



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 95/2026
van 10 september 2026
Rolnummer : 8502**

In zake : de prejudiciële vragen betreffende artikel 91 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 90, eerste lid, 8° en 10°, en 93bis, 1°, van hetzelfde Wetboek, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters Joséphine Moerman en Pierre Nihoul, en de rechters Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin en Frank Fleerackers, bijgestaan door griffier Nicolas Dupont, onder voorzitterschap van voorzitster Joséphine Moerman,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij arrest van 24 juni 2025, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 juni 2025, dat is verbeterd bij arrest van 9 september 2025, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 11 september 2025, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vragen gesteld :

« - Schenden de bepalingen van artikel 91 WIB 92, samen gelezen met artikel 90, 8° WIB 92, artikel 90, 10° WIB 92 en artikel 93bis, 1° WIB 92, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in die zin begrepen, dat artikel 90, 8° WIB 92 moet worden toegepast op de volledige meerwaarde die wordt verwezenlijkt op een onroerend goed waar de eigen woning van de belastingplichtige is gevestigd, wanneer wordt vastgesteld dat de verkoopwaarde van het gebouw lager is dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel, zodat de belastingplichtige door de toepassing van artikel 90, 8° WIB 92, in plaats van artikel 90, 10° WIB 92 geen recht heeft op de belastingvrijstelling van de meerwaarde op de eigen woning zoals voorzien in artikel 93bis, 1° WIB 92, en dit zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat.

- Schenden de bepalingen van artikel 91 WIB 92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in die zin begrepen dat artikel 90, 8° WIB 92 moet worden toegepast op de volledige meerwaarde die wordt verwezenlijkt op gronden waarop gebouwen zijn opgetrokken waarvan

de verkoopwaarde lager is dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel, zonder dat er in de wettekst of in de parlementaire voorbereiding ervan, een objectieve en redelijk verantwoorde motivering werd gegeven waarom deze grens op 30 % werd bepaald, en er een ongerechtvaardigde discriminatie ontstaat, ook in de wijze van berekening van de meerwaarde, tussen belastingplichtigen die net boven of net onder deze 30 % grens vallen ».

Memories zijn ingediend door :

- Francis Missault en Mercedes Van Volcem, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Michel Maus, advocaat bij de balie te Gent;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door mr. Carmenta Decordier en mr. Tine Bricout, advocates bij de balie te Gent.

Bij beschikking van 3 juni 2026 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers Frank Flerackers en Emmanuelle Bribosia te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen was, dat geen terechtzitting zou worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek om te worden gehoord, zou hebben ingediend, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten na die termijn zouden worden gesloten en de zaak in beraad zou worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, 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 appellanten voor het verwijzende rechtscollege verkopen op 4 juni 2015 een onroerend goed dat zij, samen met een vennootschap waarvan zij de bestuurders zijn, op 4 februari 2011 hadden gekocht en waarvan een van de gebouwen werd gebruikt als hun gezinswoning. In hun belastingaangifte voor het aanslagjaar 2016 maken zij geen melding van enige meerwaarde gerealiseerd naar aanleiding van de verkoop van het onroerend goed. De belastingadministratie is echter van oordeel dat de gerealiseerde meerwaarde op grond van de artikelen 90, eerste lid, 8°, en 91 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) belastbaar is. Volgens de administratie was de verkoopwaarde van de gebouwen op het onroerend goed immers lager dan 30 % van de globale verkoopprijs van het goed.

Na afwijzing van hun bezwaren bij de administratie dienen de appellanten voor het verwijzende rechtscollege een verzoekschrift in bij de Rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge. Op basis van het verslag van een gerechtsdeskundige oordeelt de Rechtbank dat de gerealiseerde meerwaarde wel degelijk belastbaar is.

Tegen de beslissing van de Rechtbank van eerste aanleg stellen de appellanten voor het verwijzende rechtscollege vervolgens hoger beroep in bij het Hof van Beroep te Gent. Het Hof van Beroep stelt vast dat de verkoopwaarde van de gebouwen bij de verkoop van het onroerend goed lager was dan 30 % van de verkoopprijs van het onroerend goed in zijn geheel, en is van oordeel dat het verkochte onroerend goed, op grond van artikel 91 van het WIB 1992, moet worden gelijkgesteld met een ongebouwd onroerend goed, waarop de regeling van de meerwaardebelasting vervat in artikel 90, eerste lid, 8°, van het WIB 1992 van toepassing is. Daar de appellanten voor het verwijzende rechtscollege meerdere grondwettigheidsproblemen aanvoeren, acht het Hof van Beroep het

nodig om, alvorens ten gronde uitspraak te doen, de hiervoor weergegeven prejudiciële vragen te stellen aan het Hof.

III. *In rechte*

- A -

A.1. De Ministerraad is allereerst van mening dat het antwoord op de prejudiciële vragen niet nuttig is voor de oplossing van het geschil dat hangende is voor het verwijzende rechtscollege en dat die vragen bijgevolg geen antwoord behoeven. Hij doet gelden dat het verwijzende rechtscollege in de prejudiciële vragen uitgaat van de situatie waarin de belastingplichtigen hun eigen woning verkopen, terwijl de situatie van de appellanten voor dat rechtscollege niet terug te brengen is tot dat uitgangspunt. Hij wijst erop dat het domein dat de appellanten hebben verkocht een omvang had van meer dan één hectare, dat er zich twee gebouwen op bevonden en dat het domein niet alleen een tuin, maar ook twee grote parken bevatte. Wat de gebouwen betreft, wijst hij erop dat één ervan werd gebruikt als gezinswoning van de belastingplichtigen en dat het andere gebouw oorspronkelijk was bedoeld als kantoorruimte voor de advocatenvennootschap van de belastingplichtigen, maar dat het later werd verhuurd als vakantiewoning. Hij is van mening dat derhalve niet kan worden gesteld dat het onroerend goed louter heeft gediend als gezinswoning van de belastingplichtigen. Bovendien hadden de belastingplichtigen het domein aangekocht samen met een vennootschap en werd dat domein verkocht als projectgrond, waarbij het al op het ogenblik van de verkoop duidelijk was dat alle bestaande gebouwen zouden worden afgebroken. De vastgoedmakelaar die het domein heeft gekocht had immers de bedoeling 89 assistentiewoningen erop te bouwen.

A.2. In zoverre het Hof van oordeel zou zijn dat de prejudiciële vragen toch een antwoord behoeven, voert de Ministerraad aan dat de in die vragen vermelde categorieën van belastingplichtigen, meer bepaald, enerzijds, de belastingplichtigen die een onroerend goed verkopen waarbij de waarde van de eigen woning meer dan 30 % van de totale waarde van het onroerend goed bedraagt en, anderzijds, de belastingplichtigen die een onroerend goed verkopen waarbij de waarde van de eigen woning minder dan 30 % van de totale waarde van het onroerend goed bedraagt, onvoldoende vergelijkbaar zijn. Wanneer de eigen woning wordt verkocht en de waarde van die woning minder dan 30 % bedraagt van de totale waarde van het onroerend goed, dan is het gebouw volgens hem bijzaak ten opzichte van de grond en kan de gerealiseerde meerwaarde bij die verkoop volgens hem bezwaarlijk worden beschouwd als een meerwaarde op de verkoop van een gebouwd onroerend goed. Wanneer daarentegen de eigen woning wordt verkocht en de waarde van die woning meer dan 30 % bedraagt van de totale waarde van het onroerend goed, is niet het gebouw, maar de grond bijzaak en kan de gerealiseerde meerwaarde bij die verkoop worden beschouwd als een meerwaarde op de verkoop van een gebouwd onroerend goed. Uit de in artikel 93bis, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) gebruikte woorden « overdracht onder bezwarende titel van de woning » leidt hij af dat de wetgever met de in die bepaling vervatte vrijstelling geenszins de nadruk wou leggen op de grond waarop de woning staat. De Ministerraad is aldus van mening dat het voorwerp van de verkoop in beide situaties niet vergelijkbaar is.

A.3. In zoverre het Hof van oordeel zou zijn dat de in de prejudiciële vragen bedoelde categorieën van belastingplichtigen voldoende vergelijkbaar zijn, dan zijn de in die vragen beoogde verschillen in behandeling volgens hem redelijk verantwoord.

A.4.1. Met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag doet de Ministerraad gelden dat de wetgever met de bepalingen vervat in artikel 90, eerste lid, 8° en 10°, van het WIB 1992, enerzijds, betwisting heeft willen voorkomen over de vraag wat al dan niet buiten het normale beheer van het privévermogen valt, door te voorzien in objectieve criteria, en, anderzijds, speculatie in de vastgoedsector heeft willen tegengaan. Hij wijst erop dat aanvankelijk alleen de ongebouwde onroerende goederen in aanmerking werden genomen voor het bepalen van de meerwaardebelasting (artikel 90, eerste lid, 8°, van het WIB 1992) en dat de regeling voor de gebouwde onroerende goederen pas later is ingevoerd (artikel 90, eerste lid, 10°, van het WIB 1992). Hij vervolgt dat het in dat kader noodzakelijk was om een duidelijk onderscheid te maken tussen de ongebouwde en de gebouwde onroerende goederen, onder meer om misbruiken te voorkomen. Om die reden heeft de wetgever de grens van 30 % ingevoerd (artikel 91 van het WIB 1992). Zodoende heeft de wetgever volgens hem onder meer willen voorkomen dat er op een ongebouwd onroerend goed alsnog een gebouw wordt opgetrokken met de bedoeling de meerwaardebelasting te ontlopen. De wetgever heeft daarbij gekozen voor een forfaitaire grens, waarbij geen opsplitsing dient te gebeuren tussen het gebouwde onroerend goed en het ongebouwde onroerend goed, waardoor

de volledige meerwaarde wordt belast onder hetzelfde stelsel. Met die forfaitaire grens heeft de wetgever, volgens de Ministerraad, betwistingen willen voorkomen met betrekking tot een opsplitsing tussen het gebouw en de grond, en heeft hij willen voorkomen dat de belastingplichtige op dat vlak bewijsstukken dient voor te leggen die vervolgens door de belastingadministratie dienen te worden gecontroleerd. Een vrijstelling voor de eigen woning in de door artikel 91 van het WIB 1992 beoogde situaties zou volgens hem de deur openzetten voor misbruiken.

A.4.2. De Ministerraad doet gelden dat artikel 91 van het WIB 1992, dat de grens van 30 % bevat, een toepassing vormt van het adagium *accessorium sequitur principale* (de bijzaak volgt de hoofdzaak). Een gebouw staat steeds op een grond, maar de waarde van dat gebouw is in sommige gevallen verwaarloosbaar ten aanzien van de waarde van de grond, waardoor het volgens hem noodzakelijk is om een duidelijke grens te bepalen. Hij is daarbij van mening dat de wetgever bij het uitwerken van een bijzondere fiscale regeling de diversiteit van verschillende situaties op een benaderende en vereenvoudigde wijze mag regelen, daar het onmogelijk is om met de bijzonderheden van elke afzonderlijke situatie rekening te houden.

A.4.3. De Ministerraad besluit dat de in artikel 91 van het WIB 1992 vervatte grens van 30 % een objectief criterium is en dat het in de eerste prejudiciële vraag beoogde verschil in behandeling pertinent en evenredig is ten aanzien van de door de wetgever nagestreefde doelstellingen.

A.5.1. Met betrekking tot de tweede prejudiciële vraag doet de Ministerraad gelden dat artikel 91 van het WIB 1992 steunt op het uitgangspunt dat onroerende goederen waarvan de gebouwen slechts een minieme waarde vertegenwoordigen van de totale waarde van het goed, fiscaal behandeld dienen te worden als ongebouwde onroerende goederen en dit overeenkomstig het beginsel *accessorium sequitur principale*. In het licht van dat uitgangspunt is het volgens hem pertinent en redelijk om te voorzien in een grens van 30 %, aan de hand waarvan op een objectieve en voorzienbare wijze kan worden bepaald of de waarde van het gebouw al dan niet als verwaarloosbaar dient te worden beschouwd ten opzichte van de totale waarde van het onroerend goed. Hij is van mening dat een lagere grens onevenredig zou zijn ten aanzien van de doelstelling om grondspeculatie tegen te gaan. Hij wijst er nog op dat het gebruik van een grens toelaat betwistingen te voorkomen.

A.5.2. Uit de rechtspraak van het Hof leidt de Ministerraad bovendien af dat de fiscale wetgever vermog te werken met een forfaitaire grens in de gevallen waarin de beoogde doeltreffendheid van de fiscale maatregel en de eraan verbonden administratieve kosten hem verhinderen rekening te houden met het feit dat de belastingplichtigen zich in de meest diverse situaties bevinden. De fiscale wetgever vermog aldus de diversiteit van de situaties op te vangen in algemene categorieën.

A.6.1. Met betrekking tot de eerste prejudiciële vraag doen de appellanten voor het verwijzende rechtscollege gelden dat niet kan worden betwist dat de in het geding zijnde bepalingen eenzelfde categorie van personen, zijnde belastingplichtigen met een eigen woning, ongelijk behandelen: in het ene geval wordt de meerwaarde die wordt gerealiseerd op de eigen woning fiscaal vrijgesteld, terwijl in het andere geval geen vrijstelling geldt. Volgens hen bestaat er voor dat verschil in behandeling geen redelijke verantwoording.

A.6.2. De appellanten voor het verwijzende rechtscollege zijn van mening dat niet alleen artikel 91, maar ook artikel 93bis van het WIB 1992 voorziet in een afwijking van de in artikel 90, eerste lid, 10°, van dat Wetboek vervatte regeling. Zij zijn van mening dat uit de parlementaire voorbereiding van de artikelen 91 en 93bis van het WIB 1992 en uit het verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 20 december 1996 « houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie » volgt dat de eigen woning van de belastingplichtige van meerwaardebelasting is vrijgesteld. Er anders over oordelen roept volgens hen een verschil in behandeling in het leven dat niet verantwoord is.

Volgens de appellanten voor het verwijzende rechtscollege vormt artikel 91 van het WIB 1992 een antimisbruikbepaling waarmee de wetgever heeft beoogd te voorkomen dat onroerende goederen waarop gebouwen staan met een geringe waarde, zoals een loods, een serre of een vervallen gebouw, zouden worden uitgesloten van de meerwaarderegeling op gronden. Zij wijzen erop dat in de parlementaire voorbereiding in dat kader niet wordt verwezen naar de eigen woning van de belastingplichtige.

A.7. Met betrekking tot de tweede prejudiciële vraag betogen de appellanten voor het verwijzende rechtscollege dat de wetgever de grens van 30 % niet heeft gemotiveerd of toegelicht. Zij leiden daaruit af dat die grens willekeurig is en discriminatie in het leven roept. Met verwijzing naar het arrest van het Hof nr. 117/2025 van 18 september 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.117) doen zij gelden dat uit het feit dat een belastingplichtige een onroerend goed verkoopt waarvan de verkoopwaarde van de gebouwen lager is dan 30 % van de totale waarde

van het goed, op zich niet kan worden afgeleid dat de belastingplichtige misbruik pleegt. Volgens hen kan er geen sprake zijn van misbruik wanneer een bouwgrond waarop een goed onderhouden woning staat, door omstandigheden zoals de sterke stijging van de grondprijzen, in waarde stijgt waarbij de verkoopwaarde van het gebouw lager wordt dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel.

- B -

B.1. De prejudiciële vragen betreffen de artikelen 90, eerste lid, 8° en 10°, 91 en 93*bis*, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) en hebben betrekking op de voorwaarden waaronder de bij de verkoop van een gebouwd onroerend goed gerealiseerde meerwaarde aan belasting wordt onderworpen in de inkomstenbelastingen.

B.2.1. De artikelen 90, eerste lid, 8° en 10°, 91 en 93*bis*, 1°, van het WIB 1992, in de versie ervan zoals van toepassing op het bodemgeschil, bepalen :

« Art. 90. Diverse inkomsten zijn :

[...]

8° meerwaarden op in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of op andere zakelijke rechten dan een recht van erfpacht of van opstal of dan een gelijkaardig onroerend recht met betrekking tot zulke onroerende goederen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt, ingeval :

a) die goederen onder bezwarende titel zijn verkregen en zijn vervreemd binnen acht jaar na de datum van de authentieke akte waarbij de verkrijging is vastgesteld of, bij gebrek aan authentieke akte, na de datum waarop enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen;

b) die goederen bij schenking onder levenden zijn verkregen en zijn vervreemd binnen drie jaar na de akte van schenking en binnen acht jaar na de datum van de authentieke akte van verkrijging onder bezwarende titel door de schenker of, bij gebrek aan authentieke akte, na de datum waarop enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging onder bezwarende titel door de schenker is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen;

[...]

10° meerwaarden die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt op in België gelegen gebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke goederen, met uitzondering van het recht van erfpacht, het recht van opstal of een gelijkaardig onroerend recht, ingeval :

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

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

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

Onder datum van verkrijging of vervreemding moet worden verstaan :

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

« Art. 91. In afwijking van artikel 90, 10°, is artikel 90, 8°, van toepassing op de meerwaarden verwezenlijkt op gronden waarop gebouwen zijn opgetrokken waarvan de verkoopwaarde lager is dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel ».

« Art. 93bis. In afwijking van artikel 90, 10°, zijn niet belastbaar, de meerwaarden vastgesteld ter gelegenheid van :

1° een overdracht onder bezwarende titel van de woning die gedurende een ononderbroken periode van ten minste 12 maanden die de maand van de vervreemding voorafgaat, de eigen woning is geweest van de belastingplichtige. Evenwel mag tussen de periode van ten minste 12 maanden en de maand van vervreemding nog een periode van maximaal 6 maanden liggen, gedurende dewelke de woning niet in gebruik mag zijn genomen; ».

B.2.2. Oorspronkelijk was de belasting op meerwaarden beperkt tot ongebouwde onroerende goederen (artikel 90, eerste lid, 8°, van het WIB 1992). Het koninklijk besluit van 20 december 1996 « houdende diverse fiscale maatregelen, met toepassing van de artikelen 2, § 1, en 3, § 1, 2° en 3°, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie » (hierna : het koninklijk besluit van 20 december 1996), bekrachtigd bij artikel 2 van de wet van 13 juni 1997 « tot bekrachtiging van de koninklijke besluiten genomen met toepassing van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie, en de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke

pensioenstelsels » (hierna : de wet van 13 juni 1997), heeft die meerwaardebelasting uitgebreid tot gebouwde onroerende goederen.

B.2.3. De in het geding zijnde artikelen 90, eerste lid, 8°, en 91 van het WIB 1992 zijn initieel ingevoerd bij de artikelen 5 en 6 van de wet van 15 juli 1966 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen » (hierna : de wet van 15 juli 1966). De in het geding zijnde artikelen 90, eerste lid, 10°, en 93*bis*, 1°, zijn ingevoerd bij de artikelen 13 en 16 van het koninklijk besluit van 20 december 1996, bekrachtigd bij de wet van 13 juni 1997.

De parlementaire voorbereiding van de wet van 15 juli 1966 vermeldt :

« In het thans bestaande regime ontsnappen dus de winsten, die soms buitensporig zijn, door sommige belastingplichtigen bij de vervreemding van ongebouwde onroerende goederen behaald, aan elke belasting, alhoewel de meerwaarde van die onroerende goederen meestal voortkomen van door de gemeenschap gefinancierde infrastructuurwerken, van investeringen – soms met de financiële hulp van openbare besturen – verricht door privé-ondernemingen of van andere omstandigheden die het onroerende spaarwezen bijzonder ten goede komen; bovendien zet deze toestand onbetwistbaar aan tot grondspeculatie.

Om deze tweevoudige reden oordeelt de Regering het nodig de belasting van onroerende meerwaarden weliswaar niet te veralgemenen, maar toch maatregelen te treffen om de grondspeculatie af te remmen waardoor tezelfdertijd bepaalde kapitalen als het ware terug naar het roerend spaarwezen zouden worden gericht » (*Parl. St.*, Kamer, 1965-1966, nr. 198/1, p. 12).

« De maatregelen tegen de grondspeculatie, gaan uit van het streven naar fiscale rechtvaardigheid en tevens van het verlangen om een einde te maken aan de wilde stijging van de bouwgrondprijzen » (*Parl. St.*, Senaat, 1965-1966, nr. 284, p. 4).

Het verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 20 december 1996 vermeldt :

« Er wordt voorgesteld de onroerende goederen, met uitzondering van de woning van de belastingplichtige, te doen bijdragen in het door de Regering gestelde doel, enerzijds, door het optrekken van de verhogingscoëfficiënt van de in de personenbelasting belastbare kadastrale inkomens en, anderzijds, door het uitbreiden van de bestaande belasting op meerwaarden op gronden tot de gebouwde onroerende goederen » (Verslag aan de Koning, *Belgisch Staatsblad*, 31 december 1996, p. 32635).

« Er wordt voorgesteld de huidige belastingheffing van meerwaarden op gronden verwezenlijkt door natuurlijke personen in het kader van het beheer van hun privé-patrimonium of door bepaalde rechtspersonen, uit te breiden tot de gebouwde onroerende goederen » (*ibid.*, p. 32641).

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

B.3.1. De Ministerraad voert aan dat het antwoord op de prejudiciële vragen niet nuttig is voor de oplossing van het bodemgeschil en dat die vragen bijgevolg geen antwoord behoeven.

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

B.3.3. Uit de prejudiciële vragen volgt dat het Hof wordt verzocht zich uit te spreken over de grondwettigheid van de meerwaardebelasting op ongebouwde en gebouwde onroerende goederen, wanneer de gerealiseerde meerwaarde van een gebouwd onroerend goed moet worden belast als een ongebouwd onroerend goed omdat het gebouw een verkoopwaarde vertegenwoordigt die lager is dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel. Door de gelijkstelling met een ongebouwd onroerend goed kan geen rekening worden gehouden met de belastingvrijstelling voor de eigen woning zoals bepaald in artikel 93*bis*, 1°, van het WIB 1992, terwijl die belastingvrijstelling voor de eigen woning wel geldt wanneer de gerealiseerde meerwaarde van een gebouwd onroerend goed niet moet worden belast als een ongebouwd onroerend goed. Ook dient het Hof zich uit te spreken over de grondwettigheid van de grens van 30 %.

De in het bodemgeschil gerealiseerde meerwaarde is het resultaat van een overdracht onder bezwarende titel binnen vijf jaar na datum van verkrijging van een gebouwd onroerend goed onder bezwarende titel.

Het Hof beperkt zijn onderzoek tot die hypothese.

B.3.4. Uit het verwijzingsarrest kan niet worden besloten dat het antwoord op de prejudiciële vragen niet nuttig zou zijn voor de oplossing van het bodemgeschil. Een bevestigend antwoord van het Hof zou immers gevolgen kunnen hebben voor de opgelegde aanslagen in de inkomstenbelastingen die de appellanten in het bodemgeschil verschuldigd zijn voor het aanslagjaar 2016.

B.3.5. Het Hof verwerpt de exceptie.

Ten gronde

B.4.1. Met de eerste prejudiciële vraag wenst het verwijzende rechtscollege van het Hof te vernemen of artikel 91 van het WIB 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 90, eerste lid, 8° en 10°, en 93bis, 1°, van het WIB 1992, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, door de meerwaardebelasting te berekenen « op de volledige meerwaarde die wordt verwezenlijkt op een onroerend goed waar de eigen woning van de belastingplichtige is gevestigd, wanneer wordt vastgesteld dat de verkoopwaarde van het gebouw lager is dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel, zodat de belastingplichtige door de toepassing van artikel 90, [eerste lid, 8°, van het WIB 1992], [...] geen recht heeft op de belastingvrijstelling van de meerwaarde op de eigen woning zoals voorzien in artikel 93bis, 1°[, van het WIB 1992], en dit zonder dat daarvoor een objectieve en redelijke verantwoording bestaat ».

Met de tweede prejudiciële vraag wenst het verwijzende rechtscollege van het Hof te vernemen of artikel 91 van het WIB 1992 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt, door de grens van de verkoopwaarde van de gebouwen vast te leggen op 30 % van de verkoopprijs van het geheel « zonder dat er in de wettekst of in de parlementaire voorbereiding ervan, een objectieve en redelijk verantwoorde motivering werd gegeven waarom deze grens op 30 % werd bepaald ».

B.4.2. Wanneer een gebouwd onroerend goed, met toepassing van artikel 91 van het WIB 1992, moet worden gelijkgesteld met een ongebouwd onroerend goed, kan artikel 93bis, 1°, van het WIB 1992 niet meer worden toegepast. Die gelijkstelling wekt immers de schijn dat er geen gebouw is en dat het bijgevolg niet mogelijk is het onroerend goed te bewonen.

Beide prejudiciële vragen hebben betrekking op de bestaanbaarheid van artikel 91 van het WIB 1992 met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wat betreft de gelijkstelling van gebouwde onroerende goederen met ongebouwde onroerende goederen, waardoor beide vragen gezamenlijk worden behandeld.

B.5. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

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.6. In fiscale zaken beschikt de wetgever over een ruime beoordelingsvrijheid. Dat is met name het geval wanneer hij de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen bepaalt van de belastingen waarin hij voorziet. De bevoegdheid om in uitzonderingen op bepaalde meerwaardebelastingen te voorzien, is inherent aan de belastingbevoegdheid. Het komt de wetgever toe de nadere regels en de voorwaarden van die meerwaardebelasting te bepalen. Het staat niet aan het Hof te oordelen over de opportuniteit of de wenselijkheid van die meerwaardebelasting. De maatschappelijke keuzes die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever. Het Hof vermag dergelijke beleidskeuzes, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij onredelijk zouden zijn.

B.7. In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert, zijn de beoogde categorieën van personen, te weten de belastingplichtigen die een gebouwd onroerend goed, dat als eigen woning wordt beschouwd, verkopen waarbij de verkoopwaarde meer dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel bedraagt en, anderzijds, de belastingplichtigen die een gebouwd onroerend goed, dat als eigen woning wordt beschouwd, verkopen waarbij de verkoopwaarde minder dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel bedraagt, voldoende met elkaar vergelijkbaar.

Verschil en niet-vergelijkbaarheid mogen niet worden verward. De omstandigheid dat de belastingplichtigen, wanneer zij een gebouwd onroerend goed, dat als eigen woning wordt beschouwd, verkopen waarvan de verkoopwaarde minder of meer dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel bedraagt, belastingen verschuldigd zijn op twee verschillende soorten diverse inkomsten, te weten de meerwaarden op gebouwde onroerende goederen met inbegrip van de fiscale vrijstelling voor de eigen woning en de meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen, kan weliswaar een element zijn in de beoordeling van een verschil in behandeling, maar zij kan niet volstaan om tot de niet-vergelijkbaarheid te besluiten, anders zou de toetsing aan het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie van elke inhoud worden ontdaan.

B.8. Het verschil in behandeling berust op een objectief criterium, namelijk de vaststelling of de meerwaarde is gerealiseerd op een gebouwd onroerend goed, dan wel een ongebouwd onroerend goed, waarbij als ongebouwd onroerend goed ook worden beschouwd de gebouwde onroerende goederen waarvan de verkoopwaarde van de gebouwen lager is dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel.

B.9.1. De reden waarom de grens van 30 % is gekozen, wordt niet vermeld in de parlementaire voorbereiding, maar het Hof zou niet tot de schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie kunnen besluiten om de enkele reden dat uit de parlementaire voorbereiding niet de redelijke verantwoording van een verschil in behandeling zou blijken. De vaststelling dat een dergelijke verantwoording niet in de parlementaire voorbereiding is vermeld, sluit niet uit dat aan een maatregel een doelstelling van algemeen belang ten grondslag kan liggen die het eruit voortvloeiende verschil in behandeling in redelijkheid kan verantwoorden.

B.9.2. Het in het geding zijnde artikel 91 van het WIB 1992 is initieel ingevoerd bij artikel 6 van de wet van 15 juli 1966, dat artikel 67*bis* van het WIB 1964 is geworden.

De parlementaire voorbereiding bij de wet van 15 juli 1966, vermeldt :

« Dit wetsontwerp heeft tot doel de verbintenissen na te leven die de Regering op het gebied van de directe belastingen heeft aangekondigd [...].

Zij hebben betrekking :

[...]

op de bestrijding van de grondspeculaties, door het belasten van de meerwaarden op de ongebouwde onroerende goederen » (*Parl. St.*, Kamer, 1965-1966, nr. 198/1, p. 1).

« Om elke betwisting te vermijden met betrekking tot grond met gebouwen (bijvoorbeeld : landbouwgrond met loods voor dieren en materieel; tuinbouwgrond met serre of bergplaats voor gereedschappen; bouwgrond met vervallen of tot afbraak bestemd gebouw), [...] is er bepaald :

1° dat met ongebouwde onroerende goederen zullen worden gelijkgesteld : grond waarop gebouwen zijn opgetrokken waarvan de verkoopwaarde minder bedraagt dan 30 t.h. van de totale verkoopprijs; » (*ibid.*, pp. 13-14).

« Voor grond met gebouwen van weinig belang of die, t.o.v. de totale waarde van het onroerend goed, weinig waarde hebben, zou de splitsing van de verkoopprijs tussen de prijs van de grond en die van de gebouwen ontegensprekelijk een bron van betwistingen en misbruiken zijn, die moet worden vermeden » (*ibid.*, p. 21).

Uit de voormelde parlementaire voorbereiding blijkt dat het vastleggen van de grens van 30 % ertoe strekt grondspeculatie te bestrijden en tegelijk een duidelijk criterium te kiezen waardoor betwistingen en misbruik kunnen worden vermeden.

Dit zijn legitieme doelstellingen.

B.10.1. Het in geding zijnde artikel 93*bis*, 1°, van het WIB 1992 is ingevoerd bij artikel 16 van het koninklijk besluit van 20 december 1996. Het verslag aan de Koning bij dit koninklijk besluit vermeldt :

« Het woonhuis van de belastingplichtige waarvoor hij kan genieten van de in artikel 16 WIB 92 vermelde woningaftrek gedurende de periode begrepen tussen 1 januari van het jaar dat voorafgaat aan dat in de loop waarvan de vervreemding heeft plaatsgehad en de datum daarvan wordt door deze maatregel niet beoogd.

In geval van vervreemding van een geheel bestaande uit gebouwde en ongebouwde onroerende goederen, zal de meerwaarde vastgesteld worden volgens de regels van toepassing op de gebouwde onroerende goederen, behalve in het geval dat de verkoopwaarde van de gebouwen lager is dan 30 pct. van de verkoopprijs van het geheel. In deze hypothese zal de meerwaarde verwezenlijkt op het geheel, vastgesteld worden volgens de regels van toepassing op de ongebouwde onroerende goederen » (Verslag aan de Koning, *Belgisch Staatsblad*, 31 december 1996, p. 32642).

De parlementaire voorbereiding bij de wet van 13 juni 1997, dat het koninklijk besluit van 20 december 1996 heeft bekrachtigd, vermeldt :

« Goederen waarop de bepaling [de meerwaardebelasting] van toepassing is :

gebouwde onroerende goederen, met uitzondering van het woonhuis in de zin van artikel 16 van het WIB wanneer het in die hoedanigheid werd bewoond tijdens een periode die ten minste het deel van het jaar dat aan de vervreemding voorafgaat plus het volledige voorgaande jaar omvat » (*Parl. St.*, Kamer, 1996-1997, nr. 925/8, p. 8).

B.10.2. Het verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 20 december 1996 vermeldt :

« Artikel 2, § 1, van de wet van 26 juli 1996 strekkende tot realisatie van de budgettaire voorwaarden tot deelname van België aan de Europese Economische en Monetaire Unie die Uwe Majesteit bepaalde machten toekent, luidt als volgt :

‘ § 1. Teneinde de toetreding van België tot de Europese Economische en Monetaire Unie mogelijk te maken en artikel 104C van het Verdrag betreffende de Europese Unie alsmede artikel 1 van het bijgevoegd Protocol betreffende de procedure bij buitensporige tekorten na te leven, kan de Koning bij een in Ministerraad overlegd besluit de in artikel 3 bedoelde maatregelen [I. maatregelen betreffende de ondernemingen en II. maatregelen betreffende de onroerende goederen] nemen. ’ » (Verslag aan de Koning, *Belgisch Staatsblad*, 31 december 1996, p. 32635).

Het mogelijk maken van de toetreding van België tot de Europese Economische Ruimte is een legitieme doelstelling.

B.10.3. Artikel 93*bis*, 1^o, van het WIB 1992 voorziet evenwel in een uitzondering op de belastbaarheid van de gerealiseerde meerwaarde bij overdracht onder bezwarende titel van een gebouwd onroerend goed wanneer het een eigen woning betreft. De wetgever was immers van oordeel dat het bezitten van een eigen woning veelal niet is bedoeld om te speculeren en beantwoordt aan een basisbehoefte.

B.11.1. Gelet op de ruime beoordelingsvrijheid waarover hij beschikt, vermocht de wetgever te beslissen de grens van de verkoopwaarde van een gebouw om gebouwde onroerende goederen gelijk te stellen met ongebouwde onroerende goederen vast te stellen op 30 %. De belastingwetgever kan geen rekening houden met de bijzonderheden van elk gegeven geval. Meer bepaald moet hij kunnen gebruikmaken van categorieën die, noodzakelijkerwijs,

de verscheidenheid van toestanden slechts met een zekere graad van benadering opvangen, waarbij de keuze van een percentage ertoe noopt ergens een grens te trekken.

De belastingwetgever kon redelijkerwijs ervan uitgaan dat het risico op grondspeculatie en betwistingen bijzonder hoog was voor gebouwde onroerende goederen waarvan de verkoopwaarde van het gebouw lager is dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel, en dat die gebouwde onroerende goederen dus fiscaal moesten worden behandeld als ongebouwde onroerende goederen.

De wetgever kon eveneens oordelen dat het aangewezen was het niet mogelijk te maken de belastingvrijstelling voor de eigen woning (artikel 93*bis*, 1°, van het WIB 1992) toe te passen, aangezien het speculatieve aspect de bovenhand krijgt op de gebruikelijke bescherming van de eigen woning, gelet op de bedragen die op het spel staan. Die beoordeling is niet kennelijk verkeerd.

B.11.2. Artikel 91 van het WIB 1992 heeft overigens geen onredelijke gevolgen, aangezien artikel 101, § 2, van het WIB 1992 bepaalt dat de verkrijgingsprijs van het gebouwd onroerend goed wordt verhoogd met 25 % forfaitaire kosten of met de werkelijk gedragen kosten van verkrijging indien deze meer dan 25 % bedragen en met 5 % voor elk jaar « dat is verlopen tussen de data waarop het goed respectievelijk is verkregen en de vervreemding ervan is vastgesteld », evenals met de kosten van werken, uitgevoerd door geregistreerde aannemers, waardoor de werkelijke grens van de verkoopwaarde van de gebouwen van 30 % *de facto* lager ligt.

Bovendien kunnen het maximaal belasten van de gerealiseerde meerwaarde op de gebouwde onroerende goederen en het vermoeden van grondspeculatie worden vermeden door de overdracht ten bezwarende titel uit te stellen tot vijf jaar na de datum van verkrijging (artikel 90, eerste lid, 10°, van het WIB 1992).

B.12. Artikel 91 van het WIB 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 90, eerste lid, 8° en 10°, en 93*bis*, 1°, van hetzelfde Wetboek, is bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 91 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met de artikelen 90, eerste lid, 8° en 10°, en 93*bis*, 1°, van hetzelfde Wetboek, schendt de artikelen 10 en 11 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 10 september 2026.

De griffier,

De voorzitter,

Nicolas Dupont

Joséphine Moerman