



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 31/2022
van 24 februari 2022
Rolnummer : 7594**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 90, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door het Hof van Cassatie.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters J.-P. Moerman, T. Giet, R. Leysen, J. Moerman, M. Pâques, Y. Kherbache, T. Detienne, D. Pieters, S. de Bethune en E. Bribosia, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 21 mei 2021, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 4 juni 2021, heeft het Hof van Cassatie de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 90, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 10 april 1992 en bekrachtigd bij wet van 12 juni 1992, het grondwettelijk legaliteitsbeginsel en/of gelijkheidsbeginsel vervat in de artikelen 170 en 172 van de Grondwet in zoverre het buiten de uitoefening van een beroepswerkzaamheid verkregen winst of baten belastbaar stelt, tenzij de winst of baten voortkomen uit normale verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen ? ».

Memories zijn ingediend door :

- I.G. en N.T., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. L. Vanheeswijck en Mr. L. Kell, advocaten bij de balie te Brussel;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. W. van Eeckhoutte, advocaat bij het Hof van Cassatie.

I.G. en N.T. hebben ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 22 december 2021 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers S. de Bethune en T. Giet te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 19 januari 2022 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 19 januari 2022 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 bodemgeschil*

Op 25 mei 2007 kocht I.G. de wooneenheden A en C en respectievelijk 45/1000 en 120/1000 in de gemene delen van het koetshuis van het kasteel van Neerijse waaronder de grond voor een bedrag van 323 804,00 euro. Dat onroerend goed is gelegen in het Vlaams Ecologisch Netwerk (VEN), het erkende natuurreservaat « De Doode Bemde » en het natuurinrichtingsproject « Dijlevallei ten zuiden van Leuven ». Het koetshuis is bovendien beschermd als dorpsgezicht en monument.

Op diezelfde dag sloot hij leningen en een krediet ten belope van 682 500,00 euro af om de aankoop en verbouwingen te financieren.

Op 12 februari 2009 verkocht I.G. dat onroerend goed voor een bedrag ten belope van 1 600 000,00 euro aan de cvba « First Floor », waarvan hij de enige aandeelhouder en bestuurder zou zijn.

I.G. en N.T., getrouwd onder het stelsel van scheiding van goederen, werden met betrekking tot het aanslagjaar 2010 met toepassing van artikel 90, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) na een verzoek om inlichtingen over voormelde vastgoedtransactie onderworpen aan een bijkomende taxatie en verhoging in de personenbelasting op een meerwaarde ten belope van 946 884,21 euro op de wooneenheden A en C van het koetshuis van het kasteel van Neerijse en de daarbij horende aandelen in de gemene delen. De bijkomende aanslag ten belope van 368 262, 76 euro voor het aanslagjaar 2010 werd gevestigd op 21 oktober 2011.

Het bezwaar van I.G. en N.T. tegen die beslissing werd afgewezen bij directoriale beslissing van 14 september 2012. Vervolgens hebben zij bij de Rechtbank van eerste aanleg te Leuven een verzoek tot nietigverklaring, minstens ontheffing van de aanslag ingediend. De Rechtbank van eerste aanleg te Leuven verklaarde de vordering ongegrond bij vonnis van 9 mei 2014. Dat vonnis werd bevestigd bij arrest van 21 mei 2019 van het Hof van Beroep te Brussel. Bij dat arrest werd een verzoek tot het stellen van een prejudiciële vraag over de bestaanbaarheid van artikel 90, 1°, van het WIB 1992 met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet afgewezen. Het Hof van Beroep oordeelde dat noch het legaliteitsbeginsel, noch het gelijkheidsbeginsel klaarblijkelijk geschonden is.

I.G. en N.T. hebben op 24 februari 2020 een voorziening in cassatie ingesteld waarbij zie niet alleen de afwijzing van hun verzoek tot het stellen van een prejudiciële vraag aanvechten, maar ook de beslissing over het geschil zelf.

Dit brengt het verwijzende rechtscollege ertoe de voormelde prejudiciële vraag aan het Hof voor te leggen.

III. *In rechte*

- A -

A.1. Volgens de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege valt de prejudiciële vraag uiteen in twee onderdelen en dient artikel 90, 1^o, van het WIB 1992 te worden getoetst aan, enerzijds, het wettigheidsbeginsel in artikel 170, § 1, van de Grondwet en, anderzijds, het fiscaal gelijkheidsbeginsel in artikel 172, eerste lid, van de Grondwet. Zij zijn van oordeel dat de prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord.

A.2.1. Zij betogen dat het wettigheidsbeginsel vereist dat de fiscale wet voldoende precies wordt geformuleerd zodat haar toepassing voorspelbaar is. De voorspelbaarheid wordt in het licht van de evolutie in de rechtspraak volgens hen niet enkel meer beoordeeld aan de hand van de tekst van de wet zelf, maar ook aan de hand van het opzet van de wetgever, het verband met andere wetsbepalingen, enz. Zij zijn van oordeel dat die interpretatiemethoden geenszins bijdragen tot de voorspelbaarheid van de in het geding zijnde bepaling. Volgens hen laat geen enkele interpretatieregel toe om te voorspellen of een bepaalde verrichting al dan niet belastbaar is. Een tekstuele interpretatie laat enkel toe te stellen dat « abnormale » verrichtingen inzake het beheer van het privévermogen belastbaar zijn en « normale » verrichtingen niet. Het begrip « normaal » moet volgens hen in zijn gebruikelijke, dagdagelijkse betekenis worden begrepen. Zij verwijzen naar de definities in het woordenboek Van Dale, waaruit zij afleiden dat de aard van de verrichting waarmee de meerwaarde wordt gerealiseerd, dient te worden getoetst aan een regel of norm. Zij stellen dat de wetgever die norm niet heeft ingevuld. Volgens hen biedt de parlementaire voorbereiding geen andere aanwijzing dan dat het criterium « normaal » dient te worden bepaald aan de hand van het begrip « goede huisvader », dat ook niet ingevuld wordt door de wetgever, maar wordt overgelaten aan de invulling door de rechter.

Volgens de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege verschaft de rechtspraak evenmin duidelijkheid ter zake. Dit is des te meer het geval sinds de rechtspraak het vereiste van speculatie voor de toepassing van de in het geding zijnde bepaling heeft laten varen. Zij verwijzen eveneens naar kritische bedenkingen bij de toepassing van de in het geding zijnde bepaling in het Parlement, in de rechtsleer en door andere experts. Ook het feit dat het begrip « goede huisvader » in andere wetgeving wordt gebruikt, volstaat volgens hen niet om te voldoen aan het vereiste van voorspelbaarheid. Onder verwijzing naar het arrest van het Hof nr. 69/2003 van 14 mei 2003 menen zij dat begrippen die in het burgerlijk recht worden gebruikt niet zomaar kunnen worden getransponeerd naar het strafrecht, gelet op het wettigheidsbeginsel in strafzaken. Zij zijn van oordeel dat die zienswijze *mutatis mutandis* ook geldt ten aanzien van artikel 90, 1^o, van het WIB 1992. Zo is een invulling aan de hand van het begrip « goede huisvader » onverenigbaar met het fiscaal wettigheidsbeginsel, dat volgens hen overigens strenger is dan het wettigheidsbeginsel in strafzaken.

A.2.2. Zij betogen bovendien dat artikel 90, 1^o, van het WIB 1992 het gelijkheidsbeginsel schendt. Niet alleen omdat een schending van het wettigheidsbeginsel meteen een schending van het gelijkheidsbeginsel met zich meebrengt, maar ook omdat het criterium « normaal » ertoe leidt dat een identieke verrichting voor de ene belastingplichtige onbelast blijft en voor een andere belastbaar is. Zij zijn van oordeel dat er geen universele « goede huisvader » bestaat, omdat er dient te worden afgewogen of het gedrag of de verrichting past binnen het handelen van een normaal voorzichtig persoon in dezelfde omstandigheden. Zo zouden volgens hen de omvang van het beheerde vermogen, de opleiding, de begeleiding en de motieven van de belastingplichtige als concrete omstandigheden door de rechter in acht moeten worden genomen, met als gevolg dat het referentiekader leidt tot tegenstrijdige rechtspraak. Een verrichting kan volgens hen niet al dan niet belastbaar zijn naar gelang van de persoon die ze concreet stelt zodat de door de wetgever aan rechter overgelaten invulling van artikel 90, 1^o, van het WIB 1992 volgens hen op gespannen voet staat met het gelijkheidsbeginsel.

A.3.1. De Ministerraad betoogt dat het fiscaal wettigheidsbeginsel, gewaarborgd bij de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, inhoudt dat de essentiële elementen van de belasting (de belastingplichtige, de belastbare materie, de belastinggrondslag, het tarief, de vrijstellingen of verminderingen) bij wet in voldoende duidelijke, precieze en ondubbelzinnige bewoordingen dienen te worden geformuleerd.

Dat beginsel gaat uit van de idee dat fiscale wet moet worden geformuleerd in voldoende duidelijke, nauwkeurige en rechtszekere bewoordingen zodat, enerzijds, eenieder op het ogenblik waarop hij de handeling stelt, kan bepalen of die handeling al dan niet belastbaar is en, anderzijds, aan de rechter geen al te grote beoordelingsvrijheid wordt gelaten. Volgens de Ministerraad staat het wettigheidsbeginsel er niet aan in de weg dat de wet aan de rechter een beoordelingsbevoegdheid toekent aangezien rekening dient te worden gehouden met

het algemene karakter van wetten, de uiteenlopende situaties waarop zij van toepassing zijn en de evolutie van de handelingen die zij belastbaar stellen. Hij verwijst ter illustratie naar de arresten van het Hof nrs. 145/2017, 6/2013 en 107/2015.

A.3.2. De Ministerraad erkent dat het begrip « normaal » voor interpretatie vatbaar is en dat het dient te worden getoetst aan de feitelijke omstandigheden van elk dossier. Dit is niet anders dan voor soortgelijke begrippen in fiscale wetgeving.

Hij zet onder verwijzing naar de parlementaire voorbereiding en rechtspraak de historiek van de in het geding zijnde bepaling en het doel van de wetgever uiteen. Hij stelt dat uit de wetsgeschiedenis duidelijk blijkt dat de wetgever beoogde abnormale verrichtingen bij het beheer van een privévermogen belastbaar te stellen zodat de uitzondering, zijnde de « normale » verrichtingen, restrictief dient te worden begrepen. Zo passen blijkens de wil van de wetgever verrichtingen slechts in het kader van het « normale » beheer van het privévermogen indien zij betrekking hebben op (1) in de wet bepaalde goederen die normaal van een privévermogen deel uitmaken en (2) op handelingen die een gewone huisvader gewoonlijk stelt om zijn vermogen te behouden of te doen aangroeien. Het gaat om een verrichting die de goede huisvader niet alleen doet voor het gewone beheer, maar ook voor de vruchtbaarmaking, de verkoop of de wederbelegging van de bestanddelen van een privévermogen. Volgens de Ministerraad berust de regeling dus op duidelijke, voorzienbare, ondubbelzinnige en nauwkeurige criteria aan de hand waarvan eenieder, op het ogenblik waarop hij een gedrag aanneemt, kan bepalen of zijn gedrag al dan niet inkomsten oplevert die belastbaar zijn. Dat die criteria steeds aan de feitelijke eigen aan een concrete zaak dienen te worden getoetst, doet daaraan geen afbreuk. Evenmin doet het gegeven dat de beoordeling van die criteria een evolutieve invulling kent, afbraak aan de voorspelbaarheid van de bepaling.

Hij voegt eraan toe dat het begrip « normaal » geen absolute waarde, maar een relatieve waarde heeft, die concreet dient te worden beoordeeld op basis van de economische realiteit. Gelet op het beginsel zelf van de algemeenheid van wetten, kunnen de bewoordingen ervan geen absolute precisie vertonen. In een aangelegenheid die bij uitstek wordt gekenmerkt door zeer uiteenlopende situaties kan de wetgever niet worden verweten dat hij geen criteria heeft vastgesteld die dermate precies zijn dat de rechter over geen beoordelingsbevoegdheid meer zou beschikken. Daarom is het, zoals *in casu*, noodzakelijk om gebruik te maken van criteria die toelaten in elk concreet geval de relevante verrichtingen te beoordelen, rekening houdend met alle elementen van het dossier. De mogelijke discrepanties in de rechtspraak die zouden voortvloeien uit de ontstentenis van precieze wettelijke criteria kunnen overigens worden bijgestuurd door de beschikbare rechtsmiddelen.

Van de belastingplichtige mag volgens de Ministerraad dan ook worden aangenomen dat hij, rekening houdend met de parlementaire voorbereiding, redelijkerwijze kan inschatten wat het « normaal beheer van zijn privévermogen » *in concreto* inhoudt.

Mede gelet op de duidelijke bedoeling van de wetgever, het feit dat de fiscale administratie de bewijslast draagt van het abnormale karakter, en de controle van de rechter, is hij van oordeel dat artikel 90, 1^o, van de WIB 1992 de Grondwet niet schendt. Hij besluit dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 90, 1^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), in de versie ervan die van toepassing is op het aanslagjaar 2010, dat bepaalt :

« Diverse inkomsten zijn :

1^o onverminderd het bepaalde in 8^o en 10^o, winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet

begrepen normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen;

[...] ».

B.2. Het verwijzende rechtscollege wenst te vernemen of artikel 90, 1^o, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, en meer in het bijzonder of het begrip « normale verrichtingen van beheer van een privévermogen » bestaanbaar is met de bij die grondwetsbepalingen gewaarborgde beginselen inzake wettigheid en gelijkheid in fiscale zaken.

B.3.1. Artikel 170, § 1, van de Grondwet bepaalt :

« Geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet ».

Artikel 172 van de Grondwet bepaalt :

« Inzake belastingen kunnen geen voorrechten worden ingevoerd.

Geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet ».

B.3.2. Uit die bepalingen blijkt dat de essentiële elementen van elke belasting die wordt ingevoerd ten behoeve van de federale overheid, in beginsel door een democratisch verkozen beraadslagende vergadering moeten worden vastgelegd en dat die elementen in de wet moeten worden vermeld door middel van nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke bewoordingen.

Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de belastbare grondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen en -verminderingen.

B.3.3. Het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken vereist aldus dat de wetgever in voldoende duidelijke, nauwkeurige en ondubbelzinnige bewoordingen bepaalt welke handelingen belastbaar zijn zodat, enerzijds, eenieder - desnoods met gepast advies - in de gegeven context in redelijke mate de fiscale gevolgen van zijn handelen kan voorzien zonder te vervallen in overdreven rigiditeit die zou verhinderen om bij de interpretatie of toepassing van een fiscale

norm rekening te houden met veranderende omstandigheden of opvattingen en, anderzijds, aan de fiscale administratie en de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid wordt gelaten.

Het wettigheidsbeginsel staat er niet aan in de weg dat een beoordelingsbevoegdheid wordt toegekend aan de fiscale administratie onder toezicht van de rechtscolleges. Zulks betekent niet dat de in het geding zijnde bepaling niet beantwoordt aan de vereiste van voorspelbaarheid.

Aan de vereiste van voorspelbaarheid is voldaan wanneer de belastingplichtige, op basis van de bewoordingen van de wetsbepalingen en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechtscolleges, kan weten welke handelingen aan de belasting zijn onderworpen.

B.4. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Die grondwetsbepaling verzet zich tegen een niet te verantwoorden verschil in behandeling tussen twee categorieën van belastingplichtigen : enerzijds, diegenen die de waarborg genieten dat niemand kan worden onderworpen aan een belasting die niet aan het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken voldoet en, anderzijds, diegenen aan wie die grondwettelijke waarborg wordt ontzegd.

B.5.1. De in het geding zijnde bepaling neemt de inhoud over van artikel 67, 1^o, van het WIB 1964, dat zelf de inhoud overnam van artikel 17, § 1, 1^o, van de wet van 20 november 1962 « houdende hervorming van de inkomstenbelastingen » (hierna : de wet van 20 november 1962).

B.5.2.1. Uit de parlementaire voorbereiding van artikel 17 van de wet van 20 november 1962 blijkt dat de wetgever de verrichtingen met betrekking tot het normale beheer van een privévermogen van de belasting heeft willen uitsluiten :

« Feitelijk wijkt het beheer van een vermogen af van de uitoefening van een winstgevende betrekking of van de speculatie, zowel door de aard van de goederen - d.z. onroerende goederen, waarden in portefeuille, roerende voorwerpen (allemaal goederen die normalerwijze een privaat vermogen uitmaken) - als door de aard van de daden die met betrekking tot die goederen

verricht worden : daden die een goed huisvader verricht voor het dagelijks beheer, maar tevens met het oog op het winstgevend maken, de tegeldemaking en de wederbelegging van bestanddelen van een vermogen, d.i. van goederen die hij heeft verkregen door erfopvolging, schenking of door eigen sparen, of nog als wederbelegging van vervreemde goederen » (*Parl. St.*, Senaat, 1961-1962, nr. 366, p. 147).

De « onroerende goederen, waarden in portefeuille en roerende voorwerpen », waarnaar artikel 17, § 1, 1^o, *in fine*, van de voormelde wet van 20 november 1962 verwijst, worden door de fiscale wetgever dan ook opgevat als « allemaal goederen die normalerwijze een privaat vermogen uitmaken » (*ibid.*).

B.5.2.2. Artikel 17, § 1, 1^o, van de wet van 20 november 1962 voorzag daarentegen in het belasten van « de winsten of baten van alleenstaande winstgevende verrichtingen die buiten het kader van het gewoon beheer van een vermogen vallen » (*ibid.*, p. 148), die voordien niet belastbaar waren :

« De beoogde inkomsten bestaan voornamelijk uit baten van verrichtingen die slechts occasioneel, toevallig of niet dikwijls genoeg voorkomen om een werkelijke bezigheid uit te maken.

Deze verrichtingen kunnen bijzonder winstgevend zijn en het zou onbillijk zijn dat, in een systeem van een enige belasting, de netto-opbrengst van zulke verrichtingen aan elke heffing zou ontkomen, des te min daar sommige van deze verrichtingen weinig belangstelling verdienen, vooral dan op het gebied van de speculatie.

De beschouwde inkomsten kunnen van verschillende bronnen voortkomen : prestaties voor derden, verrichtingen van commerciële of industriële aard, speculaties op goederen, toevallige adviezen, enz., verstaan zijnde dat de winsten of baten van verrichtingen die ingeschakeld zijn in een regelmatige bedrijfsactiviteit terzake niet worden beoogd.

Anderzijds wordt met klem onderstreept dat de resultaten van het normale beheer van een privaat vermogen, bestaande uit onroerende goederen, waarden in portefeuille en roerende voorwerpen, niet door de belasting zullen worden getroffen.

Te dezen wordt niets aan het huidige regime gewijzigd » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, p. 77).

B.5.2.3. Daaruit vloeit voort dat artikel 17 van de wet van 20 november 1962 :

« 1^o de baten treft uit verrichtingen die aan de belasting ontsnappen omdat ze occasioneel of toevallig waren terwijl de huidige wet slechts de winstgevende bezigheden treft;

2° uitdrukkelijk de vrijstelling bevestigt ten voordele van de verrichtingen van beheer van een privaat vermogen » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/42, p. 104).

B.6. De belastbaarheid, als diverse inkomsten, van alle - zelfs occasionele of toevallige - winst of baten buiten het kader van een beroepswerkzaamheid, is ingevoerd bij artikel 17, § 1, 1°, van de wet van 20 november 1962, waarvan de inhoud is overgenomen in artikel 90, 1°, van het WIB 1992, waarbij die inkomsten in principe belastbaar zijn tegen een aanslagvoet van 33 %, overeenkomstig artikel 171, 1°, a), van het WIB 1992.

In de laatste woorden van artikel 90, 1°, van het WIB 1992 worden de occasionele winst of baten die voortkomen uit normale verrichtingen van beheer van een vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen, evenwel uitgesloten van de kwalificatie als diverse inkomsten en, bijgevolg, vrijgesteld van belasting.

Die bepaling wijkt dan ook af van het in het eerste deel van artikel 90, 1°, van het WIB 1992 gestelde beginsel van het belasten van alle occasionele winst of baten als diverse inkomsten. Die uitzondering op de belasting dient strikt te worden geïnterpreteerd.

B.7.1. Het begrip « normale verrichtingen van beheer », vermeld in artikel 90, 1°, van het WIB 1992, is één van de determinerende elementen om te bepalen of een bepaalde handeling belastbaar is of onder de voormelde uitzondering op de belasting ressorteert.

B.7.2. Zoals blijkt uit hetgeen in B.5.2.1 is vermeld, verwijst het begrip naar het handelen van een « goede huisvader », een begrip dat in het recht algemeen wordt begrepen als een « voorzichtig en redelijk persoon ». De wetgever heeft bijgevolg het begrip « normale verrichtingen van beheer » zelf nader gepreciseerd aan de hand van een ruim criterium waardoor de fiscale wet een minimum aan beoordelingsrichtlijnen bevat zodat de draagwijdte van de in het geding zijnde bepaling in zekere mate wordt afgebakend.

Er kan de wetgever overigens niet worden verweten, in naam van de rechtszekerheid, dat hij te dezen geen criteria heeft vastgesteld die dermate precies zijn dat de fiscale administratie en de rechter over geen enkele beoordelingsbevoegdheid meer zouden beschikken in een aangelegenheid die wordt gekenmerkt door zeer uiteenlopende situaties.

B.7.3. De wetgever heeft bovendien voorzien in bepaalde waarborgen ten gunste van de belastingplichtige, die hem beschermen tegen willekeur.

Krachtens de artikelen 20 en 23 van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken » (hierna : de wet van 24 december 2002) kan elke belastingplichtige zich richten tot de fiscale administratie om, bij bindende beslissing, te laten beoordelen hoe de belastingwet zal worden toegepast op een specifieke situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. De belastingplichtige is bijgevolg in staat om te bepalen of de door de in het geding zijnde bepaling beoogde handeling die hij overweegt te stellen, al dan niet de bij die bepaling vastgelegde uitzondering geniet.

Aangezien dergelijke beslissingen op geanonimiseerde wijze worden gepubliceerd (artikel 24 van de wet van 24 december 2002), wordt de toepassing door de fiscale administratie op andere concrete gevallen ook beter voorspelbaar.

B.7.4. Bovendien dient de fiscale administratie bij de toepassing van artikel 90, 1^o, van het WIB 1992 in een concreet geval de beginselen van behoorlijk bestuur te eerbiedigen.

B.7.5. Ten slotte kunnen de mogelijke uiteenlopende interpretaties die zouden kunnen voortvloeien uit het door de wetgever gekozen criterium om de uitzondering van de in het geding zijnde bepaling te kunnen genieten, in elk geval worden bijgestuurd door de beschikbare beroepen.

B.8. Hoewel door de wetgever aan de fiscale administratie en aan de rechter een zekere beoordelingsbevoegdheid wordt verleend bij de concrete toepassing van artikel 90, 1^o, van het WIB 1992, in het bijzonder wat de invulling betreft van het begrip « normale verrichtingen van beheer » aan de hand van het criterium « voorzichtig en redelijk persoon », en die bevoegdheid eventuele discrepanties in de administratieve praktijk en de rechtspraak tot gevolg kan hebben, ontnemt die beoordelingsbevoegdheid, rekening houdend met hetgeen in B.7.1 tot B.7.5 is vermeld en met het gegeven dat dat begrip restrictief dient te worden ingevuld, zoals in B.6 is vermeld, aan de in het geding zijnde fiscale bepaling niet het voldoende nauwkeurige karakter om te voldoen aan het fiscaal wettigheidsbeginsel.

B.9. Er blijkt evenmin dat aan een bepaalde categorie van belastingplichtigen de waarborg van een voorspelbare fiscale wet wordt ontnomen, vermits uit hetgeen in B.7 en B.8 is vermeld, blijkt dat de in het geding zijnde bepaling niet onbestaanbaar is met het fiscale wettigheidsbeginsel.

B.10. Uit het voorgaande volgt dat artikel 90, 1^o, van het WIB 1992 bestaanbaar is met de artikelen 170, § 1, en 172 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 90, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie ervan die van toepassing is op het aanslagjaar 2010, schendt de artikelen 170 en 172 van de Grondwet niet.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 24 februari 2022.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

L. Lavrysen