor een controlemiddel dat het meest zekerheid biedt omtrent de waarde van de uitgevoerde werken door enkel rekening te houden met werken die worden uitgevoerd door een geregistreerde aannemer.

A.2.1.3. De Ministerraad besluit dat het verschil in behandeling objectief is verantwoord en evenredig is met het nagestreefde doel.

A.2.2.1. Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, voert de Ministerraad aan dat de voorwaarde volgens welke de werken moeten worden uitgevoerd door een geregistreerde aannemer past in het kader van de strijd tegen de fiscale fraude. Hij verwijst naar de parlementaire voorbereiding van de wet van 24 december 1980 « tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde en van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten » waarin de minister van Financiën verklaarde dat het zeer vaak gebeurt dat een bouwheer op zijn naam bouwmaterialen aankoopt en ze laat verwerken door een derde die hij « in het zwart » betaalt (*Parl. St.*, Senaat, 1980-1981, nr. 535/2, p. 5).

A.2.2.2. De Ministerraad voegt hieraan toe dat luidens artikel 101, § 2, derde lid, a), van het WIB 1992 de verkrijgingsprijs wordt verhoogd met de kosten van werken die door de eigenaar zijn gedragen en zijn verantwoord door middel van een factuur, in zoverre die werken aan het vervreemde gebouw zijn uitgevoerd tussen de datum van verkrijging, van eerste ingebruikname of van verhuring, en die van de vervreemding. Volgens hem bewijst een aankoopfactuur van bouwmaterialen niet voldoende dat de kosten werden gedragen door de eigenaar of dat de werken daadwerkelijk werden uitgevoerd tussen de verkrijging en de vervreemding van het goed.

A.2.2.3. De Ministerraad wijst erop dat, overeenkomstig artikel 93bis van het WIB 1992, meerwaarden die zijn vastgesteld ter gelegenheid van de overdracht van de eigen woning van de belastingplichtige, niet belastbaar zijn.

A.3.1. In zijn memorie van antwoord voert Pascal Vanmolle aan dat, mede gelet op het feit dat de BTW-administratie kan nagaan welke materialen in een nieuwbouw zijn verwerkt, niet valt in te zien waarom de Administratie der Directe Belastingen de verwerking van de door de belastingplichtige aangekochte materialen in een bestaande woning niet zou kunnen controleren. Hij wijst bovendien erop dat het in eerste instantie aan de belastingplichtige toekomt te bewijzen dat de aangekochte materialen verwerkt zijn in het gebouw.

A.3.2. Die partij wijst erop dat de verhoging van de verkrijgingsprijs met 5 pct. per jaar (artikel 101, § 2, tweede lid, van het WIB 1992) gebeurt op basis van de verkrijgingsprijs. Volgens haar zal, indien vastgesteld zou worden dat de berekening van de verkrijgingsprijs de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, de berekening van de verhoging van 5 pct. hierdoor worden geraakt.

A.3.3. Volgens Pascal Vanmolle kan de strijd tegen het zwartwerk en de koppelbazerij het verschil in behandeling niet verantwoorden. Hij wijst nogmaals erop dat artikel 407 van het WIB 1992 bepaalt dat de hoofdelijke aansprakelijkheid en de inhoudingsplicht waarin is voorzien voor betalingen aan niet-geregistreerde aannemers niet geldt voor natuurlijke personen die voor privédoeleinden werk in onroerende staat laten uitvoeren. Vermits het al dan niet geregistreerd zijn van de aannemer geen verschil uitmaakt voor wat betreft de inhoudingsplicht, kan het, volgens hem, ook geen verschil verantwoorden op het vlak van de berekening van de meerwaarde.

A.4.1. De Ministerraad wijst erop dat, vermits meerwaarden vastgesteld bij de overdracht van een eigen woning niet belastbaar zijn (artikel 93*bis* van het WIB 1992), de in het geding zijnde bepaling enkel betrekking heeft op belastingplichtigen die het onroerend goed in kwestie niet zelf betrekken. Volgens die partij kon de wetgever rekening houden met de mogelijkheid dat een dergelijk goed sneller wordt doorverkocht dan de eigen woning of dat het wordt aangekocht teneinde het met een meerwaarde te verkopen. Zij is van mening dat de wetgever aan de belastingplichtige bepaalde eisen vermocht te stellen wat het bewijs van de waarde van de uitgevoerde werken betreft.

A.4.2. De Ministerraad wijst nogmaals erop dat aankoopfacturen van de eigenaar niet bewijzen dat de goederen in kwestie in het gebouw zijn verwerkt of geplaatst.

A.4.3. De Ministerraad besluit dat de in het geding zijnde bepaling objectief, legitiem en in overeenstemming is met het nagestreefde doel, namelijk de strijd tegen het zwartwerk. Volgens hem is zwartwerk makkelijker bij de renovatie van een gebouw dan bij nieuwbouw, gelet op het toezicht van de BTW-administratie via de maatstaf van heffing.

- B -

#### *Wat de in het geding zijnde bepaling betreft*

B.1.1. De in het geding zijnde bepaling betreft de belasting van meerwaarden verwezenlijkt bij de vervreemding van een gebouwd onroerend goed die een normale verrichting van beheer van een privévermogen uitmaakt.

B.1.2. Artikel 90, 10<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), bepaalt :

« Diverse inkomsten zijn :

[...]

10<sup>o</sup> meerwaarden die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt op in België gelegen gebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten

met betrekking tot zulke goederen, met uitzondering van het recht van erfpacht, het recht van opstal of een gelijkaardig onroerend recht, ingeval :

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

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

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

Onder datum van verkrijging of vervreemding moet worden verstaan :

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

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

B.1.3. Artikel 93*bis* van datzelfde Wetboek bepaalt :

« In afwijking van artikel 90, 10°, zijn niet belastbaar, de meerwaarden vastgesteld ter gelegenheid van :

1° een overdracht onder bezwarende titel van de woning waarvoor, met toepassing van artikel 16, de woningaftrek kan worden toegestaan gedurende een ononderbroken periode van ten minste 12 maanden die de maand van de vervreemding voorafgaat. Evenwel mag tussen de periode van ten minste 12 maanden en de maand van vervreemding nog een periode van maximaal 6 maanden liggen, gedurende dewelke de woning niet in gebruik mag zijn genomen;

2° een overdracht onder bezwarende titel van goederen die toebehoren :

a) aan al dan niet ontvoogde minderjarigen of aan onbekwaamverklaarden ingeval de familieraad of een gerechtelijke instantie daartoe machtiging heeft gegeven;

b) aan personen aan wie een voorlopige bewindvoerder is toegevoegd overeenkomstig de artikelen 488*bis*, a tot 488*bis*, k, van het Burgerlijk Wetboek, krachtens een bijzondere machtiging van de vrederechter;

3° onteigeningen of overdrachten in der minne van onroerende goederen ten algemene nutte, wanneer die overdrachten overeenkomstig artikel 161 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten kosteloos aan de registratieformaliteit zijn onderworpen ».

B.1.4. Artikel 101, § 2, van datzelfde Wetboek bepaalt :

« De in artikel 90, 10°, vermelde meerwaarden worden in aanmerking genomen naar het verschil tussen de volgende twee grootheden :

1° de prijs waartegen het goed is overgedragen of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht of de BTW heeft gediend, met dien verstande dat die prijs of die waarde in voorkomend geval wordt verminderd met de kosten die de belastingplichtige verantwoordt te hebben gedaan of gedragen voor de vervreemding van het goed;

2° de verkrijgingsprijs van het goed, vermeerderd met 25 pct., of met de werkelijk gedragen kosten van verkrijging of van overgang wanneer deze meer bedragen dan 25 pct., met dien verstande dat onder verkrijgingsprijs moet worden verstaan :

a) voor de toepassing van artikel 90, 10°, eerste lid, a : de prijs waarvoor het goed door de belastingplichtige werd verkregen, of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht of de BTW heeft gediend;

b) voor de toepassing van artikel 90, 10°, eerste lid, b : de prijs waarvoor het goed door de schenker werd verkregen, of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht of de BTW heeft gediend;

c) voor de toepassing van artikel 90, 10°, eerste lid, c : de prijs waarvoor de grond door de belastingplichtige of door de schenker onder bezwarende titel werd verkregen, of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht heeft gediend, vermeerderd met de prijs van het door de belastingplichtige opgetrokken gebouw die tot maatstaf van heffing van de BTW heeft gediend.

De aldus vermeerderde verkrijgingsprijs wordt verhoogd met 5 pct. voor elk jaar dat is verlopen tussen de datum van verkrijging en die van de vervreemding, met dien verstande dat in het geval vermeld in het eerste lid, c, de verhoging van 5 pct. van toepassing is, eendeels, op de verkrijgingsprijs van de grond, per verlopen jaar tussen de datum van verkrijging van de grond onder bezwarende titel en de datum van vervreemding van het geheel, en, anderdeels, op de bouwprijs van het gebouw, per verlopen jaar tussen de datum van de eerste ingebruikname of verhuring van het gebouw, en de datum van de vervreemding van het geheel.

De aldus vastgestelde verkrijgingsprijs wordt vervolgens :

a) verhoogd met de kosten van werken, die door de eigenaar zijn gedragen en verantwoord zijn door middel van een factuur, in zoverre die werken aan het vervreemde gebouw zijn uitgevoerd, tussen de datum van verkrijging, van eerste ingebruikname of van verhuring, en die van de vervreemding, door een persoon die, op het ogenblik van het afsluiten van het ondernemingscontract overeenkomstig artikel 401 als aannemer is geregistreerd;

b) in voorkomend geval verminderd met de vergoedingen verkregen ingevolge schade aan het vervreemde gebouw ».

B.1.5. Het verwijzende rechtscollege verwijst in de eerste prejudiciële vraag naar artikel 101, § 2, tweede lid, van het WIB 1992. Uit de inhoud van die vraag en uit de verwijzingsbeslissing blijkt evenwel dat het om een materiële vergissing gaat en dat het verwijzende rechtscollege artikel 101, § 2, derde lid, van het WIB 1992 bedoelt.

*Wat de eerste prejudiciële vraag betreft*

B.2. Het verwijzende rechtscollege vraagt of artikel 101, § 2, derde lid, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre het twee soorten belastingplichtigen verschillend behandelt : enerzijds, de belastingplichtige die een gebouw heeft opgetrokken op een ongebouwd onroerend goed dat hij onder bezwarende titel of bij schenking onder levenden heeft verkregen en die het geheel binnen vijf jaar na de datum van de eerste ingebruikname of verhuring van het gebouw heeft vervreemd en, anderzijds, de belastingplichtige die gebouwde onroerende goederen onder bezwarende titel heeft verkregen en die ze binnen vijf jaar na de datum van verkrijging heeft vervreemd. Terwijl voor de eerste categorie van belastingplichtigen bij het bepalen van de verkrijgingsprijs de prijs waarvoor de grond door de belastingplichtige of door de schenker onder bezwarende titel werd verkregen, wordt vermeerderd met de prijs van het door de belastingplichtige opgetrokken gebouw die tot maatstaf van heffing van de btw heeft gediend, zonder dat moet worden aangetoond dat het gebouw door een geregistreerde aannemer werd opgericht, wordt voor de tweede categorie van belastingplichtigen de prijs waarvoor het goed door de belastingplichtige werd verkregen enkel verhoogd met de kosten van werken die zijn uitgevoerd door een geregistreerde aannemer, met uitsluiting van de kosten van de werken die door een niet-geregistreerde aannemer of door de belastingplichtige worden uitgevoerd.

B.3. Oorspronkelijk was de belasting op meerwaarden beperkt tot ongebouwde onroerende goederen (artikel 90, 8°, van het WIB 1992). Het koninklijk besluit van 20 december 1996 « houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en



Monetaire Unie », bekrachtigd bij artikel 2 van de wet van 13 juni 1997 « tot bekrachtiging van de koninklijke besluiten genomen met toepassing van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie, en de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels », heeft die belasting uitgebreid tot gebouwde onroerende goederen.

B.4. Artikel 101, § 2, van het WIB 1992 bepaalt de wijze waarop de meerwaarde die als belastbare grondslag dient, wordt berekend. Hiertoe dient de prijs van overdracht van het goed, in voorkomend geval verminderd met de kosten van vervreemding, te worden verminderd met de verkrijgingsprijs van het goed, vermeerderd met 25 pct., of met de werkelijk gedragen kosten van verkrijging of van overgang wanneer die meer bedragen dan 25 pct. Artikel 101, § 2, eerste lid, 2<sup>o</sup>, van het WIB 1992 bepaalt wat dient te worden verstaan onder de verkrijgingsprijs.

#### *De waarde van een gebouw*

B.5.1. Artikel 101, § 2, eerste lid, 2<sup>o</sup>, van het WIB 1992 regelt de wijze waarop bij het bepalen van de verkrijgingsprijs van een goed de waarde van een gebouw dient te worden vastgesteld.

B.5.2. Voor een bebouwd onroerend goed dat de belastingplichtige onder bezwarende titel of bij schenking onder levenden heeft verkregen (artikel 90, 10<sup>o</sup>, eerste lid, a) en b), van het WIB 1992) gaat het om de prijs waarvoor het goed door de belastingplichtige of door de schenker werd verkregen, of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht of de btw heeft gediend.

B.5.3. Voor een gebouw dat door de belastingplichtige wordt opgetrokken op een ongebouwd onroerend goed dat hij onder bezwarende titel of bij schenking onder levenden heeft verkregen (artikel 90, 10<sup>o</sup>, eerste lid, c), van het WIB 1992) gaat het om de prijs waarvoor de grond werd verkregen, of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht heeft gediend, vermeerderd met de prijs van het door de belastingplichtige opgetrokken gebouw die tot maatstaf van heffing van de btw heeft gediend.

B.6.1. In het stelsel van de btw wordt bij het bepalen van de maatstaf van heffing rekening gehouden met alle werken, met inbegrip van de werken die worden uitgevoerd door een niet-geregistreerde aannemer, maar met uitsluiting van de werken die de eigenaar van het onroerend goed zelf uitvoert, voor zover de waarde van die werken niet in aanmerking wordt genomen in de normale waarde van het goed. Artikel 26, eerste lid, van het BTW-Wetboek bepaalt dienaangaande :

« Voor de leveringen van goederen en de diensten wordt de belasting berekend over alles wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verstrekt, of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden ».

B.6.2. Wat de oprichting van een gebouw betreft, bepaalt artikel 36, §§ 1 en 2, van het BTW-Wetboek :

« § 1. De maatstaf van heffing mag niet lager zijn dan de normale waarde zoals die is bepaald door artikel 32, eerste lid, ten aanzien van :

- a) de met voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde vervreemde gebouwen;
- b) werk in onroerende staat, wanneer het betrekking heeft op op te richten gebouwen.

§ 2. Wanneer de opdrachtgever meer dan één contract sluit voor de oprichting van een gebouw, mag het totaal van de maatstaven van heffing betreffende die contracten, niet lager zijn dan de normale waarde van de gezamenlijke werken.

Wanneer werken in onroerende staat betrekking hebben op de voltooiing van een gebouw dat met betaling van de belasting werd verkregen, mag het totaal van de maatstaven van heffing niet lager zijn dan het minimum dat in het vorige lid is aangegeven ».

Artikel 32, eerste lid, van het BTW-Wetboek, waarnaar die bepaling verwijst, luidt :

« Als normale waarde wordt beschouwd het volledige bedrag dat een afnemer in de handelsfase waarin de levering van goederen of de dienst wordt verricht, bij eerlijke concurrentie zou moeten betalen aan een onafhankelijke leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van het land waar de handeling belastbaar is, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen ».

B.7. Voor een gebouw dat door de belastingplichtige wordt opgetrokken op een ongebouwd onroerend goed, kon de wetgever voor het bepalen van de verkrijgingsprijs geen rekening houden met de prijs waarvoor het gebouw door de belastingplichtige of door de schenker werd verkregen, noch met de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht heeft gediend. Bijgevolg kon hij redelijkerwijze bepalen dat bij het vaststellen van de verkrijgingsprijs de waarde van het door de belastingplichtige opgetrokken gebouw wordt bepaald aan de hand van de prijs die tot maatstaf van heffing van de btw heeft gediend. Vermits in het stelsel van de btw bij het bepalen van de maatstaf van heffing rekening wordt gehouden met de in B.6.1 vermelde werken, is het niet kennelijk onredelijk om bij het bepalen van de meerwaarde van een door de belastingplichtige op een ongebouwd onroerend goed opgetrokken gebouw eveneens rekening te houden met diezelfde werken, met inbegrip van de werken die door een niet-geregistreerde aannemer worden uitgevoerd.

*De kosten van werken verricht na de verkrijging, de eerste ingebruikname of de verhuring van een gebouw*

B.8. Artikel 101, § 2, derde lid, van het WIB 1992 regelt de wijze waarop bij het bepalen van de verkrijgingsprijs rekening wordt gehouden met de kosten van werken die door de eigenaar zijn gedragen en die zijn verricht na de verkrijging, de eerste ingebruikname of de verhuring van het gebouw. De in die bepaling vervatte beperking dat enkel rekening wordt gehouden met werken die zijn uitgevoerd door een geregistreerde aannemer, geldt zowel voor werken aan gebouwde onroerende goederen die onder bezwarende titel of bij schenking onder levenden zijn verkregen (artikel 90, 10°, a) en b), van het WIB 1992) als voor werken aan een op een ongebouwd onroerend goed opgetrokken gebouw (artikel 90, 10°, c), van het WIB 1992), voor zover die werken zijn uitgevoerd na de eerste ingebruikname of de verhuring van het gebouw.

B.9. Door te bepalen dat de verkrijgingsprijs enkel wordt verhoogd met de kosten van werken die zijn uitgevoerd door een geregistreerde aannemer, beoogt de in het geding zijnde bepaling het zwartwerk te bestrijden.

B.10.1. Het stelsel van de registratie van de aannemers strekt ertoe door middel van grondige onderzoeken de correcte toepassing door hen van de fiscale en sociale wetgeving te waarborgen (*Parl. St.*, Senaat, 1977-1978, nr. 415-1, p. 38).

Volgens de parlementaire voorbereiding beoogt de wetgever de strijd aan te binden tegen de koppelbazen en de bedrieglijke praktijken die ontstaan, enerzijds, uit de niet-betaling van sociale bijdragen, bedrijfsvoorheffing en btw en, anderzijds, uit het bezetten van een belangrijk aantal arbeidsplaatsen door personen die sociale uitkeringen genieten en die prestaties verrichten met schending van de bepalingen betreffende de toekenning van die uitkeringen, of door buitenlanders die niet gemachtigd zijn te werken, wat tot gevolg heeft dat het aanbod vermindert voor de werkzoekenden die in orde zijn met de voorschriften (*ibid.*, p. 36).

B.10.2. Gelet op die doelstelling is het niet kennelijk onredelijk dat bij het bepalen van de verkrijgingsprijs geen rekening wordt gehouden met werken die zijn uitgevoerd door een niet-geregistreerde aannemer. De wetgever vermocht immers op die manier het beroep op een niet-geregistreerde aannemer ontmoedigen.

B.10.3.1. De appellant voor het verwijzende rechtscollege wijst erop dat luidens artikel 407 van het WIB 1992, de opdrachtgever-natuurlijke persoon die voor louter privédoeleinden werken laat uitvoeren door een aannemer die fiscale schulden heeft, niet is onderworpen aan de hoofdelijke aansprakelijkheid bepaald in artikel 402 van het WIB 1992 en aan de in artikel 403 van het WIB 1992 voorgeschreven verplichting 15 pct. van het door hem verschuldigde bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, in te houden en te storten bij de door de Koning aan te wijzen ambtenaar.

B.10.3.2. Het feit dat de wetgever een natuurlijke persoon die voor louter privédoeleinden werken laat uitvoeren, vrijstelt van de in de artikelen 402 en 403 van het WIB 1992 bepaalde maatregelen, verhindert evenwel niet dat hij bij het belasten van een meerwaarde alsnog een maatregel neemt die het beroep op niet-geregistreerde aannemers beoogt te ontmoedigen.

B.11. Het is eveneens niet onredelijk dat de belastingplichtige niet de kosten van de door hemzelf aangekochte bouwmaterialen in rekening mag brengen. Aldus wordt vermeden dat die bouwmaterialen door een aannemer worden aangewend, zonder dat hij voor die werken een factuur uitgeeft. Hierbij dient rekening te worden gehouden met het feit dat luidens het in B.1.3 aangehaalde artikel 93*bis* van het WIB 1992 de meerwaarden verwezenlijkt bij de vervreemding van de woning waarvoor, met toepassing van artikel 16 van het WIB 1992, de woningaftrek kan worden toegestaan, niet belastbaar zijn.

B.12. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

*Wat de tweede prejudiciële vraag betreft*

B.13. Het verwijzende rechtscollege vraagt of artikel 101, § 2, derde lid, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre het twee soorten belastingplichtigen verschillend behandelt: enerzijds, de belastingplichtige die de kosten heeft gedragen van werken die door een geregistreerde aannemer zijn uitgevoerd en, anderzijds, de belastingplichtige die de kosten heeft gedragen van werken die door een niet-geregistreerde aannemer of door hemzelf zijn uitgevoerd. Terwijl voor de eerste categorie van belastingplichtigen bij het bepalen van de meerwaarde gerealiseerd op een gebouwd onroerend goed de verkrijgingsprijs van het onroerend goed wordt verhoogd met de door de belastingplichtige gedragen kosten van werken, wordt voor de tweede categorie van belastingplichtigen de verkrijgingsprijs niet verhoogd met de door de belastingplichtige gedragen kosten.

B.14. Om de in B.10 vermelde redenen, vermocht de wetgever het beroep op een niet-geregistreerde aannemer te ontmoedigen door te bepalen dat de verkrijgingsprijs van een onroerend goed niet wordt verhoogd met de kosten van werken die door een dergelijke aannemer worden uitgevoerd.

B.15. In zoverre de in het geding zijnde bepaling tot gevolg heeft dat de verkrijgingsprijs niet wordt verhoogd met de kosten van door de belastingplichtige aangekochte bouwmaterialen, is het verschil in behandeling redelijk verantwoord door het opzet van de wetgever om zwartwerk tegen te gaan. Zoals in B.11 wordt uiteengezet, wordt aldus vermeden dat die bouwmaterialen door een aannemer worden aangewend, zonder dat hij voor die werken een factuur uitgeeft.

B.16. De tweede prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 101, § 2, derde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 12 november 2009.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt