



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 124/2023
van 21 september 2023
Rolnummer : 7852**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 90, eerste lid, 9°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *junctis* de artikelen 97, 102 en 103 van hetzelfde Wetboek, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters T. Giet, Y. Kherbache, D. Pieters, S. de Bethune en K. Jadin, bijgestaan door de griffier N. Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 29 juni 2022, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 september 2022, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, een prejudiciële vraag gesteld die bij beschikking van het Hof van 12 oktober 2022 als volgt werd geherformuleerd :

« Schenden de artikelen 90, eerste lid, 9° *juncto* 97, 102 en 103 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat deze een verschil in behandeling creëren tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die winsten en baten verkrijgen uit een [ab]normaal beheer van privévermogen bedoeld in artikel 90, eerste lid, 1° WIB 92, die na aftrek van de voor deze verrichting gemaakte kosten belast worden op het netto-bedrag en de verliezen uit deze verrichtingen geleden in de vijf vorige belastbare tijdperken kunnen afzetten tegen andere inkomsten uit artikel 90, eerste lid, 1° WIB 92 en, anderzijds, de belastingplichtigen die meerwaarden op aandelen verkrijgen uit een abnormaal beheer van privévermogen bedoeld in artikel 90, eerste lid, 9° WIB 92, die zonder aftrek van de voor deze verrichting gemaakte kosten belast worden op het bruto-bedrag en de verliezen uit zulke verrichtingen geleden in de vijf volgende belastbare tijdperken niet kunnen afzetten tegen andere inkomsten uit artikel 90, eerste lid, 9° WIB 92 ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Jan-Wouter Buitink en Evi Van Der Velden, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. S. Gnedasj en Mr. J. Leroy, advocaten bij de balie te Brussel;
- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. K. Maenhout, advocaat bij de balie van Antwerpen.

Bij beschikking van 31 mei 2023 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 14 juni 2023 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Ingevolge het verzoek van de Ministerraad om te worden gehoord, heeft het Hof bij beschikking van 14 juni 2023 de dag van de terechtzitting bepaald op 12 juli 2023.

Op de openbare terechtzitting van 12 juli 2023 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. S. Gnedasj, voor Jan-Wouter Buitink en Evi Van Der Velden;
 - . Mr. K. Maenhout, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers S. de Bethune en T. Giet verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak 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*

De bvba « TBK » is op 4 februari 2015 opgericht door Jan-Wouter Buitink en Patrik Mermans, die beiden inschreven op de helft van de aandelen. Op 24 maart 2015 heeft de bvba « TBK » een onroerend goed gekocht van de vennootschap in faling nv « Picolo Real Estate ». Jan-Wouter Buitink en Patrik Mermans hadden reeds op 19 november 2014 op dat onroerend goed geboden namens een vennootschap in oprichting.

Op 10 maart 2016 hebben Jan-Wouter Buitink en Patrik Mermans hun aandelen van de bvba « TBK » verkocht aan de nv « Retail Estates » en de nv « Vlaamse Leasing Maatschappij ». Zij realiseerden beiden een aanzienlijke meerwaarde op de verkoop van de aandelen. In het kader van die verkoop hebben zij zich laten bijstaan door advocaten.

Jan-Wouter Buitink en Evi Van Der Velden, de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege, hebben in hun aangifte voor het aanslagjaar 2017 geen melding gemaakt van de ontvangen meerwaarde aangezien zij van

oordeel zijn dat de meerwaarde vrijgesteld is van belasting. De meerwaarde valt volgens hen binnen het normaal beheer van een privévermogen. Op grond van die aangifte werd een aanvankelijke aanslag gevestigd.

Op 18 oktober 2019 heeft de Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie, gewestelijke directie Brussel, nadat het in 2018 een onderzoek had geopend, een bericht van wijziging gestuurd naar Jan-Wouter Buitink en Evi Van Der Velden waarin zij kenbaar maakte dat de gerealiseerde meerwaarde dient te worden beschouwd als een verrichting die buiten het normaal beheer van het privévermogen valt en aldus belast dient te worden krachtens artikel 90, eerste lid, 9°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992).

Jan-Wouter Buitink en Evi Van Der Velden hebben op 27 november 2019 hun niet-akkoord met de vooropgestelde taxatie meegedeeld. De Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie, gewestelijke directie Brussel, heeft hen op 19 december 2019 in haar beslissing tot taxatie meegedeeld dat het niet-akkoord niet kan worden gevolgd, en heeft op 20 december 2019 een aanvullende aanslag gevestigd. Nadat hun bezwaar tegen die aanvullende aanleg werd afgewezen, hebben Jan-Wouter Buitink en Evi Van Der Velden op 20 november 2020 een vordering in rechte ingesteld.

De Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, heeft bij vonnis van 29 juni 2022 geoordeeld dat de gerealiseerde meerwaarde niet past binnen het normaal beheer van het privévermogen en aldus, op grond van artikel 90, eerste lid, 9°, *juncto* artikel 102 van het WIB 1992, terecht belast werd als diverse inkomsten. De Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, heeft in datzelfde vonnis eveneens reeds geoordeeld dat de belastbare meerwaarde niet beperkt moet worden tot het gedeelte dat afkomstig is uit de abnormale verrichting.

Alvorens verder uitspraak te doen, acht de Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen, het noodzakelijk om de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag voor te leggen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

A.1. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag niet nuttig is voor de beslechting van het bodemgeschil in zoverre zij betrekking heeft op de aftrekbaarheid van minwaarden. De eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege hebben in de voorgaande vijf jaren geen minwaarde op de verkoop van aandelen gerealiseerd. Zij kunnen volgens hem bijgevolg in geen geval een beroep doen op artikel 103 van het WIB 1992, dat in de aftrek van minwaarden gerealiseerd in de vijf voorgaande jaren voorziet voor andere diverse inkomsten.

A.2. De eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege menen dat de prejudiciële vraag in haar geheel ontvankelijk is. Zij wijzen vooreerst erop dat zij kosten hebben gemaakt in het kader van de verkoop van de aandelen. Zij hebben bijvoorbeeld bijstand gevraagd aan advocaten. Vervolgens merken zij op dat de draagwijdte van artikel 103 van het WIB 1992 ruimer is dan minwaarden. Die bepaling heeft immers betrekking op verliezen. Kosten kunnen volgens hen worden afgetrokken als verliezen.

Ten gronde

A.3.1. De eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege zijn van mening dat de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord. Zij wijzen vooreerst erop dat er een verschil in behandeling bestaat tussen twee vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen, zijnde, enerzijds, belastingplichtigen die winsten en baten verkrijgen uit een abnormaal beheer van een privévermogen bedoeld in artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 en, anderzijds, belastingplichtigen die meerwaarden op aandelen verkrijgen uit een abnormaal beheer van een privévermogen bedoeld in artikel 90, eerste lid, 9°, van het WIB 1992. De eerste categorie van belastingplichtigen wordt krachtens de artikelen 97, § 1, en 103, § 1, van het WIB 1992 belast op het nettobedrag dat overblijft na aftrek van de kosten en na aftrek van de verliezen uit andere abnormale verrichtingen van beheer van een privévermogen geleden in de vijf vorige belastbare tijdperken, terwijl de tweede categorie van belastingplichtigen

krachtens artikel 102 van het WIB 1992 wordt belast op het brutobedrag, zonder dat kosten of verliezen kunnen worden afgetrokken die nochtans wel voorhanden kunnen zijn.

A.3.2. Vervolgens voeren zij aan dat het verschil in behandeling niet op een objectief criterium berust en niet redelijk verantwoord is. De brutotaxatie van de meerwaarden op aandelen uit een abnormaal beheer van een privévermogen bedoeld in artikel 90, eerste lid, 9°, van het WIB 1992, is volgens hen een niet door de wetgever beoogd gevolg van de wijziging van artikel 90, eerste lid, 9°, van het WIB 1992 door de wet van 11 december 2008 « houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij de Richtlijn 2005/19/EEG van de Raad van 17 februari 2005 » (hierna : de wet van 11 december 2008). Door die wijziging is de belastbaarheid van de meerwaarden op aandelen als diverse inkomsten louter ter verduidelijking overgeheveld van artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 naar artikel 90, eerste lid, 9°, van het WIB 1992, zonder dat het evenwel uitgesloten is dat de meerwaarden op aandelen ook nog als diverse inkomsten worden belast op grond van die eerste bepaling. De wetgever is daarbij uit het oog verloren dat artikel 97, § 1, en artikel 103, § 1, van het WIB 1992 niet verwijzen naar artikel 90, eerste lid, 9°, van het WIB 1992 en dat artikel 102 van het WIB 1992 niet voorziet in een nettotaxatie.

De brutotaxatie van de meerwaarden op aandelen uit een abnormaal beheer van een privévermogen gaat volgens hen daarnaast ook in tegen het in artikel 6 van het WIB 1992 opgenomen basisbeginsel van de inkomstenbelasting, volgens hetwelk de belasting enkel de werkelijke verrijking van de belastingplichtige treft, en tegen het draagkrachtbeginsel. Beide beginselen vereisen volgens hen dat de meerwaarden op aandelen onderworpen worden aan een nettotaxatie.

A.4. Verder werpen de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege nog op dat de gevolgen van de ongrondwettigheid in geen geval mogen worden gehandhaafd. De Ministerraad toont volgens hen niet *in concreto* aan dat de rechtsorde zou worden verstoord door artikel 90, eerste lid, 9°, van het WIB 1992 buiten toepassing te laten.

Ook een grondwetsconforme interpretatie van de in het geding zijnde bepalingen is volgens hen niet mogelijk. Het staat, gelet op het fiscaal wettigheidsbeginsel, aan de wetgever om de lacune in te vullen. De wetgever beschikt daarbij over verschillende mogelijkheden.

A.5. De Ministerraad is van mening dat de prejudiciële vraag, in zoverre zij ontvankelijk is, ontkennend moet worden beantwoord. Hij doet gelden dat het verschil in behandeling berust op een bewuste keuze van de wetgever die objectief en redelijk verantwoord is. Het louter aanhouden van aandelen is in tegenstelling tot de activiteiten die onder artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 vallen, immers een passieve activiteit waarvoor geen specifieke prestaties, infrastructuur, investeringen of andere kosten nodig zijn. Men moet er volgens hem over waken dat de kosten van de vennootschap niet worden toegeëigend aan de aandeelhouder.

A.6. Indien artikel 90, eerste lid, 9°, van het WIB 1992 toch de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet zou schenden, verzoekt de Ministerraad het Hof in de eerste plaats om de gevolgen gedurende een bepaalde termijn te handhaven, zodat de ongrondwettigheid kan worden verholpen. Het feit dat kosten afgetrokken kunnen worden, mag volgens hem niet ertoe leiden dat de nettomeerwaarden niet meer kunnen worden belast.

In de tweede plaats verzoekt hij het Hof om de artikelen 90, eerste lid, 9°, en 102 van het WIB 1992 zo te interpreteren dat kosten waarvan de belastingplichtige het bewijs levert dat zij tijdens het belastbare tijdperk zijn gedaan of gedragen om de meerwaarden te realiseren, in mindering kunnen worden gebracht. Die interpretatie is volgens hem mogelijk aangezien de in het geding zijnde bepalingen zich niet uitspreken over de behandeling van kosten en artikel 6 van het WIB 1992 als algemene regel uitdrukkelijk bepaalt dat het belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen verminderd met de aftrekbare bestedingen.

- B -

B.1. Het verwijzende rechtscollege stelt het Hof een vraag over de bestaanbaarheid van de artikelen 90, eerste lid, 9°, 97, 102 en 103 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre zij een verschil in behandeling creëren tussen belastingplichtigen die meerwaarden op aandelen verkrijgen uit een abnormaal beheer van een privévermogen bedoeld in artikel 90, eerste lid, 9°, van het WIB 1992 en belastingplichtigen die winst of baten verkrijgen uit een abnormaal beheer van een privévermogen bedoeld in artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 1992. De eerste categorie van belastingplichtigen wordt volgens het verwijzende rechtscollege belast op het brutobedrag zonder enige aftrek van kosten of eerdere verliezen, terwijl de tweede categorie van belastingplichtigen kosten kan aftrekken en de verliezen uit verrichtingen bedoeld in artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 1992, geleden in de vijf vorige belastbare tijdperken, in mindering kan brengen van andere inkomsten die onder artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 vallen.

B.2.1. Uit de bewoordingen van de prejudiciële vraag en uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt dat het Hof in de prejudiciële vraag wordt verzocht de belastingplichtigen op wie artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, *juncto* artikel 102, eerste lid, van het WIB 1992 worden toegepast en de belastingplichtigen op wie artikel 90, eerste lid, 1°, *junctis* artikel 97, § 1, en artikel 103, § 1, van het WIB 1992 worden toegepast, met elkaar te vergelijken. Zoals van toepassing in het aanslagjaar 2017, bepalen die artikelen :

« Art. 90. Diverse inkomsten zijn :

1° onverminderd het bepaalde in 1°*bis*, 8° en 10° 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;

[...]

9° meerwaarden op aandelen die :

- ofwel, zijn verwezenlijkt naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van die aandelen buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen ».

« Art. 97. § 1. De in artikel 90, eerste lid, 1^o, vermelde inkomsten worden naar het netto bedrag ervan in aanmerking genomen, dit is het bruto bedrag verminderd met de kosten waarvan de belastingplichtige het bewijs levert dat zij tijdens het belastbare tijdperk zijn gedaan of gedragen om die inkomsten te verkrijgen of te behouden ».

« Art. 102. De in artikel 90, eerste lid, 9^o, vermelde meerwaarden worden in aanmerking genomen naar het verschil tussen de in geld, in effecten of in enige andere vorm voor de overgedragen aandelen ontvangen prijs en de prijs waartegen de belastingplichtige of zijn rechtsvoorganger die aandelen onder bezwarende titel heeft verkregen; deze prijs wordt eventueel gerevaloriseerd overeenkomstig artikel 2, § 1, 7^o ».

« Art. 103. § 1. Verliezen die in de vijf vorige belastbare tijdperken zijn geleden bij het verrichten van handelingen als vermeld in artikel 90, eerste lid, 1^o, worden alleen van de inkomsten uit zulke handelingen afgetrokken.

De verliezen worden achtereenvolgens afgetrokken van de inkomsten van elk volgende belastbare tijdperk ».

B.2.2. Deze bepalingen kwalificeren twee categorieën van inkomsten als belastbare diverse inkomsten en geven voor beide categorieën van diverse inkomsten de belastbare grondslag aan.

Krachtens artikel 90, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992 zijn 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, diverse inkomsten indien zij verkregen zijn uit een abnormaal beheer van een privévermogen. Zij worden overeenkomstig artikel 97, § 1, van het WIB 1992 voor hun nettobedrag in aanmerking genomen, zijnde het brutobedrag verminderd met de kosten waarvan de belastingplichtige het bewijs levert dat zij tijdens het belastbare tijdperk zijn gedaan of gedragen om die inkomsten te verkrijgen of te behouden. Overeenkomstig artikel 103, § 1, van het WIB 1992 worden van die inkomsten voorts de verliezen afgetrokken die in de vijf vorige belastbare tijdperken zijn geleden bij het verrichten van handelingen zoals vermeld in artikel 90, eerste lid, 1^o, van het WIB 1992.

Krachtens artikel 90, eerste lid, 9^o, eerste streepje, van het WIB 1992 zijn meerwaarden op aandelen verwezenlijkt naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van die aandelen buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, diverse inkomsten indien zij verkregen zijn uit een abnormaal beheer van een privévermogen. Dergelijke meerwaarden

worden in aanmerking genomen naar een bedrag dat gelijk is aan het verschil tussen de ontvangen prijs en de, eventueel gerevalueerde, prijs van verkrijging. In een kostenaf trek of verliesaf trek is voor die diverse inkomsten niet voorzien.

Het is dat verschil in behandeling dat het voorwerp uitmaakt van de prejudiciële vraag.

B.3.1. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag geen antwoord behoeft in zoverre zij betrekking heeft op de aftrekbaarheid van verliezen. Volgens de Ministerraad kunnen de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege hoe dan ook geen beroep doen op artikel 103 van het WIB 1992 aangezien zij geen verliezen hebben geleden.

B.3.2. In de regel komt het het verwijzende rechtscollege toe te oordelen of het antwoord op de prejudiciële vraag nuttig is voor het oplossen van het geschil. Alleen indien dat klaarblijkelijk niet het geval is, kan het Hof beslissen dat de vraag geen antwoord behoeft.

B.3.3. Artikel 103, § 1, van het WIB 1992 bepaalt dat verliezen die in de vijf vorige belastbare tijdperken zijn geleden bij het verrichten van handelingen zoals vermeld in artikel 90, eerste lid, 1^o, afgetrokken kunnen worden van de inkomsten die uit die handelingen voortvloeien. In tegenstelling tot hetgeen de eisende partijen voor het verwijzende rechtscollege aanvoeren, kunnen kosten die zijn gemaakt om een meerwaarde op aandelen te verwezenlijken bij de verkoop ervan, zoals advocatenkosten, niet worden beschouwd als verliezen die, in voorkomend geval, zouden kunnen worden afgetrokken op grond van die bepaling. Daarentegen kunnen dergelijke kosten worden beschouwd als kosten die de belastingplichtige heeft gemaakt of gedragen om de meerwaarde op aandelen te verkrijgen of te behouden en zouden zij dus kunnen worden afgetrokken van de belastbare meerwaarde indien artikel 97, § 1, van het WIB 1992 of een soortgelijke bepaling van toepassing was op de in artikel 90, eerste lid, 9^o, eerste streepje, bedoelde inkomsten. Het antwoord op de prejudiciële vraag, in zoverre daarin wordt verwezen naar artikel 103 van het WIB 1992, is bijgevolg niet nuttig voor de oplossing van het voor het verwijzende rechtscollege hangende geschil.

In zoverre zij betrekking heeft op artikel 90, eerste lid, 9^o, eerste streepje, *juncto* artikel 103 van het WIB 1992, behoeft de prejudiciële vraag geen antwoord.

B.4.1. 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.

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.

B.4.2. 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.

B.4.3. Het komt de bevoegde wetgever toe de belastbare materie, de grondslag en de aanslagvoet van de belasting vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaal-economische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken, maar zij laten de bevoegde wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsbevoegdheid van de bevoegde wetgever. Het Hof vermag een dergelijke beleidskeuze, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

B.5.1. Meerwaarden op aandelen uit abnormaal beheer van een privévermogen vormen sinds de wet van 11 december 2008 «houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de

statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij de Richtlijn 2005/19/EEG van de Raad van 17 februari 2005 » (hierna : de wet van 11 december 2008), die artikel 90, eerste lid, 9°, zoals het van toepassing is in het bodemgeschil, heeft ingevoegd, een afzonderlijke categorie van diverse inkomsten. Daarvóór waren zij eventueel belastbaar op grond van artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 1992.

Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 11 december 2008 blijkt dat meerwaarden op aandelen uit abnormaal beheer van een privévermogen opgenomen zijn in het eerste streepje van die bepaling enkel om « een verwijzing naar deze eventuele diverse inkomsten te vergemakkelijken door alle daarop van toepassing zijnde regels te groeperen » (*Parl. St.*, Kamer, 2007-2008, DOC 52-1398/001, p. 27). De vermelding heeft volgens de wetgever niet tot doel om « enige meerwaarde belastbaar te stellen die niet thans reeds eventueel belastbaar zou zijn op grond van artikel 90, 1°, WIB 92, (dat in het algemeen elke opbrengst van alle verrichtingen viseert behalve indien deze worden gesteld in het kader van het normale beheer van het privé-vermogen) » (*ibid.*).

B.5.2. De wet van 11 december 2008 heeft evenwel artikel 97, § 1, van het WIB 1992, dat in een kostenaf trek voorziet voor de diverse inkomsten vermeld in artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 1992, niet gewijzigd, waardoor die bepaling niet van toepassing is op de meerwaarden op aandelen uit abnormaal beheer van een privévermogen vermeld in artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, van het WIB 1992. In plaats daarvan is artikel 102, eerste lid, van het WIB 1992, dat niet in een kostenaf trek voorziet, op die diverse inkomsten van toepassing geworden.

Een amendement dat artikel 97, § 1, van het WIB 1992 van toepassing wilde maken op de meerwaarden op aandelen uit artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, van het WIB 1992, zodat het belastbare bedrag na de wetswijziging op dezelfde wijze zou worden berekend, werd ingetrokken na een tussenkomst van de minister. De minister merkte op dat « voor wat betreft de vaststelling van het netto-inkomen voor diverse inkomsten reeds in een specifiek artikel is voorzien over de meerwaarde op aandelen, namelijk artikel 102 » (*Parl. St.*, Kamer, 2007-2008, DOC 52-1398/004, p. 16).

Het feit dat daardoor geen kostenaf trek mogelijk is voor de meerwaarden op aandelen uit abnormaal beheer vermeld in artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, van het WIB 1992, is niet toegelicht. Ook de parlementaire voorbereiding bij de wet van 3 november 1976 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen », die artikel 102 van het WIB 1992 in zijn oorspronkelijke versie heeft ingevoerd, verklaart niet waarom die bepaling niet voorziet in een kostenaf trek.

B.6.1. De Ministerraad voert aan dat het verschil in behandeling redelijk verantwoord is omdat meerwaarden op aandelen vermeld in artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, van het WIB 1992 voortvloeien uit een passieve activiteit waarvoor geen specifieke prestaties, infrastructuur, investeringen of andere kosten nodig zijn, terwijl de winst en baten vermeld in artikel 90, eerste lid, 1°, van het WIB 1992 voortvloeien uit een activiteit waarvoor men noodzakelijk kosten moet maken of investeringen moet doen.

B.6.2. Die zienswijze kan niet worden gevolgd. *A priori* kan niet worden uitgesloten dat er kosten moeten worden gemaakt om de in artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, van het WIB 1992 bedoelde meerwaarden te verwezenlijken en niets kan verantwoorden dat die kosten, indien dat het geval is, niet kunnen worden afgetrokken van het belastbaar inkomen, terwijl kosten van dezelfde aard kunnen worden afgetrokken van het belastbaar inkomen wanneer dat wordt gevormd door winst of baten die voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden.

B.7. Het in B.1 en B.2.2 vermelde verschil in behandeling is aldus zonder redelijke verantwoording. Artikel 90, eerste lid, 9°, eerste streepje, van het WIB 1992, *junctis* de artikelen 97, § 1, en 102, eerste lid, van het WIB 1992, zoals van toepassing in het aanslagjaar 2017, zijn bijgevolg niet bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre zij niet in een kostenaf trek voorzien voor de belastingplichtigen die diverse inkomsten verkrijgen die bestaan uit meerwaarden op aandelen die zijn verwezenlijkt naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel ervan.

B.8. In afwachting van het optreden van de wetgever staat het aan het verwijzende rechtscollege een einde te maken aan de door het Hof vastgestelde ongrondwettigheid, aangezien die vaststelling wordt uitgedrukt in voldoende duidelijke en volledige bewoordingen om toe te laten dat de in het geding zijnde bepalingen worden toegepast met inachtneming van

de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Het verwijzende rechtscollege kan dat meer bepaald doen door artikel 97, § 1, van het WIB 1992 toe te passen op de meerwaarden vermeld in artikel 90, eerste lid, 9^o, eerste streepje, van het WIB 1992.

B.9.1. De Ministerraad verzoekt het Hof tot slot de gevolgen van de in het geding zijnde bepalingen te handhaven gedurende een bepaalde termijn zodat de wetgever de ongrondwettigheid kan verhelpen.

B.9.2. Uit de memorie van de Ministerraad blijkt dat het verzoek om de gevolgen te handhaven, geformuleerd in ondergeschikte orde, betrekking heeft op de hypothese dat de vaststelling van ongrondwettigheid van de in het geding zijnde bepalingen tot gevolg zou hebben dat geen enkele belasting verschuldigd zou zijn door belastingplichtigen die belast worden op grond van artikel 90, eerste lid, 9^o, eerste streepje, van het WIB 1992. Daar de vaststelling van ongrondwettigheid in B.7 zulke draagwijdte niet heeft, is het verzoek om de gevolgen te handhaven zonder voorwerp.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 90, eerste lid, 9^o, eerste streepje, *junctis* de artikelen 97 en 102, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing in het aanslagjaar 2017, schenden de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet in zoverre zij niet voorzien in een aftrek van de kosten die zijn gemaakt door de belastingplichtigen die diverse inkomsten vermeld in artikel 90, eerste lid, 9^o, eerste streepje, van het WIB 1992 verkrijgen.

Aldus gewezen in het Nederlands en het Frans overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 21 september 2023.

De griffier,

De voorzitter,

N. Dupont

L. Lavrysen