

|                                            |
|--------------------------------------------|
| Rolnummers 4293, 4294, 4295 en 4296        |
| Arrest nr. 138/2008<br>van 22 oktober 2008 |

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vragen over de artikelen 3, § 1, *b*), en 9, § 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 rechter P. Martens, waarnemend voorzitter, voorzitter M. Bossuyt, en de rechters R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van rechter P. Martens,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\*      \*

## I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vier vonnissen van 12 september 2007 in zake respectievelijk de ebvba « PIERRE-PHILIPPE HENDRICKX, avocat », de ebvba « Thierry TILQUIN », de ebvba « Valérie Simonart Avocate » en de ebvba « YVES DELACROIX, AVOCAT » tegen het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest, waarvan de expedities ter griffie van het Hof zijn ingekomen op 24 september 2007, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 3, § 1, b), en 9, § 1, van de ordonnantie van 23 juli 1992 betreffende de gewestbelasting ten laste van bezetters van bebouwde eigendommen en houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij bepalen dat de door advocaten in het kader van de uitoefening van hun beroep opgerichte vennootschappen, vennoten van een feitelijke vereniging of van een in de vorm van een rechtspersoon opgerichte advocatenassociatie, aan de belasting zijn onderworpen, terwijl de natuurlijke personen die het beroep van advocaat uitoefenen in het kader van een feitelijke vereniging of voor rekening van een vennootschap waarvan zij vennoot zijn, niet aan de belasting zijn onderworpen ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 4293, 4294, 4295 en 4296 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Brusselse Hoofdstedelijke Regering heeft een memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 15 juli 2008 :

- is verschenen : Mr. S. Wathee *loco* Mr. J. Bourtembourg en Mr. C. Molitor, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Brusselse Hoofdstedelijke Regering;
- hebben de rechters-verslaggevers J.-P. Snappe en E. Derycke verslag uitgebracht;
- is de voornoemde advocaat gehoord;
- zijn de zaken 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 de bodemgeschillen

In de vier zaken betwist een burgerlijke vennootschap die de rechtsvorm heeft aangenomen van een eenhoofdige besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (ebvba), opgericht en beheerd door een advocaat voor zijn beroepsactiviteiten van advocaat, de inkohiering te zijnen laste, voor het aanslagjaar 2005, van de belasting die is ingevoerd bij 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 ».

Die vier burgerlijke vennootschappen zijn vennoten van eenzelfde advocatenassociatie die de rechtsvorm heeft aangenomen van een burgerlijke coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (cvba). Alleen die vennootschap is huurder van de lokalen die worden betrokken door de leden van het advocatenkantoor in kwestie.

In de vier zaken merkt de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel op dat alle rechtspersonen die eenzelfde onroerend goed voor hun maatschappelijke, administratieve, exploitatie- of bedrijfszetel betrekken, luidens artikel 3, § 1, b), van de ordonnantie van 23 juli 1992 die belasting verschuldigd zijn op grond van het feit dat zij dat goed betrekken. De Rechtbank leidt hieruit af dat de verplichting van de voormelde advocatenassociatie om die belasting te betalen, de vier ebvba's niet vrijstelt van hun persoonlijke verplichting om eveneens dezelfde belasting te betalen.

In die omstandigheden stelt de verwijzende rechter aan het Hof, op verzoek van de vier ebvba's, de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag.

### III. *In rechte*

#### - A -

A.1.1. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering onderstreept dat artikel 3, § 1, b), 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 » een duidelijk onderscheid maakt tussen de aanleiding van de belasting die de eerste in die bepaling bedoelde categorie van personen - de natuurlijke personen - verschuldigd is en de aanleiding van de belasting die de tweede in die bepaling bedoelde categorie van personen - de rechtspersonen en de feitelijke verenigingen - verschuldigd is.

Zij is van mening dat, indien meerdere natuurlijke personen of meerdere rechtspersonen eenzelfde onroerend goed betrekken in de omstandigheden beschreven in artikel 3, § 1, b), van de ordonnantie van 23 juli 1992, elk van hen de belasting verschuldigd is. Zij onderschrijft het standpunt van de verwijzende rechter die van mening is dat elke persoon die eenzelfde onroerend goed betreft als maatschappelijke, administratieve, exploitatie- of bedrijfszetel de belasting verschuldigd is, zonder dat er sprake kan zijn van een aantasting van het beginsel « *non bis in idem* », vermits het verschillende belastingschuldigen betreft die alle aan de voorwaarden van de belasting voldoen.

A.1.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering oordeelt dat de artikelen 3, § 1, b), en 9, § 1, van de ordonnantie van 23 juli 1992 uitdrukkelijk bepalen dat de natuurlijke personen die een feitelijke vereniging vormen in de zin van het tweede lid van de eerste bepaling, de belasting niet verschuldigd zijn, op voorwaarde dat de in de tweede bepaling bedoelde aangifte heeft plaatsgehad. Zij merkt op dat de ordonnantiegever heeft willen vermijden dat alle leden van de feitelijke vereniging de belasting verschuldigd zijn en dat zijn zorg erin bestond dat slechts één enkele belasting wordt betaald.

De Regering merkt daarnaast op dat de ordonnantie van 23 juli 1992, en meer bepaald artikel 3, § 1, b), ervan, impliciet aangeeft dat, wanneer een in die bepaling bedoelde natuurlijke persoon een onroerend goed betreft door daarin een activiteit uit te oefenen voor rekening van een rechtspersoon die hetzelfde onroerend goed betreft, alleen de laatstgenoemde de belasting verschuldigd is. Zij verwijst in dat opzicht naar een beschikking van de Vrederechter van het negende kanton Brussel uitgesproken op 28 juli 1998, waarin het Gewest heeft berust, en naar een arrest van Hof van Cassatie van 30 april 1999.

A.1.3. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering voegt eraan toe dat artikel 3, § 1, b), van de ordonnantie van 23 juli 1992 niet alleen betrekking heeft op de situatie van de advocaten, noch die van de vennootschappen of verenigingen die door hen worden opgericht in het kader van de uitoefening van hun beroep.

A.2. De Brusselse Hoofdstedelijke Regering is van mening dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

Zij voert aan dat de twee categorieën van personen die het Hof met elkaar moet vergelijken - de natuurlijke personen, enerzijds, en de rechtspersonen, anderzijds - dermate verschillend zijn dat hun situaties niet voldoende vergelijkbaar kunnen worden geacht. In dat verband herinnert zij eraan dat artikel 3, § 1, b), van de ordonnantie van 23 juli 1992 voor die twee categorieën van personen in verschillende belastbare feiten voorziet.

- B -

B.1. Uit de motieven van de verwijzingsbeslissingen blijkt dat het Hof in de vier prejudiciële vragen wordt verzocht zich uit te spreken over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van de artikelen 3, § 1, b), en 9, § 1, van de ordonnantie van 23 juli 1992 « betreffende de gewestbelasting ten laste van bezetters van bebouwde eigendommen en houders van een zakelijk recht op sommige onroerende goederen », zoals die van toepassing waren op het aanslagjaar 2005, in zoverre zij een verschil in behandeling zouden invoeren tussen twee categorieën van vennoten van een advocatenassociatie die ofwel bestaat uit feitelijke vennoten in de zin van het tweede lid van artikel 3, § 1, b), van de ordonnantie van 23 juli 1992, ofwel de rechtsvorm heeft aangenomen van een vennootschap : enerzijds, de eenhoofdige besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (ebvba) opgericht door een advocaat voor de uitoefening van zijn beroep, die dezelfde bebouwde eigendom betreft als de advocatenassociatie, en, anderzijds, de natuurlijke persoon die het beroep van advocaat uitoefent in het kader van de feitelijke vereniging of voor rekening van de advocatenvennootschap.

B.2. Artikel 3, § 1, b), van de ordonnantie van 23 juli 1992 bepaalt :

« De belasting is verschuldigd :

[...]

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 winstgevend 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;

[...] ».

Artikel 9, § 1, van de ordonnantie van 23 juli 1992, zoals gewijzigd bij artikel 3 van de ordonnantie van 17 juli 1997 « tot wijziging van de procedure van het onderzoek, de inning en de vervolgingen inzake gewestelijke autonome fiscaliteit », bepaalt :

« De leden van de feitelijke vereniging bedoeld in artikel 3, § 1, *b*) van deze ordonnantie richten, gezamenlijk, aan de ambtenaren bedoeld in artikel 11, ten laatste op 1 oktober van het belastingjaar, een aangifte waarin het lid van de vereniging wordt aangeduid op naam van wie de belasting wordt ingekohierd. Bij deze aangifte wordt een afschrift van de overeenkomst van de vereniging gevoegd.

De leden van de feitelijke vereniging zijn hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van de belasting ».

B.3. Het Hof dient de grondwettigheid te onderzoeken van het verschil in behandeling tussen twee categorieën van vennoten van een advocatenassociatie die de rechtsvorm heeft aangenomen van een coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid : enerzijds, de ebvba opgericht door een advocaat voor de uitoefening van zijn beroep en, anderzijds, de natuurlijke persoon die het beroep van advocaat uitoefent binnen het kader van de voormelde advocatenvennootschap.

B.4. Aangezien de ebvba die is opgericht door een advocaat voor de uitoefening van zijn beroep, een rechtspersoon is die een bebouwde eigendom gelegen op het grondgebied van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest geheel of gedeeltelijk betreft en die de vrijstellingen niet kan genieten waarin artikel 4, §§ 2 en 3, van de ordonnantie van 23 juli 1992 voorziet, is zij, op grond van artikel 3, § 1, *b*), eerste lid, van dezelfde ordonnantie, de belasting verschuldigd.

Hoewel hij een dergelijk onroerend goed geheel of gedeeltelijk betreft en er een vrij beroep uitoefent, is de advocaat die behoort tot de tweede categorie van personen bedoeld in B.3, op grond van artikel 3, § 1, *b*), eerste lid, van de ordonnantie van 23 juli 1992 de belasting niet verschuldigd, omdat hij die activiteit niet « voor eigen rekening » uitoefent.

B.5. Dat verschil in behandeling vloeit niet voort uit artikel 3, § 1, *b*), tweede lid, van de ordonnantie van 23 juli 1992, noch uit artikel 9, § 1, van dezelfde ordonnantie, vermits die bepalingen alleen betrekking hebben op een feitelijke vereniging bestaande uit natuurlijke personen.

Het Hof onderzoekt derhalve alleen de grondwettigheid van artikel 3, § 1, *b*), eerste lid, van die ordonnantie.

B.6.1. Die bepaling beoogt de « zelfstandigen en de bedrijven » (*Parl. St.*, Brusselse Hoofdstedelijke Raad, 1991-1992, nr. 183/2, pp. 6, 14 en 15) of de « rechtspersonen en de zelfstandigen » (*Volledig Verslag*, Brusselse Hoofdstedelijke Raad, 16 juli 1992, nr. 26, p. 792).

De daarbij ingevoerde belasting heeft tot doel het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest « nieuwe middelen » toe te kennen en « de financiering van het Gewest [te] waarborgen. Daarbij wil [de Executieve] echter niet minder alert zijn voor het beleid inzake huisvesting ». De personen die een beroepsactiviteit uitoefenen op het grondgebied van dat Gewest, vormen één van de categorieën van belastingschuldigen die, met de betaling van die belasting, moeten bijdragen tot de financiering van dat Gewest (*Parl. St.*, Brusselse Hoofdstedelijke Raad, 1991-1992, nr. 184/1, p. 2).

De ordonnantiegever heeft erover gewaakt dat die belasting ten laste wordt gelegd van diegenen die de diensten genieten die worden aangeboden door de Brusselse overheid, vooral in de sectoren van de netheid, de brandveiligheid en de dringende medische hulpverlening (*Parl. St.*, Brusselse Hoofdstedelijke Raad, 1991-1992, nr. 183/2, p. 5; *Volledig Verslag*, Brusselse Hoofdstedelijke Raad, 16 juli 1992, nr. 26, p. 791), dit wil zeggen ten laste van diegenen die « risicoplaatsen » creëren (*Parl. St.*, Brusselse Hoofdstedelijke Raad, 1991-1992, nr. 183/2, p. 49).

B.6.2. Bij de vaststelling van de categorieën van de personen die de belasting verschuldigd zijn, heeft de ordonnantiegever echter willen voorkomen dat alle leden van een feitelijke vereniging die een onroerend goed gelegen op het grondgebied van het Brusselse Hoofdstedelijke Gewest geheel of gedeeltelijk betreft en die is ontstaan uit de wil om de winsten of de kosten te verdelen die voortvloeien uit de uitoefening van een vrij beroep, die belasting moeten betalen (*Parl. St.*, Brusselse Hoofdstedelijke Raad, 1991-1992, nr. 184/1, p. 4; *ibid.*, nr. 183/2, p. 53). Hij beoogde in het bijzonder de advocatenkantoren (*ibid.*, nr. 184/2, p. 42; *Volledig Verslag*, Brusselse Hoofdstedelijke Raad, 16 juli 1992, nr. 26, p. 805).

B.7. Het staat aan de bevoegde fiscale wetgever de categorieën te bepalen van de personen die de door hem ingevoerde belasting verschuldigd zijn. Wanneer hij daartoe criteria van onderscheid hanteert, moeten die redelijk verantwoord zijn.

Het verschil in behandeling tussen de in B.3 bedoelde personen berust op een objectief criterium. Hun juridische toestand verschilt immers zowel ten aanzien van de betrekkingen met de vereniging waartoe zij behoren als ten aanzien van derden, met inbegrip van de fiscale overheden.

De fiscale wetgever kan ter zake maatregelen nemen die ertoe strekken de natuurlijke personen te bevoordelen die een activiteit van zelfstandige voor rekening van een vennootschap uitoefenen.

B.8. Er bestaat, met name ten aanzien van het fiscaal recht, een essentieel verschil tussen een natuurlijke persoon en een rechtspersoon.

Een wettelijk bepaalde rechtsvorm mag redelijkerwijze worden geacht met kennis van zaken te zijn aangenomen. Er moet derhalve rekening worden gehouden met het feit dat men beslist een rechtspersoon op te richten na de voor- en nadelen van een dergelijke oprichting te hebben afgewogen.

B.9. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 3, § 1, *b*), eerste lid, 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 schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 22 oktober 2008.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Martens