

Rolnummer 4071
Arrest nr. 119/2007 van 19 september 2007

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag over de artikelen 2, 3, § 1, c, en 8, § 1, van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 23 juli 1992 betreffende de gewestbelasting ten laste van bezetters van bebouwde eigendommen en houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen en J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 7 november 2006 in zake de nv « R+V Real Estate Belgium » tegen het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 16 november 2006, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 2, 3, § 1, c, en 8, § 1, van de ordonnantie van 23 juli 1992 van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest betreffende de gewestbelasting ten laste van de bezetters van bebouwde eigendommen en houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen, artikel 170, § 2, van de Grondwet, het artikel 11 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten en artikel 1 van de wet van 23 januari 1989 betreffende de in artikel 110, §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingsbevoegdheid, in die mate dat een gewestelijke belasting wordt ingevoerd ten laste van bepaalde houders van een zakelijk recht of van een recht van gebruik op onroerende eigendommen die niet voor bewoning bestemd zijn terwijl het de gewesten verboden zou zijn belastingen te heffen op de materie die reeds belast wordt door de onroerende voorheffing ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « R+V Real Estate Belgium », met maatschappelijke zetel te 1050 Brussel, Louizalaan 326;

- de Brusselse Hoofdstedelijke Regering.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 27 juni 2007 :

- zijn verschenen :

- . Mr. A. Claes, advocaat bij de balie te Brussel, voor de nv « R+V Real Estate Belgium »;

- . Mr. C. Molitor, tevens *loco* Mr. J. Bourtembourg, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Brusselse Hoofdstedelijke Regering;

- hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en J.-P. Moerman verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

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

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De nv « R+V Real Estate Belgium » is als eigenaar van een kantoorgebouw te Brussel onderworpen aan de belasting van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest ten laste van bezetters van bebouwde eigendommen en houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen. Zij betwist de aanslagen voor de belastingjaren 2000, 2001 en 2002 voor de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

Alvorens uitspraak te doen, stelt de Rechtbank op verzoek van de eisende partij de hiervoor aangehaalde prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

A.1. De partijen zijn het erover eens dat de gewesten geen belastingen kunnen heffen op een materie die reeds het voorwerp uitmaakt van een federale belasting en dat het de gewesten derhalve niet is toegestaan dezelfde materie als de onroerende voorheffing te belasten.

De partijen zijn het ook met elkaar eens dat de belastbare materie het element is dat aanleiding geeft tot de belasting en dat de belastbare materie van de betwiste gewestbelasting erin bestaat eigenaar of houder van zakelijke rechten te zijn van een geheel of een gedeelte van een onroerend goed dat gelegen is op het grondgebied van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest en dat niet bestemd is voor bewoning.

Over de vraag of daarmee dezelfde materie als de onroerende voorheffing wordt belast, lopen de meningen van de partijen uiteen.

A.2. Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter kan uit artikel 251 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) worden afgeleid dat de belastbare materie van de onroerende voorheffing het zakelijk recht op een onroerend goed is en dat zij wordt geheven op het kadastraal inkomen als heffingsgrondslag.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering meent dat de verwijzing naar die bepaling niet relevant is aangezien zij niet de belastbare materie definieert, maar de belastingplichtigen van de onroerende voorheffing aanwijst. Zij leidt daarentegen uit artikel 249 van hetzelfde Wetboek af dat de onroerende voorheffing een belasting is op de inkomsten van onroerende goederen.

A.3. De eisende partij voor de verwijzende rechter verwijst echter naar de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, meer bepaald naar een nota van de vicepremier aan de Commissie voor de Herziening van de Grondwet, waarin de belastbare materie van de onroerende voorheffing werd omschreven als « het feit te beschikken over zakelijke rechten [...] op in België gelegen onroerende goederen ».

Volgens de Brusselse Hoofdstedelijke Regering kan dat uittreksel uit de parlementaire voorbereiding niet als de definitie van de wetgever worden beschouwd. Zij verwijst naar een andere passage uit dezelfde parlementaire voorbereiding waarin de minister van Financiën zegt dat hij geen voorstander is van definities in de tekst van de wet doch de voorkeur geeft aan een jurisprudentiële invulling van de fiscale begrippen.

A.4. Om haar stelling verder kracht bij te zetten, verwijst de eisende partij voor de verwijzende rechter naar de rechtspraak inzake onroerende voorheffing. Allereerst meent zij uit het arrest nr. 74/96 van het Hof te kunnen afleiden dat het al dan niet verwerven van inkomsten van onroerende goederen geen betrekking heeft op de belastbare materie van de onroerende voorheffing maar op de heffingsgrondslag ervan. Daarnaast vermeldt zij een arrest van het Hof van Beroep te Brussel dat haar standpunt bevestigt.

Het laatstgenoemde arrest wordt door de Brusselse Hoofdstedelijke Regering afgedaan als niet relevant omdat het de belastbare materie, zoals de eisende partij voor de verwijzende rechter, definieert aan de hand van artikel 251 van het WIB 1992 dat, zoals hiervoor is uiteengezet (A.2), slechts de belastingplichtigen van de

onroerende voorheffing aanwijst. Voorts zet de Regering uiteen dat in de personenbelasting de inkomsten van onroerende goederen als belastbare inkomsten worden aangemerkt, rekening houdend met de feitelijke toestand van die goederen. Zoals blijkt uit het voormelde arrest van het Hof heeft dit als gevolg dat, indien dat goed niet is bewoond of geen inkomsten oplevert, het kadastraal inkomen dat in aanmerking wordt genomen voor de berekening van de inkomstenbelasting onder bepaalde voorwaarden wordt verminderd. De onroerende voorheffing daarentegen belast het inkomen uit het onroerend goed ongeacht de feitelijke toestand ervan.

A.5. Naar het oordeel van de eisende partij voor de verwijzende rechter mag de heffingsgrondslag op een fictief gegeven steunen (het kadastraal inkomen), maar mag de belastbare materie niet worden gezocht in een wettelijke fictie (namelijk dat het goed wordt geacht inkomsten op te brengen). Zij besluit daaruit dat het eigenaar zijn van een onroerend goed of houder zijn van zakelijke rechten op dat goed de belastbare materie van de onroerende voorheffing uitmaakt, te meer daar de voorwaarde dat het goed inkomsten opbrengt steeds wordt geacht te zijn vervuld en dus louter fictief kan zijn. Die stelling zou overigens door tal van wetgevende initiatieven van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest worden bevestigd.

Voor de Brusselse Hoofdstedelijke Regering volstaat het niet om eigenaar te zijn van een onroerend goed of houder van zakelijke rechten op dat goed opdat de onroerende voorheffing verschuldigd zou zijn. De door de wet voorgeschreven voorwaarde die de belastingschuld doet ontstaan, is dat het goed inkomsten opbrengt. Voor de onroerende voorheffing wordt die voorwaarde geacht te zijn vervuld. De verwijzing naar andere wetgevende initiatieven wordt niet relevant geacht. De Regering haalt in dat verband het arrest nr. 71/96 aan, waarin het Hof zich heeft uitgesproken over een beroep tot vernietiging van de ordonnantie van 13 april 1995 tot wijziging van de ordonnantie van 23 juli 1992 betreffende de onroerende voorheffing.

A.6. In ondergeschikte orde, indien toch het feit eigenaar te zijn van een onroerend goed als de belastbare materie van de onroerende voorheffing zou worden beschouwd, betoogt de Brusselse Hoofdstedelijke Regering dat de belastbare materie van de in het geding zijnde ordonnantie daarmee niet samenvalt omdat zij niet de eigendom belast maar het feit eigenaar te zijn van een niet voor bewoning bestemde woning.

Het louter beperken van een belasting tot een bepaalde categorie van onroerende goederen doet volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter evenwel geen afbreuk aan de vaststelling dat de betwiste belasting dezelfde materie belast als de onroerende voorheffing.

- B -

B.1.1. Artikel 2 van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 23 juli 1992 betreffende de gewestbelasting ten laste van bezetters van bebouwde eigendommen en houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen bepaalt :

« Vanaf het belastingjaar 1993 wordt een jaarlijkse belasting geheven ten laste van de bezetters van bebouwde eigendommen, gelegen op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, en van houders van een zakelijk recht op onroerende eigendommen die niet voor bewoning bestemd zijn. Deze belasting is verschuldigd op basis van de bestaande toestand op 1 januari van het belastingjaar ».

B.1.2. Artikel 3, § 1, van dezelfde ordonnantie bepaalt :

« De belasting is verschuldigd :

a) door ieder gezinshoofd dat een op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest gelegen bebouwde eigendom volledig of gedeeltelijk als eerste of tweede verblijfplaats bewoont;

Volgens deze ordonnantie wordt als gezin beschouwd, ofwel een alleenstaande persoon, ofwel een vereniging van twee of meerdere personen die gewoonlijk in eenzelfde woning verblijven en er in gemeenschap leven. In geval van betwisting over de samenstelling van het gezin kan als bewijsstuk een attest betreffende de samenstelling van het gezin, uitgereikt door het gemeentebestuur, geëist worden;

b) door eenieder die een op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest gelegen bebouwde eigendom volledig of gedeeltelijk betreft, en er voor eigen rekening een al dan niet winstgevendende activiteit uitoefent, inclusief een vrij beroep, en door elke rechtspersoon of feitelijke vereniging die er hun maatschappelijke, administratieve, exploitatie- of bedrijfszetel hebben.

Onder een feitelijke vereniging moet worden begrepen, een groepering van fysieke personen die, op basis van een schriftelijk contract, in eenzelfde gebouw, zich onder elkaar organiseren en de kosten delen, om de gemeenschappelijke diensten te verzekeren tot uitoefening van eenzelfde beroep, en die desgevallend, de winsten die eruit kunnen voortvloeien onder elkaar delen;

c) door de volle eigenaar of, bij gebreke aan een volle eigenaar door de erfpachter, de vruchtgebruiker of de houder van een recht van gebruik van een bebouwde eigendom of van een gedeelte ervan, gelegen op het grondgebied van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, die niet bestemd is voor een in a) hierboven bedoeld gebruik ».

B.1.3. De belastingplichtigen bedoeld in artikel 3, § 1, c), zijn krachtens artikel 8, § 1, van dezelfde ordonnantie per bebouwde eigendom een belasting verschuldigd van 5 euro (6,36 euro vanaf het belastingjaar 2002) per vierkante meter vloeroppervlakte boven de eerste 300 vierkante meter (boven de eerste 2 500 vierkante meter, als het gaat om een oppervlakte die bestemd is voor industriële of ambachtelijke activiteiten). Het bedrag mag evenwel niet meer bedragen dan 14 pct. van het geïndexeerd kadastraal inkomen van de aan de belasting onderworpen oppervlakte.

B.2. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de verenigbaarheid van de voormelde bepalingen met artikel 170, § 2, van de Grondwet, met artikel 11 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten en met

artikel 1 van de wet van 23 januari 1989 « betreffende de in artikel 110 [thans 170], §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingsbevoegdheid ».

Voor het beantwoorden van die vraag neemt het Hof de bevoegdheidverdelende regels in aanmerking zoals zij van kracht waren op het tijdstip waarop de in het geding zijnde ordonnantie werd aangenomen.

B.3. In haar advies over het voorontwerp van de betrokken ordonnantie was de afdeling wetgeving van de Raad van State van oordeel dat artikel 11 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten en het enige artikel van de wet van 23 januari 1989 houdende uitvoering van artikel 110, § 2, tweede lid, van de Grondwet (thans artikel 1 van de wet van 23 januari 1989 « betreffende de in artikel 110 [thans 170], §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingsbevoegdheid ») niet werden geschonden.

Het Hof heeft in zijn arrest nr. 2/94 van 13 januari 1994 twee beroepen tot vernietiging van de in het geding zijnde ordonnantie verworpen. Hoewel daarin de bevoegdheid om de belasting in te voeren niet als zodanig werd betwist, maar enkel de bevoegdheid om in belastingverhogingen te voorzien, heeft het Hof gepreciseerd dat uit artikel 170, § 2, van de Grondwet en het (destijds) enige artikel van de wet van 23 januari 1989 houdende toepassing van die grondwettelijke bepaling blijkt dat de gemeenschappen en de gewesten een eigen fiscale bevoegdheid bezitten, maar dat zij geen belastingen mogen heffen met betrekking tot aangelegenheden die federaal worden belast. Nog steeds luidens het voormelde arrest, houdt dit ook de bevoegdheid in om niet alleen de hoofdbestanddelen van de belasting zelf, maar ook de verhogingen en de intresten te bepalen die er de bijkomende elementen van zijn. Het Hof ziet niet in om welke redenen het er anders over zou oordelen.

B.4.1. Krachtens artikel 170, § 2, tweede lid, van de Grondwet beschikken de gemeenschappen en de gewesten over een eigen fiscale bevoegdheid. Die bepaling kent aan de federale wetgever evenwel de bevoegdheid toe om, wat de fiscale bevoegdheid van de gemeenschappen en de gewesten betreft, de uitzonderingen te bepalen « waarvan de noodzakelijkheid blijkt ». De federale wetgever kan derhalve bepalen welke belastingen niet door de gemeenschappen en de gewesten mogen worden geheven.

B.4.2. Met toepassing van artikel 1, § 2, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, beschikken het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest over de volgende financiële middelen :

- a) de belastingen ingesteld op basis van de bij artikel 170, § 2, van de Grondwet voorgeschreven eigen fiscaliteit;
- b) de niet-fiscale ontvangsten;
- c) de fiscale ontvangsten bedoeld in de voormelde bijzondere wet van 16 januari 1989 (de « gewestelijke belastingen »);
- d) de toegewezen gedeelten van de opbrengst van belastingen en heffingen;
- e) een nationale solidariteitstussenkomst;
- f) de leningen.

B.4.3. Artikel 11, tweede lid, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten bepaalt :

« Onder voorbehoud van de bij deze wet bepaalde gevallen zijn de Gemeenschappen en de Gewesten niet gemachtigd belastingen te heffen op de materies waarop een bij deze wet bedoelde belasting wordt geheven ».

B.4.4. Met toepassing van artikel 170, § 2, tweede lid, van de Grondwet, bepaalt artikel 1 van de wet van 23 januari 1989 :

« In de gevallen die niet voorzien zijn in artikel 11 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, zijn de Raden niet gemachtigd om belastingen te heffen op de materies die het voorwerp uitmaken van een belasting door de Staat, noch opcentiemen te heffen op belastingen en heffingen ten voordele van de Staat, noch kortingen hierop toe te staan ».

B.4.5. Uit wat voorafgaat blijkt dat :

a) aan de gemeenschappen en de gewesten door de Grondwet zelf een eigen fiscale bevoegdheid is toegekend, onder het voorbehoud dat de wet de uitzonderingen waarvan de noodzakelijkheid blijkt, niet heeft bepaald of nadien niet bepaalt;

b) bovendien aan de gemeenschappen en de gewesten de opbrengst van bepaalde federale belastingen alsmede een bijkomende en beperkte fiscale bevoegdheid is toegekend door de bijzondere wet van 16 januari 1989;

c) de gemeenschappen en de gewesten evenwel geen belastingen mogen heffen ten aanzien van materies die het voorwerp zijn van een federale belasting. Zij « kunnen belastingen heffen op de ‘ maagdelijke ’ materies » (*Parl. St.*, Senaat, 1988-1989, nr. 562-2, p. 160).

B.5. Het Hof dient derhalve te onderzoeken of de in het geding zijnde ordonnantie een materie belast die reeds het voorwerp is van een federale belasting.

B.6. De belastbare materie is het element dat aanleiding geeft tot de belasting, de situatie die of het feit dat leidt tot het verschuldigd zijn van de belasting. De belastbare materie onderscheidt zich van de belastbare grondslag, die het bedrag is waarop de belasting wordt berekend. Het is ten aanzien van materies die reeds het voorwerp van een federale belasting uitmaken, dat de gemeenschappen en de gewesten geen nieuwe belastingen mogen heffen.

B.7. De onroerende voorheffing is een zogenaamde « gewestelijke belasting » (artikel 3, eerste lid, 5°, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten).

De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de vrijstellingen en sedert 1 januari 2002 ook de heffingsgrondslag van de onroerende voorheffing te wijzigen (artikel 4, § 2, van dezelfde wet).

B.8. De belastbare materie van de onroerende voorheffing zijn de inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen (artikel 249 van het WIB 1992). De heffingsgrondslag is het kadastraal inkomen. Dat wordt verondersteld overeen te stemmen met de gemiddelde normale, jaarlijkse nettohuur die een onroerend goed volgens de raming van de Administratie van het kadaster zou kunnen opleveren.

B.9. De belastbare materie die door de in het geding zijnde bepalingen wordt beoogd, is het zakelijke recht op een geheel of een gedeelte van een onroerend goed dat is gelegen op het grondgebied van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest. Aangezien die materie door de federale wetgever niet wordt belast, kon het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest ze op geldige wijze belasten.

B.10. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 2, 3, § 1, c, en 8, § 1, van de ordonnantie van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest van 23 juli 1992 betreffende de gewestbelasting ten laste van bezetters van bebouwde eigendommen en houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen schenden niet artikel 170, § 2, van de Grondwet, noch artikel 11 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, noch artikel 1 van de wet van 23 januari 1989 « betreffende de in artikel 110 [thans 170], §§ 1 en 2, van de Grondwet bedoelde belastingsbevoegdheid ».

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 19 september 2007.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts