



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 142/2023  
van 9 november 2023  
Rolnummer : 7799**

*In zake* : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 23, § 1, 1<sup>o</sup>, en 27 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, en de rechters T. Giet, J. Moerman, E. Bribosia, W. Verrijdt en K. Jadin, bijgestaan door de griffier N. Dupont, onder voorzitterschap van voorzitter P. Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij vonnis van 28 april 2022, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 10 mei 2022, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luik, afdeling Luik, de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« Schenden de artikelen 23, § 1, 1<sup>o</sup>, en 27 van het WIB 1992 de grondwettelijke beginselen van wettigheid en/of gelijkheid vervat in de artikelen 170 en 172 van de Grondwet, in zoverre zij huurgelden die zijn voortgebracht door gebouwen die zijn gefinancierd door het beroep op hypothecaire leningen, waarvan de interesten aftrekbaar zijn krachtens artikel 14 van het WIB 1992 met het doel de vastgoedsector aan te moedigen, belastbaar maken vanaf een aantal verwervingen dat niet door de wetteksten is bepaald en op basis van het criterium van het beroep op het krediet dat overheerst in de administratieve praktijk en in de rechtspraak ?

Schenden diezelfde wettelijke bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door een discriminatie in het leven te roepen onder natuurlijke personen die eenzelfde hoeveelheid gebouwen bezitten, naargelang zij al dan niet over persoonlijk spaargeld of eigen middelen beschikken die zijn verkregen door erfenis of schenking en die hergebruikt zijn om hun aankoop te financieren terwijl geen van beiden over een georganiseerde handelsstructuur beschikt, risico's op verliezen heeft genomen en tijd eraan besteedt in de enige en laatste sector die, passief dan nog, het mogelijk maakt een devaluatie van het geld en de toevalligheden en

onzekerheden van de roerende beleggingen en de beurzen, die gekenmerkt worden door een grote fluctuatie en volatiliteit, te vermijden ?

Zijn diezelfde bepalingen, in samenhang gelezen met 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 ’, in overeenstemming met het wettigheidsbeginsel vervat in de artikelen 170 en 172 [van de Grondwet] en in artikel 1 van het Eerste [Aanvullend] Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, aangezien de belastingplichtige die investeert in vastgoed en handelt als goede huisvader om spaartegoeden aan te leggen of om zich te verzekeren van toekomstig spaargeld, op voorhand niet weet of en wanneer hij een boekhouding moet bijhouden die eigen is aan de handelsondernemingen, noch welke de fiscale regeling zal zijn die op hem van toepassing zal zijn en zich in een zodanige situatie van rechtsonzekerheid bevindt dat de Dienst Voorafgaande Beslissingen, die geacht wordt rechtszekerheid te brengen, een bron van willekeur blijkt door voorwaarden op te leggen die de fiscale wet niet uitdrukkelijk bevat en zich achteraf opwerpt als wetgever in een aangelegenheid die nochtans gedomineerd wordt door het wettigheidsbeginsel dat de ambtenaar die de belasting vaststelt de mogelijkheid biedt geen rekening te houden met een voorafgaande beslissing die dat beginsel overtreedt ?

Schenden diezelfde bepalingen artikel 1 van het Eerste [Aanvullend] Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, dat het beginsel van rechtszekerheid en van gewettigd vertrouwen verankert, in zoverre de belastingplichtigen die in de loop van de tijd in vastgoed hebben geïnvesteerd meer dan tien jaar na hun eerste verwervingen het voorwerp uitmaken van een belastingcontrole en zich niet kunnen verdedigen en moeilijkheden in verband met de bewijslast ondervinden om de als beroepsinkomsten geherkwalificeerde onroerende inkomsten te verminderen met de lasten die achteraf blijken voort te komen uit een ‘ winstgevende bezigheid ’ waarvan zij geen bewijzen hebben bewaard omdat zij op voorhand niet wisten dat zij ertoe gehouden waren een boekhouding bij te houden zoals die welke aan de ondernemingen is opgelegd ?

Schenden diezelfde bepalingen, in samenhang gelezen met artikel 444 van het WIB 1992, artikel 1 van het Eerste [Aanvullend] Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre de genoemde belastingplichtigen een belastingverhoging wegens onjuiste belastingaangifte ondergaan terwijl de belastingadministratie zelf niet kan aangeven vanaf welke herhaling van onroerende investeringen de omzetting van de huurgelden van onroerende inkomsten in beroepsinkomsten en de verplichting ze als dusdanig aan te geven, zich voordoen ? ».

Memories zijn ingediend door :

- B.A. en S.A., bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. E. Lambert, advocaat bij de balie Luik-Hoei;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie Luik-Hoei.

Bij beschikking van 20 september 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggeefsters K. Jadin en J. Moerman te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de

kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 4 oktober 2023 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 4 oktober 2023 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 echtgenoten B.A. en S.A. verwierven, tussen 2003 en 2018, tien onroerende goederen die hetzij handelsgebouwen, hetzij woningen zijn. Sommige van die gebouwen bestaan uit meerdere woningen. Een van die gebouwen dient als gezinswoning voor de echtgenoten B.A. en S.A. en hun kinderen. In totaal kunnen zes onroerende goederen voor beroepsdoeleinden worden verhuurd, en dertien woningen aan particulieren worden verhuurd. Alle onroerende goederen zijn verworven door middel van hypothecaire leningen.

Na twee verzoeken om inlichtingen stelt de belastingadministratie, wat de aanslagjaren 2017, 2018 en 2019 betreft, vast dat de echtgenoten B.A. en S.A. over talrijke verhuurde onroerende goederen beschikken, dat B.A. weinig inkomsten als loontrekkende of inkomsten uit werkloosheid heeft aangegeven, en dat S.A. geen enkel beroepsinkomen heeft aangegeven.

Bij bericht van wijziging van 22 oktober 2019 met betrekking tot de aanslagjaren 2017, 2018 en 2019, gaat de belastingadministratie, met toepassing van artikel 23, § 1, 1<sup>o</sup>, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), over tot een herkwalificatie, als beroepsinkomsten, van de huurgelden die B.A. en S.A. hebben ontvangen.

Bij een brief van 28 november 2019 betwisten B.A. en S.A. die fiscale rechtzetting. Bij een beslissing van 16 december 2019 blijft de belastingadministratie bij haar standpunt. Bij een brief die de belastingadministratie ontving op 22 april 2020, dienen B.A. en S.A. bezwaar in. Bij een beslissing van 25 oktober 2020 handhaaft de belastingadministratie de herkwalificatie van de huurgelden als beroepsinkomsten, maar kent zij een ontheffing toe voor de drie aanslagjaren, wegens de aanvaarding van verantwoorde kosten.

## III. *In rechte*

- A -

A.1.1. B.A. en S.A. voeren aan dat de gecombineerde lezing van artikel 7 van het WIB 1992, dat betrekking heeft op inkomsten uit onroerende goederen, en artikel 14 van het WIB 1992, krachtens het welk de interest van schulden die specifiek zijn aangegaan om onroerende goederen te verwerven of te behouden wordt afgetrokken van de inkomsten uit onroerende goederen, aantoonde dat de inkomsten uit onroerende goederen de kwalificatie « onroerende inkomsten » behouden, zelfs wanneer die goederen door middel van een lening zijn verworven. Immers, krachtens het voormelde artikel 14, (i) kan de interest van de betrokken leningen worden afgetrokken van het totale bedrag van de onroerende inkomsten, (ii) is er, wat de aftrekbaarheid betreft, geen enkele beperking die verband houdt met het aantal onroerende goederen, en (iii) is de aftrekbaarheid niet beperkt tot de gezinswoning. Er bestaat bijgevolg geen enkele wettelijke beperking van de aftrekbaarheid. De herkwalificatie van de onroerende inkomsten als beroepsinkomsten wegens het aantal verworven onroerende goederen vormt echter een beperking die niet is vastgelegd in artikel 14 van het WIB 1992.

A.1.2. B.A. en S.A. doen vervolgens gelden dat noch artikel 90 van het WIB 1992, dat betrekking heeft op de « diverse inkomsten », noch artikel 23 van het WIB 1992, dat betrekking heeft op de « beroepsinkomsten »,

van toepassing zijn op huurgelden. Verhuur is een normale verrichting die erin bestaat voordeel te halen uit de inkomsten die het goed zelf opbrengt, en vormt geen speculatieve verrichting.

Zoals het Hof eraan heeft herinnerd in zijn arrest nr. 31/2022 van 24 februari 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.031), heeft de wetgever de verrichtingen met betrekking tot het normale beheer van een privévermogen van de belasting willen uitsluiten. Aangezien het begrip « normaal » of « abnormaal » beheer van een vermogen geen criterium is om te bepalen wat moet worden verstaan onder « beroepsinkomsten », dient men de criteria te bepalen op grond waarvan een huurinkomen kan worden gekwalificeerd als « beroepsinkomen ». Huurinkomsten zijn repetitief en recurrent. Zij worden door de wetgever ondergebracht in de categorie van de onroerende inkomsten, zelfs wanneer het onroerend goed dat ze voortbrengt, is verworven door middel van een lening. De wijze van financiering belet dus niet dat de huurgelden moeten worden beschouwd als « onroerende inkomsten » in de zin van artikel 7, § 1, van het WIB 1992. Het aangaan van een lening sluit evenmin uit dat het verhuren onder het normale beheer kan vallen van een vermogen dat met persoonlijk spaargeld is verworven. De aftrekbaarheid van de interest van een lening als fiscale stimulans, heeft precies tot doel het langetermijnsparen te bevorderen.

A.1.3. B.A. en S.A. doen gelden dat de redenering van het Hof in het voormelde arrest nr. 31/2022, volgens welke de wetgever niet kan worden verweten dat hij het begrip « normale verrichtingen van beheer » niet heeft gepreciseerd, kan worden gevolgd voor de « diverse inkomsten ». Wat echter de huurgelden betreft, is er geen sprake van zeer uiteenlopende situaties die zouden rechtvaardigen dat aan de administratie of aan de rechter een beoordelingsvrijheid wordt toegekend. De inning van huurgelden is een eenvoudige en repetitieve verrichting. Het komt de administratie toe aan te tonen dat de criteria op grond waarvan kan worden geoordeeld dat een activiteit een « beroepsactiviteit » is in de zin van artikel 23 van het WIB 1992 zijn vervuld.

A.1.4. B.A. en S.A. voeren aan dat de vergelijking tussen belastingplichtigen zoals B.A. en S.A., enerzijds, en belastingplichtigen die over een onroerend vermogen beschikken dat vergelijkbaar is met dat van B.A. en S.A. en dat verkregen is door erfenis of schenking of nog dankzij eigen middelen, anderzijds, het mogelijk moet maken om de criteria te verduidelijken die verantwoordelijk zijn dat hun een verschillend fiscaal lot wordt voorbehouden.

Het enige criterium dat de twee categorieën van belastingplichtigen onderscheidt, is de wijze waarop de verwerving van de onroerende goederen wordt gefinancierd. De criteria die te dezen door de administratie zijn gekozen, namelijk de beschikbaarheid van de echtgenoten om zich bezig te houden met de verhuurde goederen – aangezien zij geen andere beroepsactiviteiten hebben –, het winsttoogmerk dat wordt nagestreefd en het aantal betrokken gebouwen, zijn criteria waaraan zowel de eigenaar-rentenier als de eigenaar die zijn verwervingen met een lening heeft gefinancierd, voldoen. Het criterium van de wijze van verwerving volgt niet uit de wet en is discriminerend. Ten slotte heeft de wetgever de verwerving van onroerende goederen door middel van een lening willen bevorderen om de burgers in staat te stellen een onroerend vermogen op te bouwen en om de vastgoedsector te steunen, zoals blijkt uit de wijziging, in 2005, van artikel 115 van het WIB 1992 betreffende de aftrek van de interesten van een lening voor een tweede verblijf.

A.1.5. B.A. en S.A. geven aan dat de belastingadministratie een tweede criterium in aanmerking neemt om te bepalen of een activiteit een beroepsactiviteit is, namelijk het winsttoogmerk. De administratie verwacht echter « winsttoogmerk » in de gewone betekenis en het « tot stand brengen van winstgevendende verrichtingen » zoals het Hof van Cassatie dat opvat, namelijk « een geheel van verrichtingen die zich vaak genoeg voordoen en met elkaar verbonden zijn om een voortdurende en gewone bedrijvigheid op te leveren en die, buiten de grenzen van het normale beheer van het privaat vermogen, een beroeps karakter hebben ». De verrichtingen van B.A. en S.A. zijn echter beperkt, aangezien zij erin bestaan gebouwen te verhuren voor een lange periode. Die verrichtingen vormen noch een frequente activiteit, noch een voortdurende en gewone bedrijvigheid. Het is dus niet verantwoord om de twee categorieën van belastingplichtigen een verschillend fiscaal lot voor te behouden. De rechter mag overigens het adagium « *in dubio contra fiscum* » niet uit het oog verliezen. Er is te dezen duidelijk sprake van twijfel. Artikel 7 van het WIB 1992 is daarentegen duidelijk. Dat zou echter niet meer het geval zijn indien het criterium voor de herkwalificatie van een onroerend inkomen als « beroepsinkomen » verbonden zou zijn aan een aantal gebouwen dat niet wettelijk bepaald is, of aan de financiering van onroerende goederen door middel van een lening. Die criteria zijn niet wettelijk vastgelegd en zijn discriminerend.

A.1.6. B.A. en S.A. leggen uit dat het criterium van de financieringswijze van het goed door een beroep op de lening in plaats van door hergebruik van eigen middelen, door erfenis of door schenking een discriminatie veroorzaakt, strijdig is met het wettigheidsbeginsel en een bron is van rechtsonzekerheid. De verrichtingen die worden gedaan door de eigenaars van goederen die met een lening zijn verworven, kunnen geen verschil in behandeling verantwoordelijk zijn opzichte van de eigenaars van goederen die zijn verkregen door erfenis, schenking

of hergebruik van eigen middelen. De verrichtingen van verwerving uitgevoerd door eigenaars die hun goederen met een lening financieren, staan op zich en de verrichtingen inzake beheer zijn identiek aan die welke worden uitgevoerd door een eigenaar-rentenier. Tot slot doet het belasten van onroerende inkomsten die geherkwalificeerd zijn als « beroepsinkomsten » een onredelijk verschil in behandeling ontstaan. Die belasting sluit immers uit dat de betrokken belastingplichtige zijn pensioenrechten kan doen gelden, aangezien hij zijn activiteiten niet zou kunnen stopzetten voordat de leningen zijn terugbetaald.

A.1.7. B.A. en S.A. besluiten dat de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet geschonden zijn.

A.2.1. De Ministerraad merkt op dat de prejudiciële vragen niet toelaten de criteria te identificeren die verantwoordelijk zijn voor inkomsten uit winstgevende verrichtingen die een beroepsactiviteit vormen als « beroepsinkomsten » worden belast. Het is vaste rechtspraak dat « winstgevende bezigheden » een geheel van verrichtingen betreffen die zich vaak genoeg voordoen en met elkaar verbonden zijn om een voortdurende en gewone bedrijvigheid uit te maken. Om na te gaan of een verrichting tot het « normaal beheer van een privaat vermogen » behoort, houdt het Hof van Cassatie onder meer rekening met het belang en de veelzijdigheid van de aan- en verkopen van onroerende goederen, met de voor die verrichtingen vereiste specifieke bevoegdheid en organisatie, met de omvang van de aangegane leningen en met het verband tussen die verrichtingen en het beroep van de betrokkene. Die rechtspraak verduidelijkt dus de criteria die toelaten onroerende inkomsten te onderscheiden van « beroepsinkomsten » en het begrip « beroepsactiviteit » te beoordelen.

A.2.2. De Ministerraad preciseert dat het wettigheidsbeginsel niet uitsluit dat de wet wordt geïnterpreteerd in het licht van uiteenlopende situaties. De wetgever wordt met talloze situaties geconfronteerd, die niet allemaal door een algemene norm kunnen worden omvat.

Voor het overige heeft het verwijt dat in de prejudiciële vragen wordt opgeworpen geen betrekking op de bestreden bepalingen, maar eerder op de beoordeling van de feiten, wat echter niet onder de bevoegdheid van het Hof valt. Hoe dan ook is het afsluiten van meerdere opeenvolgende leningen slechts één van de elementen die aantonen dat de belastingplichtigen een risico willen nemen in een winstgevende activiteit. Er is geen grond om aan te nemen dat het fiscale lot van een eigenaar-rentenier anders zou zijn in het licht van de wet en van de rechtspraak van het Hof van Cassatie over het fiscale begrip « beroepsactiviteit ». Zo zal een persoon die zijn eigen middelen investeert in de uitbating van een onderneming, op dezelfde manier worden belast als de belastingplichtigen die betrokken zijn in het geschil voor het verwijzende rechtcollege. Voor het overige is er geen reden om het verschil in belasting tussen de inkomsten die iemand uit zijn beroepsactiviteit haalt en de inkomsten die hij uit zijn privévermogen haalt, of nog uit een occasionele winstgevende bezigheid dan wel een speculatieve bezigheid, opnieuw ter discussie te stellen. Het belasten van inkomsten uit een beroepsactiviteit is immers legitiem en op zich niet discriminerend. De fiscale regeling die geldt voor beroepsinkomsten is niet nadelig ten opzichte van die welke geldt voor onroerende inkomsten. Zoals het Hof in het voormelde arrest nr. 31/2022 erop heeft gewezen, kan men de wetgever niet verwijten dat de belastingadministratie en de rechter over een zekere beoordelingsbevoegdheid beschikken. De belastingplichtige kan overigens een verzoek richten aan de Dienst Voorafgaande Beslissingen, om een vraag te stellen over de fiscale kwalificatie van een activiteit. Niets laat toe te beweren dat die dienst en de belastingadministratie in het algemeen de wet niet correct zouden toepassen om hun beslissingen te motiveren, zoals het beginsel van behoorlijk bestuur en het beginsel van rechtszekerheid vereisen. Het begrip « beroepsactiviteit » is dus voldoende nauwkeurig, zodat de artikelen 170 en 172 van de Grondwet in acht worden genomen.

A.2.3. Wat de laatste twee prejudiciële vragen betreft, merkt de Ministerraad op dat zij betrekking hebben op de schending van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, zonder dat wordt verwezen naar de normen van de Grondwet waarvoor het Hof bevoegd is. Hoe dan ook zijn de in de prejudiciële vragen beoogde fiscale bepalingen voldoende voorzienbaar. De belastingplichtige kan het verschil maken tussen het beheer als een goed huisvader van een onroerend privévermogen en de uitbouw van een beroepsactiviteit.

A.2.4. De Ministerraad besluit dat de prejudiciële vragen ontkennend moeten worden beantwoord.

- B -

*Ten aanzien van de in het geding zijnde bepalingen*

B.1.1. De vijf prejudiciële vragen hebben betrekking op de artikelen 23, § 1, en 27 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals zij van toepassing zijn op de aanslagjaren 2017 tot 2019.

B.1.2. Artikel 23, § 1, van het WIB 1992, in de versie ervan die van toepassing is op het aanslagjaar 2017 (inkomsten 2016), bepaalt :

« Beroepsinkomsten zijn inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard, met name :

- 1° winst;
- 2° baten;
- 3° winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid;
- 4° bezoldigingen;
- 5° pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen ».

In de versie van die bepaling die van toepassing is op de aanslagjaren 2018 en 2019, worden de woorden « en de daarmee gelijkgestelde inkomsten » ingevoegd na de woorden « van alle aard ». Die wijziging heeft geen weerslag op het onderwerp van de prejudiciële vragen.

B.1.3. Artikel 27 van het WIB 1992 bepaalt :

« Baten zijn alle inkomsten uit een vrij beroep, een ambt of post en alle niet als winst of als bezoldigingen aan te merken inkomsten uit een winstgevende bezigheid.

Zij omvatten :

- 1° de ontvangsten;
- 2° de voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid;

3° alle verwezenlijkte meerwaarden op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt;

4° de vergoedingen van alle aard die gedurende het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn verkregen :

a) ter compensatie of naar aanleiding van enige handeling die een vermindering van de beroepswerkzaamheid of van de baten daarvan tot gevolg kan hebben;

b) tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van baten.

[...] ».

B.1.4. Uit het verwijzingsvonnis blijkt dat ten aanzien van de betrokken belastingplichtigen, die een aantal onroerende goederen hebben verworven, de door hen ontvangen huurgelden door de belastingadministratie als beroepsinkomsten werden gekwalificeerd op grond van artikel 23, § 1, van het WIB 1992. Uit de verwijzing naar artikel 27 van het WIB 1992 en uit de memorie van de Ministerraad vloeit voort dat die inkomsten worden gekwalificeerd als « baten », zodat de prejudiciële vragen betrekking hebben op de artikelen 23, § 1, 2°, en 27 van het WIB 1992. De vermelding, door het verwijzende rechtscollege, van artikel 23, § 1, 1°, van het WIB 1992 berust op een materiële vergissing die de partijen niet heeft verhinderd een dienstig verweer te voeren voor het Hof en die bijgevolg ambtshalve moet worden rechtgezet.

#### *Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen*

B.2.1. Met de eerste drie prejudiciële vragen wordt aan het Hof gevraagd of die bepalingen bestaanbaar zijn met de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen, wat de derde vraag betreft, met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.2.2. Met de vierde en vijfde prejudiciële vraag wordt aan het Hof gevraagd of die bepalingen bestaanbaar zijn met enkel artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.2.3. 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.2.4. Noch artikel 142 van de Grondwet, noch de bijzondere wet van 6 januari 1989 verlenen het Hof de bevoegdheid om wettelijke bepalingen rechtstreeks te toetsen aan bepalingen van internationaal recht. Het Hof is derhalve niet bevoegd om de in het geding zijnde bepalingen rechtstreeks te toetsen aan artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

De vierde en vijfde prejudiciële vraag zijn niet ontvankelijk.

#### *Ten aanzien van de eerste twee prejudiciële vragen*

B.3.1. Met de eerste prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht om de bestaanbaarheid te onderzoeken van de in het geding zijnde bepalingen met de beginselen van wettigheid en gelijkheid in fiscale zaken, in zoverre zij « huurgelden die zijn voortgebracht door gebouwen », belastbaar zouden maken, als beroepsinkomsten, vanaf een aantal verwervingen van onroerend goed dat niet door de wet is bepaald en op grond van het « criterium van het beroep op het krediet dat overheerst in de administratieve praktijk en in de rechtspraak ».

B.3.2. Met de tweede prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht om de bestaanbaarheid te onderzoeken van de in het geding zijnde bepalingen met het gelijkheidsbeginsel, in zoverre zij onder belastingplichtigen die eigenaar zijn van eenzelfde hoeveelheid gebouwen een discriminatie in het leven zouden roepen, met betrekking tot de wijze waarop de inkomsten uit die gebouwen worden belast, naargelang de verwerving ervan werd gefinancierd met een krediet of met eigen middelen.

B.3.3. Het belastbaar inkomen van in België gelegen bebouwde onroerende goederen die worden verhuurd aan natuurlijke personen die ze niet gebruiken voor het uitoefenen van hun beroep, is in de personenbelasting in beginsel gelijk aan het kadastraal inkomen van die



gebouwen, verhoogd met 40 % (artikel 7, § 1, 2°, a), van het WIB 1992). Indien daarentegen de huurgelden die daadwerkelijk door de belastingplichtige zijn geïnd, worden beschouwd als baten die voortvloeien uit een beroepswerkzaamheid, worden zij belast volgens de regels die van toepassing zijn op de beroepsinkomsten (artikel 37, eerste lid, van het WIB 1992). Bijgevolg verschilt de belasting die verschuldigd is door de belastingplichtige die de huurgelden int, aanzienlijk naargelang die huurgelden worden belast volgens de bepalingen die van toepassing zijn op onroerende inkomsten dan wel naargelang de huurinkomsten worden beschouwd als beroepsinkomsten en als dusdanig worden belast.

B.4.1. 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.4.2. 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.4.3. 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.4.4. 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.

B.5.1. De begrippen « werkzaamheid van alle aard » en « baten uit een winstgevende bezigheid », die een van de categorieën van beroepsinkomsten kwalificeren, zijn determinerende elementen om de belastbare grondslag van die inkomsten en de toepasselijke aanslagvoet te bepalen. Die begrippen moeten bijgevolg in overeenstemming zijn met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken.

B.5.2. De in het geding zijnde bepalingen vinden hun oorsprong in artikel 20, 3°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, waarin de inkomsten die « rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit activiteiten van alle aard », met andere woorden onder meer « baten, onder welke naam ook, van vrije beroepen, ambten of posten, en van elke winstgevende bezigheid », ook als « bedrijfsinkomsten » werden gekwalificeerd. De begrippen « activiteiten van alle aard » en « baten van elke winstgevende betrekking » kwamen reeds voor in artikel 6, § 1, van de wet van 20 november 1962 « houdende hervorming van de inkomstenbelastingen » (*Belgisch Staatsblad*, 1 december 1962) en in artikel 25, § 1, 3°, van de wetten « betreffende de inkomstenbelastingen », gecoördineerd bij het besluit van de Regent van 15 januari 1948 (*Belgisch Staatsblad*, 21 januari 1948).

B.6.1. Met betrekking tot die begrippen is het vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie dat inkomsten, in voorkomend geval, met inbegrip van onroerende inkomsten, als beroepsinkomsten worden gekwalificeerd wanneer zij voortkomen uit winstgevende

bezigheden die bestaan uit een « geheel van verrichtingen [...] die zich vaak genoeg voordoen » en die « voldoende met elkaar verbonden zijn » om « een voortdurende en gewone bedrijvigheid » uit te maken, hetgeen soeverein wordt beoordeeld door de feitenrechter (Cass., 20 december 1955, *Arr. Cass.*, 1956, p. 316; 17 januari 1957, *Arr. Cass.*, 1957, p. 366; 26 januari 1960, *Pas.*, 1960, p. 609; 23 juni 1964, *Pas.*, 1964, I, p. 1146; 8 november 1966, *Arr. Cass.*, 1967, p. 340, ECLI:BE:CASS:1966:ARR.19661108.2; 31 januari 1967, *Arr. Cass.*, 1967, p. 671, ECLI:BE:CASS:1967:ARR.19670131.5; 4 juni 1971, *Arr. Cass.*, 1971, p. 988, ECLI:BE:CASS:1971:ARR.19710604.9; 7 december 1973, *Arr. Cass.*, 1974, I, p. 403, ECLI:BE:CASS:1973:ARR.19731207.3; 7 december 2000, *Arr. Cass.*, 2000, nr. 676, ECLI:BE:CASS:2000:ARR.20001207.9; 14 december 2007, F.06.0055.F, ECLI:BE:CASS:2007:ARR.20071214.2).

B.6.2. De belastingadministratie kan, onder toezicht van de rechter, aldus oordelen dat het toenemende aantal aankopen van onroerende goederen om ze te verhuren en het uitvoeren van diverse verrichtingen teneinde de huurgelden te innen een winstgevende bezigheid uitmaakt, zodat de ontvangen huurgelden die door die bezigheid zijn voortgebracht, als beroepsinkomsten moeten worden gekwalificeerd en als dusdanig worden belast.

B.7.1. De in het geding zijnde bepalingen, zoals zij in die vaste rechtspraak worden geïnterpreteerd, bieden de belastingplichtige de mogelijkheid om zich, indien nodig, te omringen met adviezen van beroepsbeoefenaars zoals bijvoorbeeld instellingen voor hypothecair krediet, en zo te voorzien dat het toenemende aantal aankopen van onroerende goederen teneinde ze te verhuren en de huurgelden ervan te innen, door de belastingadministratie kan worden gekwalificeerd als een winstgevende bezigheid en dat de door die bezigheid voortgebrachte inkomsten bijgevolg als beroepsinkomsten zullen worden belast.

B.7.2. 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.

In het bijzonder kan de wetgever niet worden verweten dat hij niet heeft bepaald vanaf welk aantal verwervingen van onroerend goed de inkomsten niet meer als inkomsten uit

onroerende goederen worden belast, maar wel als beroepsinkomsten, aangezien het geheel van verrichtingen die zich vaak genoeg voordoen en voldoende met elkaar verbonden zijn en die een winstgevende bezigheid uitmaken, door de administratie, onder toezicht van de rechter, in ogenschouw wordt genomen vanaf een bepaald aantal feiten en vaststellingen die niet kunnen worden teruggebracht tot het aantal verwervingen die over een bepaalde periode hebben plaatsgevonden.

B.8. Hoewel door de wetgever aan de belastingadministratie en aan de rechter een zekere beoordelingsbevoegdheid wordt verleend bij de concrete toepassing van de artikelen 23, § 1, 2°, en 27 van het WIB 1992, in het bijzonder om te bepalen wat een winstgevende bezigheid uitmaakt die baten voortbrengt op basis van het criterium van de verrichtingen die zich vaak genoeg voordoen en voldoende met elkaar verbonden zijn, en hoewel die bevoegdheid eventuele discrepanties in de administratieve praktijk en de rechtspraak tot gevolg kan hebben, ontnemt die beoordelingsbevoegdheid, rekening houdend met de vroegere en vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie ter zake, de in het geding zijnde fiscale bepalingen niet het voldoende nauwkeurige karakter om te voldoen aan het fiscaal wettigheidsbeginsel.

B.9.1. Aangezien de in het geding zijnde bepalingen niet onbestaanbaar zijn met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken, zijn zij evenmin in strijd met het gelijkheidsbeginsel in het geval waarin de schending van dat beginsel zou voortvloeien uit de omstandigheid dat een categorie van belastingplichtigen de waarborg van een voorspelbare fiscale wet zou worden ontnomen.

B.9.2. Daarenboven voeren de in het geding zijnde bepalingen zelf geen enkel verschil in behandeling op grond van het criterium of een hypothecair krediet werd afgesloten. Zij zijn bijgevolg evenmin in strijd met het gelijkheidsbeginsel in het geval waarin de schending van dat beginsel zou voortvloeien uit een discriminatie onder belastingplichtigen die huurgelden ontvangen die zijn voortgebracht door gebouwen waarvan zij eigenaar zijn, naargelang die gebouwen werden verworven met hypothecaire kredieten of met middelen die afkomstig zijn van persoonlijk spaargeld of van het hergebruik van bedragen uit een erfenis of schenking.

B.10. Voor het overige staat het aan het verwijzende rechtscollege, en niet aan het Hof, te onderzoeken of de fiscale administratie het begrip «inkomsten uit een winstgevende bezigheid» correct heeft toegepast en te oordelen of de vaststellingen van de fiscus met

betrekking tot het aantal en de frequentie van de verwervingen van onroerend goed door de betrokken belastingplichtigen, hun beschikbaarheid om zich ermee bezig te houden en het herhaalde beroep op krediet dat zij hebben gedaan, het te dezen mogelijk maken om de ontvangen huurgelden te kwalificeren als beroepsinkomsten en ze als dusdanig te belasten.

B.11. De artikelen 23, § 1, 2<sup>o</sup>, en 27 van het WIB 1992 zijn bestaanbaar met de beginselen van wettigheid en gelijkheid in fiscale zaken.

*Ten aanzien van de derde prejudiciële vraag*

B.12.1. Met de derde prejudiciële vraag wordt het Hof verzocht om de bestaanbaarheid te onderzoeken van de in het geding zijnde bepalingen, in samenhang gelezen met 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), met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken dat wordt gewaarborgd door de artikelen 170 en 172 van de Grondwet en door artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, in zoverre zij onzekerheid zouden doen ontstaan met betrekking tot het ogenblik vanaf hetwelk opeenvolgende verwervingen van onroerend goed een « winstgevende bezigheid » uitmaken die baten voortbrengt die als beroepsinkomsten worden beschouwd en met betrekking tot het ogenblik waarop de betrokken belastingplichtige « een boekhouding [zou moeten] bijhouden die eigen is aan de handelsondernemingen ». Het verwijzende rechtscollege stelt de rol van de Dienst Voorafgaande Beslissingen ter discussie en lijkt te oordelen dat die « een bron van willekeur » is en « zich achteraf opwerpt als wetgever ».

B.12.2. Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens bepaalt :

« Alle natuurlijke of rechtspersonen hebben recht op het ongestoord genot van hun eigendom. Niemand zal van zijn eigendom worden beroofd behalve in het algemeen belang en met inachtneming van de voorwaarden neergelegd in de wet en in de algemene beginselen van het internationaal recht.

De voorgaande bepalingen zullen echter op geen enkele wijze het recht aantasten dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te

oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren ».

Die bepaling bevat geen ruimer wettigheidsbeginsel dan het beginsel dat wordt afgeleid uit de artikelen 170, § 1, en 172 van de Grondwet.

B.13.1. Zoals in antwoord op de eerste prejudiciële vraag is vermeld, zijn de artikelen 23, § 1, 2°, en 27 van het WIB 1992 bestaanbaar met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken in zoverre ze, teneinde de administratie de mogelijkheid te bieden om de inkomsten uit onroerende goederen die worden verhuurd aan natuurlijke personen die ze niet aanwenden voor het uitoefenen van hun beroep, te kwalificeren als beroepsinkomsten, de begrippen « werkzaamheden van alle aard » en « inkomsten uit een winstgevende bezigheid » hanteren.

B.13.2. Bovendien brengt de herkwalificatie, door de belastingadministratie, van de ontvangen huurgelden als baten die belastbaar zijn als beroepsinkomsten met toepassing van de artikelen 23, § 1, 2°, en 27 van het WIB 1992, voor de betrokken belastingplichtige niet de verplichting met zich mee om « een boekhouding [...] [bij te houden] die eigen is aan de handelsondernemingen ».

B.14.1. Krachtens de artikelen 20 en 23 van de wet van 24 december 2002 kan elke belastingplichtige zich tot de belastingadministratie richten om, opdat die, bij een bindende beslissing, zou beoordelen hoe de belastingwet zal worden toegepast op een specifieke situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad. In geval van twijfel is de belastingplichtige dus in staat om te bepalen of de huurinkomsten die zijn voortgebracht door de onroerende goederen die hij heeft verworven, al dan niet als beroepsinkomsten zullen worden beschouwd en als dusdanig zullen worden belast.

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

B.14.2. Het verwijzende rechtscollege verduidelijkt niet in welk opzicht die bepalingen niet bestaanbaar zouden zijn met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken. Integendeel, zij hebben tot doel de rechtszekerheid van de belastingplichtigen te verhogen door hun de

mogelijkheid te bieden om alvorens een verrichting uit te voeren een administratieve beslissing over de fiscale behandeling ervan te verkrijgen. De omstandigheid dat de administratie is gebonden voor de toekomst door de voorafgaande beslissing, houdt niet in dat die beslissing ook de rechter zou binden, bij wie een beroep kan worden ingesteld. In tegenstelling tot hetgeen in de prejudiciële vraag wordt gesuggereerd, dragen de voorafgaande beslissingen bij tot de duidelijkheid en de voorspelbaarheid van de belastingwet, zonder dat de Dienst Voorafgaande Beslissingen daarom een « wetgever » zou worden.

B.15. De artikelen 23, § 1, 2°, en 27 van het WIB 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 20 en 23 van de wet van 24 december 2002, zijn bestaanbaar met het wettigheidsbeginsel in fiscale zaken.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 23, § 1, 2°, en 27 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals zij van toepassing waren op de aanslagjaren 2017 tot 2019, schenden niet de artikelen 10, 11, 170 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

De vierde en de vijfde prejudiciële vraag zijn niet ontvankelijk.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 9 november 2023.

De griffier,

De voorzitter,

N. Dupont

P. Nihoul