

Rolnummer 4285
Arrest nr. 86/2008 van 27 mei 2008

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 7, § 1, 2°, c), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en M. Bossuyt, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels en T. Merckx-Van Goey, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 6 september 2007 in zake Arthur De Crucq tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 13 september 2007, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 7, § 1, 2°, c), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, dat voorziet in het belasten van de inkomsten uit onroerende goederen op basis van, in principe, het totale bedrag van de huurprijs en de huurvoordelen (met andere woorden van de werkelijke huurinkomsten) wanneer het verhuurde goed (geheel of gedeeltelijk) wordt gebruikt voor het uitoefenen van de beroepsactiviteit van de huurder, al dan niet bestaanbaar met de beginselen die zijn vastgelegd bij de artikelen 11 en 172 van de Grondwet wanneer men ervan uitgaat dat het op identieke wijze moet worden toegepast op, enerzijds, de eigenaar die zijn goed verhuurt en ervan op de hoogte is dat zijn huurder het geheel of gedeeltelijk zal gebruiken of zal kunnen gebruiken voor het uitoefenen van zijn beroepsactiviteit en, anderzijds, de eigenaar die zijn goed verhuurt maar daarbij verbiedt het te gebruiken voor het uitoefenen van welke beroepsactiviteit ook, of die zijn goed verhuurt zonder te weten dat er een activiteit (die bovendien strafbaar is) zou kunnen worden uitgeoefend door zijn huurder ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Arthur De Crucq, wonende te 4610 Beyne-Heusay, avenue du Pont 6/9;
- de Ministerraad.

Arthur De Crucq heeft een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 16 april 2008 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. Schreiber, tevens *loco* Mr. M. Levaux, advocaten bij de balie te Luik, voor Arthur De Crucq;

. Mr. D. Léonard, advocaat bij de balie te Nijvel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers R. Henneuse en L. Lavrysen 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

In het hangende geschil staat een belastingplichtige tegenover de belastingadministratie in verband met de belasting van de inkomsten uit de verhuur van een appartement : terwijl het goed werd verhuurd om uitsluitend te worden bewoond, heeft de huurder er echter een strafbare beroepswerkzaamheid uitgeoefend die aanleiding heeft gegeven tot een aftrek, door de belastingadministratie, van zijn huurgelden als beroepskosten. De belastingadministratie heeft op de door de eigenaar-verhuurder geïnde huurgelden bijgevolg niet het stelsel bepaald in artikel 7, § 1, 2°, a), van het WIB 1992 (verhoogd kadastraal inkomen), maar wel dat bepaald in artikel 7, § 1, 2°, c), van het WIB 1992 (werkelijke huurprijs en huurvoordelen) toegepast.

De eigenaar-eiser heeft verzocht het Hof te ondervragen, daar hij van mening is dat de toepassing van artikel 7, § 1, 2°, c), van het WIB 1992 op zijn situatie leidt tot een identieke behandeling van, enerzijds, de belastingplichtige die zijn goed heeft verhuurd en perfect kennis had van de beroepswerkzaamheid die zijn huurder in het goed zal uitoefenen en die weet welk belastingstelsel op hem zal worden toegepast en, anderzijds, de belastingplichtige die, te goeder trouw, zijn goed heeft verhuurd en heeft verboden dat daarin een beroepswerkzaamheid wordt uitgeoefend en op wie een onverwacht belastingstelsel wordt toegepast.

De verwijzende rechter heeft dus beslist aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag te stellen.

III. In rechte

- A -

A.1. In zijn memorie is de eiser van mening dat artikel 7, § 1, 2°, c), van het WIB 1992, door personen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden aan hetzelfde belastingstelsel te onderwerpen, een discriminatie bevat waarvoor geen enkele verantwoording bestaat. Die bepaling schendt aldus het beginsel van de gelijkheid van de burgers in fiscale zaken, vervat in de artikelen 11 en 172 van de Grondwet.

A.2.1. In zijn memorie stelt de Ministerraad vast dat het werkelijke gebruik van het gehuurde goed het enige criterium is dat voor de fiscale wetgever van belang is, ongeacht het strafbare karakter van de uitgeoefende beroepswerkzaamheid en ongeacht de goede of kwade trouw van de eigenaar. Het feit dat hij, in de huurovereenkomst, de huurder heeft verboden een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, leidt dus niet tot onderscheiden categorieën ten aanzien van de wil van de wetgever om het werkelijke inkomen te belasten. De vermeende discriminatie of het aangevoerde nadeel dat de eigenaar ondergaat, vloeit alleen voort uit de foutieve niet-uitvoering van de overeenkomst door de huurder, zodat de eigenaar alleen op burgerlijk vlak zal moeten handelen, zonder dat op fiscaal vlak een onderscheid onder eigenaars moet worden gemaakt.

A.2.2. In elk geval is de maatregel objectief verantwoord door de zo goed mogelijke omschrijving van een inkomen dat, in het andere geval, het voorwerp zou moeten uitmaken van een ruwe forfaitaire schatting.

De wetgever heeft het immers billijk en rationeel geacht de werkelijke huurinkomsten te belasten wanneer het mogelijk is om in de boekhouding de huurgelden en –lasten te controleren die werkelijk zijn gedragen door de huurder die het gehuurde goed voor zijn beroepswerkzaamheid gebruikt en die deze als bedrijfskosten aftrekt.

De maatregel is overigens redelijk verantwoord doordat hij elke collusie tussen een eigenaar en een huurder verhindert en doordat hij het mogelijk maakt waardevolle gegevens in te zamelen voor de schattingen met het oog op de verkoop van onroerend goed op het vlak van de registratie- en de successierechten, daar het kadastraal inkomen niet toelaat de economische conjunctuur zo nauwgezet te volgen.

Ook al is de huurovereenkomst zoals te dezen geregistreerd, toch heeft die openbaarheid ten slotte alleen tot doel de veiligheid van de transacties te verzekeren en niet de betrekkingen tussen de belastingplichtigen en de belastingadministratie te regelen, zodat de overeenkomst, ook al is die te goeder trouw gesloten, niet tegenstelbaar is aan de administratie. Indien de registratie van de huurovereenkomst waarin, te goeder trouw, de beroepswerkzaamheid in het gehuurde goed wordt uitgesloten, de eigenaars toestond inkomsten uit de bedrijfshuur aldus te onttrekken aan het natuurlijke belastingstelsel, dan zou hieruit een nieuwe onverantwoorde discriminatie onder eigenaars voortvloeien.

A.3. In zijn memorie van antwoord preciseert de eiser dat de bekritiseerde discriminatie voortvloeit uit de kennis die de eigenaar kan hebben van de aard van het door de huurder overwogen gebruik van het goed.

Overeenkomstig de rechtspraak vereist overigens geen enkele regel van fiscaal recht dat er tegenover de bedrijfskosten altijd een belastbaar inkomen zou bestaan.

Het principe volgens hetwelk het fiscaal recht alleen werkelijke situaties tracht te benaderen, kan ten slotte niet volstaan om een discriminatie onder belastingplichtigen, met schending van de artikelen 11 en 172 van de Grondwet, goed te keuren.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid, met de artikelen 11 en 172 van de Grondwet, van artikel 7, § 1, 2°, c), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

Artikel 7 van het WIB 1992 bepaalt :

« § 1. Inkomsten van onroerende goederen zijn :

[...]

2° voor verhuurde onroerende goederen :

a) voor in België gelegen goederen verhuurd aan een natuurlijke persoon die ze noch geheel, noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid :

- het kadastraal inkomen wanneer het ongebouwde onroerende goederen betreft;
- het kadastraal inkomen verhoogd met 40 pct. wanneer het andere goederen betreft;

[...]

c) het totale bedrag van de huurprijs en de huurvoordelen dat niet lager mag zijn dan het kadastraal inkomen, wanneer het andere in België gelegen ongebouwde onroerende goederen betreft, of het kadastraal inkomen verhoogd met 40 pct. wanneer het andere in België gelegen gebouwde onroerende goederen betreft;

[...] ».

B.2. De verwijzende rechter stelt het Hof een vraag over een mogelijke discriminatie onder belastingplichtigen wanneer artikel 7, § 1, 2°, c), van het WIB 1992 wordt geïnterpreteerd in die zin dat het op identieke wijze van toepassing is op, enerzijds, de

eigenaar die zijn goed verhuurt en ervan op de hoogte is dat de huurder het geheel of gedeeltelijk gebruikt of zal kunnen gebruiken voor zijn beroepsactiviteit en, anderzijds, de eigenaar die zijn goed verhuurt maar daarbij verbiedt het te gebruiken voor het uitoefenen van een beroepsactiviteit, of die zijn goed verhuurt zonder te weten dat er een activiteit (die bovendien strafbaar is) zou kunnen worden uitgeoefend door zijn huurder.

B.3. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing en de feiten van de zaak blijkt dat de prejudiciële vraag betrekking heeft op de situatie van een belastingplichtige die, eigenaar zijnde, een gebouwd onroerend goed had verhuurd – te dezen een appartement – en daarbij in de huurovereenkomst, die werd geregistreerd, uitdrukkelijk het gebruik van het verhuurde goed voor een beroepsactiviteit had uitgesloten.

B.4.1. Wanneer de onroerende inkomsten voortvloeien uit een in België gelegen gebouwd onroerend goed dat wordt verhuurd aan een natuurlijke persoon die het noch geheel, noch gedeeltelijk, gebruikt voor zijn beroepsactiviteit, bepaalt artikel 7, § 1, 2°, a), van het WIB 1992 dat het belastbare bedrag het kadastraal inkomen is, verhoogd met 40 pct.

Wanneer daarentegen de onroerende inkomsten voortkomen uit een in België gelegen gebouwd onroerend goed dat wordt verhuurd aan een natuurlijke persoon die het geheel of gedeeltelijk gebruikt voor zijn beroepsactiviteit, bepaalt artikel 7, § 1, 2°, c), van het WIB 1992 dat het belastbare bedrag het totaalbedrag is van de huurprijs en de huurvoordelen, dat niet lager mag zijn dan het kadastraal inkomen verhoogd met 40 pct.

Wanneer de huurder het verhuurde goed gedeeltelijk gebruikt voor zijn beroepsactiviteit en gedeeltelijk voor privédoeleinden, bepaalt artikel 8 van het WIB 1992 dat, indien de huurprijs en de huurvoordelen in een aan registratie onderworpen huurovereenkomst afzonderlijk zijn vastgesteld voor het beroepsmatige gedeelte en voor het privégedeelte, de inkomsten van ieder gedeelte afzonderlijk worden bepaald overeenkomstig artikel 7, § 1, 2°, a) of c), naar gelang van het geval.

B.4.2. De belasting van de onroerende inkomsten uit eenzelfde in België gelegen gebouwd onroerend goed dat wordt verhuurd, verschilt dus naargelang de huurder het gehuurde goed al dan niet, zelfs gedeeltelijk, gebruikt voor zijn beroepsactiviteit : het gebruik,

door de huurder, van het gehuurde goed voor een beroepsactiviteit leidt dus tot een wijziging van het belastbare bedrag in hoofde van de eigenaar-verhuurder van het onroerende goed.

B.5.1. Het verschil in belasting van de onroerende inkomsten naargelang het goed al dan niet wordt gebruikt voor de beroepsactiviteit van de huurder, vindt zijn oorsprong in de wil om rekening te houden met de mogelijkheid, voor de huurder, om de huurprijs en de huurlasten betreffende het gehuurde goed dat voor zijn beroepsactiviteit wordt gebruikt, in aftrek te brengen als beroepskosten bedoeld in artikel 52, 1°, van het WIB 1992.

B.5.2. Het verschil in belasting van de onroerende inkomsten naargelang de huurder het gehuurde goed al dan niet voor zijn beroepsactiviteit gebruikt, gaat terug op artikel 4 van de wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen.

Om fiscale fraude te bestrijden had de wetgever ervoor gekozen om, in de bepaling betreffende het belastbaar onroerend inkomen, het begrip « abnormaal hoge huurwaarde » forfaitair te bepalen, maar alleen wanneer het verhuurde goed door de huurder wordt gebruikt voor bedrijfsdoeleinden :

« Onderhavig voorstel bepaalt dat het kadastraal inkomen van de in huur gegeven en door de huurder tot bedrijfsdoeleinden gebruikte onroerende goederen verhoogd zal worden met het netto gedeelte van huurprijs dat het kadastraal inkomen met 200 % te boven gaat » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, p. 15).

Die bepaling strekte aldus ertoe de situatie in aanmerking te nemen van « de belastingplichtige die zijn bedrijf in een gehuurd gebouw uitoefent en die derhalve de huurprijs en de huurlasten in zijn algemene onkosten mag opnemen » (*Parl. St.*, Senaat, 1961-1962, nr. 366, p. 62).

Wat die bepaling betreft, had de afdeling wetgeving van de Raad van State overigens vastgesteld dat « [...] de belasting ten laste van de eigenaar [zal] verschillen naargelang de huurder al dan niet beroepsarbeid in het verhuurde goed verricht » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, pp. 126-127).

B.5.3. De inhoud van het voormelde artikel 4 van de wet van 20 november 1962 werd overgenomen in de oorspronkelijke versie van artikel 7 van het WIB 1964.

Artikel 7 van het WIB 1964, zoals vervangen door artikel 1 van de wet van 19 juli 1979 « houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen en van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten, op het stuk van onroerende fiscaliteit », bepaalt :

« § 1. Onder netto inkomsten uit onroerende goederen wordt verstaan :

[...]

2° voor de in huur gegeven onroerende goederen :

a) het kadastraal inkomen, wanneer het gaat om in België gelegen onroerende goederen waarvan de huurder een natuurlijk persoon is, die het in huur genomen onroerend goed noch geheel, noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid.

b) het kadastraal inkomen verhoogd met het gedeelte van het nettobedrag van de huurprijs en de huurlasten dat hoger ligt dan het kadastraal inkomen, wanneer het gaat om in België gelegen onroerende goederen waarvan de huurder ofwel een natuurlijk persoon is die het in huur genomen onroerend goed geheel of gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid, ofwel een rechtspersoon naar Belgisch of buitenlands publiek- of privaatrecht, ofwel een vennootschap, vereniging of groepering zonder rechtspersoonlijkheid.

c) het nettobedrag van de huurprijs en de huurlasten wanneer het gaat om in het buitenland gelegen onroerende goederen.

[...] ».

B.5.4. In artikel 7, § 1, 2°, a) en c), van het WIB 1992 werden dus de beginselen overgenomen van artikel 7 van het WIB 1964, zoals het werd vervangen bij de voormelde wet van 19 juli 1979.

De parlementaire voorbereiding van de wet van 19 juli 1979 vermeldt :

« Daar het kadastraal inkomen, per definitie een *forfaitair* inkomen is dat het *normaal* gemiddeld netto-inkomen van een goed vertegenwoordigt en derhalve niet steeds met de werkelijkheid overeenstemt, is het billijk en rationeel gebleken het ‘ werkelijk inkomen ’ in de plaats van het ‘ forfaitair inkomen ’ te stellen in al de gevallen waarin de belastingdiensten, op grond van de boekhoudkundige geschriften van de huurder kunnen nagaan, welke de huur en huurlasten zijn die werkelijk door hem worden gedragen » (*Parl. St.*, Kamer, B.Z. 1979, nr. 126/1, p. 7).

De voormelde wet van 19 juli 1979 strekte ertoe, naast het kadastraal inkomen, ook het gedeelte van de nettohuur en huurlasten belastbaar te stellen « telkens wanneer de huur ergens is of moet worden geboekt » (*Parl. St., Kamer, B.Z. 1979, nr. 126/10, p.12*).

Met betrekking tot een mogelijk risico van scheeftrekking van de huurmarkt als gevolg van het verschillend belasten van verhuurde goederen naargelang zij voor beroeps- of particuliere doeleinden worden gebruikt, oordeelde de minister van Financiën dat, « indien het logisch en billijk is de werkelijke huurprijs in aanmerking te nemen telkens wanneer deze blijkt uit boekhoudkundige geschriften van de huurder, [...] het niet aangewezen [is] verder te gaan » (*Parl. St., Kamer, B.Z. 1979, nr. 126/10, p. 53*), want zulks « zou [...] een omslachtig controlesysteem vergen, dat trouwens geen volledige waarborg biedt » (*ibid.*).

B.6.1. Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het belasten, op grond van de huurprijs en de huurvoordelen, van de inkomsten uit een verhuurd onroerend goed dat wordt gebruikt voor de beroepsactiviteit van de huurder, de belastingadministratie toelaat de werkelijkheid van die bedragen te controleren, ten aanzien van de eigenaar, als gevolg van de verplichting, voor de huurder, die bedragen te boeken met het oog op een aftrek als beroepskosten.

B.6.2. Die belasting van de onroerende inkomsten op basis van de huurprijs en de huurvoordelen wanneer het verhuurde goed voor de beroepsactiviteit van de huurder wordt gebruikt, werd door de rechtspraak geïnterpreteerd in die zin dat zij wordt toegepast telkens wanneer in het verhuurde goed daadwerkelijk een beroepsactiviteit wordt uitgeoefend, voor zover de administratie de werkelijkheid van die beroepsactiviteit aantoont, en zelfs wanneer de eigenaar niet van die activiteit op de hoogte is.

B.7.1. De belasting van de onroerende inkomsten op basis van de huurprijs en de huurvoordelen maakt het mogelijk rekening te houden met de werkelijk ontvangen onroerende inkomsten, terwijl de belasting op basis van het kadastraal inkomen slechts een afwijking vormt, om redenen die hoofdzakelijk van praktische en administratieve aard zijn, van het beginsel van belasting op basis van de werkelijke inkomsten; die afwijking geldt alleen in de limitatief opgesomde gevallen, waaronder de gevallen bedoeld in artikel 7, § 1, 2°, a), van het WIB 1992.

In het systeem van belasting van de onroerende inkomsten uit verhuur, is het de beroepsactiviteit die werkelijk wordt uitgeoefend in het verhuurde goed die het doorslaggevende criterium vormt om te bepalen of de belasting dient te worden berekend op grond van artikel 7, § 1, 2°, a) of c), van het WIB 1992, los van het feit dat die activiteit een clause van de huurovereenkomst schendt of dat de beroepsactiviteit onwettig is.

B.7.2. Voor het overige worden bij een belasting op basis van de huurprijs en de huurvoordelen, wegens een werkelijk uitgeoefende beroepsactiviteit, voor het belastbare bedrag alleen de werkelijk ontvangen onroerende inkomsten in aanmerking genomen, zodat die belasting niet als onevenredig zou kunnen worden beschouwd, vermits het de belasting van het forfaitair vastgestelde kadastraal inkomen is die een afwijking vormt van het realiteitsbeginsel in het fiscale recht.

B.8. Artikel 7, § 1, 2°, c), creëert in beginsel dus geen verschil in behandeling tussen belastingplichtigen dat onbestaanbaar is met de artikelen 11 en 172 van de Grondwet.

B.9.1. Het Hof stelt evenwel vast dat, in de zaak die aan de verwijzende rechter is voorgelegd, het de administratie is die de huurgelden heeft afgetrokken van de beroepsinkomsten van de huurder, die zijn inkomsten – die voortkwamen uit een onwettige activiteit – niet had aangegeven, en dat bijgevolg de administratie de eigenaar met terugwerkende kracht heeft belast op het totale bedrag van de huurprijs en de huurvoordelen.

B.9.2. Ook al laat het belasten van de onroerende inkomsten op basis van de huurprijs en de huurvoordelen toe rekening te houden met de werkelijk ontvangen onroerende inkomsten, toch is die belasting niet verantwoord, in het licht van het doel van de in het geding zijnde bepaling, wanneer de aftrekbaarheid van de huurprijs en de huurlasten, ten aanzien van de huurder, werd doorgevoerd door de belastingadministratie zelf in de in B.9.1 beschreven omstandigheden.

De toepassing van artikel 7, § 1, 2°, c), van het WIB 1992 zou in die omstandigheden op onevenredige wijze afbreuk doen aan het beginsel volgens hetwelk iedere belastingplichtige met een minimaal niveau van voorzienbaarheid het belastingstelsel moet kunnen bepalen dat op hem zal worden toegepast.

B.10. Indien de in het geding zijnde bepaling wordt geïnterpreteerd in de zin dat zij van toepassing is op de in B.9.1 omschreven situatie, dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Geïnterpreteerd in die zin dat het van toepassing is op de situatie vermeld in B.9.1, schendt artikel 7, § 1, 2°, c), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 de artikelen 11 en 172 van de Grondwet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 27 mei 2008.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior