

Rolnummer 5668
Arrest nr. 93/2014 van 19 juni 2014

A R R E S T

In zake : het beroep tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de artikelen 5, 7 en 39, derde lid, van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen, ingesteld door de Vlaamse Regering.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier F. Meersschaut, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 19 juni 2013 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 20 juni 2013, is beroep tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de artikelen 5, 7 en 39, derde lid, van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 20 december 2012, vierde editie) ingesteld door de Vlaamse Regering, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. B. Van Vlierden en Mr. F. Smet, advocaten bij de balie te Antwerpen.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door J. De Vleeschouwer, adviseur bij de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend en de verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 23 april 2014 :

- zijn verschenen :

. Mr. B. Van Vlierden, tevens *loco* Mr. F. Smet, voor de verzoekende partij;

. J. De Vleeschouwer, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en F. Daoût verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- 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. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het eerste middel

A.1.1. De Vlaamse Regering voert aan dat de artikelen 5 en 7 van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen (hierna : wet van 13 december 2012) in strijd zijn met artikel 177 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 3, 5°, en 4, § 2, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten.

Volgens de verzoekende partij miskennen de bestreden bepalingen de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de onroerende voorheffing te bepalen.

Door de inkomsten verkregen uit concessies voor zend- en ontvangstapparaten van operatoren van mobiele telefonie (hierna : gsm-masten) voor de inkomstenbelastingen aan te merken als diverse inkomsten, heeft de wetgever in werkelijkheid de belastbare materie inzake de onroerende voorheffing gewijzigd, wat evenwel enkel de bijzondere wetgever toekomt.

Volgens de Vlaamse Regering beknodt de wetgever de bevoegdheid van de gewesten om de onroerende voorheffing in de toekomst te heffen op, bijvoorbeeld, een percentage van de werkelijke inkomsten van de onroerende goederen of een percentage van de venale waarde ervan.

A.1.2. De Ministerraad zet uiteen dat de wetgever een einde heeft willen maken aan de onduidelijkheid over het fiscale stelsel van de vergoedingen voor concessies voor gsm-masten, vergoedingen die nu eens werden aangemerkt als onroerende inkomsten, dan weer als diverse inkomsten.

Aangezien het eerste gsm-netwerk eerst in 1994 in gebruik is genomen, kunnen de inkomsten die daarmee verband houden volgens de Ministerraad niet worden beschouwd als een belastbare materie wat betreft de onroerende voorheffing, die al in 1989 aan de gewesten was toegewezen. Overigens waren ook de vergoedingen voor het aanbrengen van plakbrieven en andere reclamedragers krachtens artikel 90, 5°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) reeds belastbaar als diverse inkomsten.

De Ministerraad stelt dat het noodzakelijk was de fiscale gevolgen van de inkomsten uit concessies voor gsm-masten te regelen omdat het stelsel van het kadastraal inkomen niet altijd toeliet de kosten voor het verwerven van die inkomsten in mindering te brengen.

De Ministerraad is voorts van mening dat de bestreden bepalingen het de gewesten niet onmogelijk maken hun bevoegdheid inzake onroerende voorheffing uit te oefenen en dat de bevoegdheid van de gewesten derhalve niet wezenlijk wordt veranderd.

Bovendien zouden de diverse inkomsten volgens de Ministerraad in mindering kunnen worden gebracht van de onroerende inkomsten en zou het voor de gewesten niet onmogelijk zijn de heffingsgrondslag van de onroerende voorheffing te wijzigen en een andere heffingsgrondslag dan het kadastraal inkomen te gebruiken voor het bepalen van de onroerende voorheffing, zoals een percentage van de werkelijke inkomsten van het onroerend goed of van de venale waarde ervan.

A.1.3. De Vlaamse Regering antwoordt dat vergoedingen voor de concessies voor gsm-masten niet kunnen worden onderscheiden van andere inkomsten die een onroerend goed kan genereren.

Aangezien het gaat om inkomsten uit een verhuring of een recht van opstal, valt volgens de Vlaamse Regering niet in te zien hoe de bijzondere wetgever daarmee in 1989 geen rekening zou hebben gehouden. Het voorwerp van de belasting is wel degelijk de vergoeding voor het ter beschikking stellen van plaatsen die onroerend van aard zijn, zoals daken, terreinen of gevels.

Overigens is de bevoegdheidstoewijzing aan de gewesten wat de belastbare materie van de onroerende voorheffing betreft eerst in 2001 geschied, zodat de bijzondere wetgever zich toen minstens impliciet ook over de mobiele telefonie als belastbare materie heeft uitgesproken.

Volgens de Vlaamse Regering had de wetgever de onduidelijkheid over de belastbare aard van de vergoedingen voor concessies van gsm-masten evengoed kunnen wegnemen op een manier die geen afbreuk doet aan de bevoegdheid van de gewesten. De wetgever had kunnen voorzien in een kostenforfait voor dit soort van onroerende inkomsten.

De Vlaamse Regering betoogt voorts dat de Ministerraad, door te argumenteren dat de bevoegdheid van de gewesten niet onmogelijk wordt gemaakt, precies aantoont dat de wetgever heeft ingegrepen in de belastbare materie inzake onroerende voorheffing. Indien de decreetgever een andere grondslag dan het kadastraal inkomen zou willen aanwenden om de onroerende voorheffing te bepalen, moet hij nu vanwege de bestreden bepalingen rekening houden met bepaalde inkomsten uit onroerende goederen die niet langer als onroerend worden gekwalificeerd.

Ten aanzien van het tweede middel

A.2.1. De verzoekende partij voert aan dat de bestreden bepalingen ook in strijd zijn met artikel 6, § 1, X, 1°, 2°, 2°bis, 4° en 5°, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, in samenhang gelezen met de artikelen 170 en 173 van de Grondwet.

De bestreden bepalingen hebben volgens de Vlaamse Regering belangrijke gevolgen voor de bevoegdheid van het Vlaamse Gewest. Het Gewest was immers steeds vrijgesteld van belasting op de inkomsten die het genoot vanwege de concessies voor gsm-masten.

De bevoegdheden van het Vlaamse Gewest tot het regelen van de wegenis, de waterwegen en hun aanhorigheden worden wezenlijk beperkt, aangezien de inkomsten die daarmee verband houden voor een belangrijk deel naar de federale Schatkist zullen vloeien. Door de handelwijze van de wetgever worden die inkomsten gereduceerd met 15 pct. in 2012 en met 25 pct. vanaf 2013.

Volgens de Vlaamse Regering heeft de wetgever geen rekening gehouden met de budgettaire weerslag voor het Gewest en heeft hij de uitoefening van de gewestbevoegdheden ernstig bemoeilijkt. De wetgever had nochtans het door hem beoogde doel – het oplossen van het kwalificatieprobleem in de personenbelasting – evengoed op een andere manier kunnen bereiken.

A.2.2. De Ministerraad antwoordt dat niet wordt geraakt aan de bevoegdheid van de gewesten om het privaat gebruik van de domeingoederen te regelen.

Evenmin kan worden aangenomen dat de budgettaire gevolgen van de bestreden bepalingen een wezenlijke invloed zouden hebben op het uitoefenen van de gewestelijke bevoegdheden. Volgens de Ministerraad kan niet worden ingezien hoe een belasting op een in vergelijking tot de kosten van het beheer van de domeingoederen veeleer marginale inkomstenbron, de uitoefening van de gewestelijke bevoegdheden onmogelijk zou maken of in overdreven mate zou hinderen.

A.2.3. De verzoekende partij blijft erbij dat de budgettaire weerslag van de bestreden bepalingen een wezenlijke invloed heeft op de uitoefening van de bevoegdheden van het Vlaamse Gewest, terwijl de wetgever zijn doelstelling net zo goed had kunnen bereiken met een maatregel die niet zou ingrijpen in die bevoegdheden.

Ten aanzien van het derde middel

A.3.1. De verzoekende partij voert in ondergeschikte orde aan dat de artikelen 5 en 7 van de wet van 13 december 2012 in strijd zijn met de artikelen 10 en 11, in samenhang gelezen met de artikelen 170 en 172 van de Grondwet.

De Vlaamse Regering merkt op dat het argument om de inkomsten uit de concessies voor gsm-masten als diverse inkomsten aan te merken, namelijk een einde maken aan de kwalificatieproblemen en de aftrek van bepaalde kosten mogelijk maken, evengoed kan worden aangevoerd ten aanzien van de inkomsten van een reeks andere vergelijkbare concessies, zoals voor windmolens, elektriciteitspalen, zonnepanelen, andere zendapparatuur, enz., zonder dat die door de bestreden bepalingen worden gevisieerd.

Volgens de Vlaamse Regering is er voor die verschillende behandeling van vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen geen verantwoording.

A.3.2. De Ministerraad antwoordt dat het Vlaamse Gewest een exclusieve bevoegdheid heeft voor bepaalde aspecten van de onroerende voorheffing en dat de federale overheid niet bevoegd is voor het fiscale stelsel van de opbrengsten uit concessies voor elektriciteitspalen en zendmasten voor allerlei andere doeleinden.

Voorts zijn windmolens en zonnepanelen volgens de Ministerraad niet vergelijkbaar met gsm-masten. Voor windmolens is een ruime en niet bebouwde omgeving vereist, en zonnepanelen zijn geen verticale maar in hoofdzaak horizontale constructies.

Overigens zijn er enkel specifieke problemen gerezen met betrekking tot de juridische kwalificatie van de inkomsten uit concessies voor gsm-masten en niet met betrekking tot andere installaties waarnaar de verzoekende partij verwijst. Er was volgens de Ministerraad dan ook geen reden voor een bijkomende wettelijke regeling van het fiscale stelsel van inkomsten uit die andere installaties.

Ten aanzien van het vierde middel

A.4.1.1. De verzoekende partij voert in uiterst ondergeschikte orde aan dat de artikelen 5, 7 en 39, derde lid, van de wet van 13 december 2012 in strijd zijn, enerzijds, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, en, anderzijds, met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

De verzoekende partij merkt op dat de bestreden regeling krachtens artikel 39, derde lid, van de wet van 13 december 2012 in werking treedt op 1 januari 2012 en derhalve terugwerkende kracht heeft, nu de bestreden wet op 20 december 2012 in het *Belgisch Staatsblad* is bekendgemaakt.

Het Vlaamse Gewest is onderworpen aan de rechtspersonenbelasting en dient zelf de roerende voorheffing te voldoen op de diverse inkomsten. Krachtens het voorlaatste lid van artikel 267 van het WIB 1992 worden de inkomsten waarop de roerende voorheffing verschuldigd is, geacht te zijn toegekend of betaalbaar gesteld op de laatste dag van het belastbare tijdperk waarin zij zijn verkregen. Nu wordt het Vlaamse Gewest verplicht om met terugwerkende kracht roerende voorheffing in te houden op liquidatieboni en is de bestreden wetgeving dus wel degelijk retroactief.

Volgens de verzoekende partij is die terugwerkende kracht niet verantwoord en in strijd met de rechtmatig opgewekte verwachtingen van de belastingplichtigen. Het Vlaamse Gewest is door de bestreden bepalingen verplicht roerende voorheffing te betalen op de definitief toegekende inkomsten vanaf 1 januari 2012 en wordt zodoende verschillend behandeld ten opzichte van andere belastingplichtigen die eerst zijn onderworpen aan de roerende voorheffing op het tijdstip van de toekenning of betaalbaarstelling van het inkomen.

A.4.1.2. De Vlaamse Regering klaagt ook de schending aan van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, doordat het recht op een rustig genot van de eigendom wordt geraakt door een retroactieve belasting op het inkomen uit de concessies voor gsm-masten.

A.4.2.1. De Ministerraad antwoordt dat de bestreden bepalingen geen terugwerkende kracht hebben. Uit artikel 262, 3°, van het WIB 1992 blijkt dat de diverse inkomsten worden geacht toegekend of betaalbaar te zijn gesteld op de laatste dag van het belastbare tijdperk waarin zij zijn verkregen.

A.4.2.2. Wat de aangevoerde schending van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens betreft, antwoordt de Ministerraad dat de waarborg van die verdragsbepaling niet geldt voor publiekrechtelijke rechtspersonen.

A.4.3.1. De verzoekende partij stelt dat de bestreden bepalingen terugwerkende kracht hebben waarvoor de Ministerraad geen enkele verantwoording geeft.

A.4.3.2. De Vlaamse Regering betwist ook de stelling van de Ministerraad dat artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens niet zou gelden voor publiekrechtelijke rechtspersonen.

Die verdragsbepaling verwijst zowel naar rechtspersonen als naar natuurlijke personen en uit niets blijkt dat de waarborgen van het Verdrag niet zouden gelden voor publiekrechtelijke entiteiten. Overigens treedt het Vlaamse Gewest, wanneer het concessies verleent voor gsm-masten, niet op als publieke overheid maar als een gewone contractspartij in het particuliere rechtsverkeer.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepalingen

B.1. De Vlaamse Regering vordert de vernietiging van de artikelen 5, 7 en 39, derde lid, van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen (hierna : wet van 13 december 2012), die luiden :

« Art. 5. Artikel 90, 5°, van [het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992] wordt vervangen als volgt :

‘ 5° inkomsten verkregen, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid :

a) hetzij uit de onderverhuring of de overdracht van huur van al dan niet gemeubileerde onroerende goederen;

b) hetzij uit de concessie van het recht om een plaats die van nature onroerend is en niet is gelegen binnen de omheining van een sportinrichting te gebruiken om er plakbrieven of andere reclamedragers te plaatsen;

c) hetzij uit de concessie van het recht om een plaats die van nature onroerend is te gebruiken om er zend- en ontvangstapparaten te installeren door de operatoren van de mobiele telefonie. ’ ».

« Art. 7. In de inleidende zin van artikel 100, eerste lid, 2°, van hetzelfde Wetboek, worden de woorden ‘ of de concessie van het recht om apparatuur bestemd voor de verspreiding van de mobiele telefonie te plaatsen, ’ ingevoegd tussen de woorden ‘ of andere reclamedragers te plaatsen ’ en de woorden ‘ , naar het verschil tussen de volgende twee grootheden : ’. ».

« Art. 39.

[...]

De artikelen 5 en 7 zijn van toepassing op de inkomsten verkregen vanaf 1 januari 2012 ».

B.2. Als gevolg van die wetswijzigingen bepalen de artikelen 90, 5°, en 100, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) :

« Art. 90. Diverse inkomsten zijn :

[...]

5° inkomsten verkregen, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid :

a) hetzij uit de onderverhuring of de overdracht van huur van al dan niet gemeubileerde onroerende goederen;

b) hetzij uit de concessie van het recht om een plaats die van nature onroerend is en niet is gelegen binnen de omheining van een sportinrichting te gebruiken om er plakbrieven of andere reclamedragers te plaatsen;

c) hetzij uit de concessie van het recht om een plaats die van nature onroerend is te gebruiken om er zend- en ontvangstapparaten te installeren door de operatoren van de mobiele telefonie ».

« Art. 100. De in artikel 90, 5°, vermelde inkomsten worden in aanmerking genomen :

[...]

2° met betrekking tot de concessie van het recht om plakbrieven of andere reclamedragers te plaatsen of de concessie van het recht om apparatuur bestemd voor de verspreiding van de mobiele telefonie te plaatsen, naar het verschil tussen de volgende twee grootheden :

a) het totale bedrag van de door de overdrager verkregen bedragen en voordelen;

b) het totale bedrag van de kosten die de overdrager verantwoordt tijdens het belastbare tijdperk te hebben gedaan of gedragen om die inkomsten te verkrijgen of te behouden; bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens worden die kosten forfaitair vastgesteld op 5 pct. van de verkregen bedragen en voordelen ».

B.3. In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp is met betrekking tot de bestreden bepalingen uiteengezet :

« Art. 5 en 7.

De operatoren van mobiele telefonie sluiten regelmatig contracten af met natuurlijke personen (buiten het kader van de beroepswerkzaamheid van die natuurlijke personen) waarbij bepaalde oppervlakten — een stuk grond, een dak, een gevel, enz. — worden verhuurd met het oog op de installatie, in het kader van de mobilofonie, van een antenne, kabels en dies meer. In sommige gevallen wordt voorzien in de verhuring van masten of lokalen of wordt het recht verleend tot de constructie ervan.

Om de fiscale kwalificatie te bepalen van vergoedingen die uit dergelijke contracten voortvloeien, moeten die contracten geval per geval worden geanalyseerd om de aard van de rechten te bepalen die worden verleend. Zo kan een ‘ huurovereenkomst ’ in werkelijkheid

bijvoorbeeld de vestiging van een recht van opstal, van erfpacht of van gelijkaardige onroerende rechten uitmaken. Anderzijds kan een overeenkomst eventueel ook als een overeenkomst met gemengd karakter worden gekwalificeerd, m.a.w. de partijen wensen in werkelijkheid met één contract twee juridische overeenkomsten tot stand te brengen, bijvoorbeeld een huur en een recht van opstal.

In de huidige stand van de wetgeving worden de inkomsten uit voormelde overeenkomsten in de meeste gevallen als onroerende inkomsten als bedoeld in artikel 7, WIB 92, aangemerkt.

Evenwel gelet op, enerzijds, de mogelijke problemen inzake de juiste kwalificatie (huur, recht van opstal,...), en, anderzijds, de vaststelling dat, in geval een deel van een onroerend goed wordt verhuurd waarvoor geen afzonderlijk kadastraal inkomen bestaat, de in artikel 13, eerste gedachtestreepje van WIB 92 vermelde beperking leidt tot de conclusie dat geen aftrek van kosten mogelijk is, lijkt het beter om de desbetreffende vergoedingen aan te merken als diverse inkomsten en deze aan hetzelfde belastingstelsel te onderwerpen dat momenteel van toepassing is voor de inkomsten uit de concessie van het recht om een plaats die van nature onroerend is en niet is gelegen binnen de omheining van een sportinrichting te gebruiken om er plakbrieven of andere reclamedragers te plaatsen.

Onder concessie wordt verstaan elke overeenkomst die, zonder eigendomsoverdracht mee te brengen, onder bezwarende titel het recht verleent een goed of een recht uit te baten of daarvan gebruik te maken ongeacht of het privé of openbaar domein betreft. Het recht om zulke overeenkomsten te sluiten behoort in het algemeen toe aan de eigenaar van het onroerend goed, maar artikel 90, 5°, WIB 92 sluit andere rechthebbenden evenwel niet uit (bv. de vruchtgebruiker, de huurder enz...).

Dit artikel beoogt het toepassingsgebied van artikel 90, 5°, WIB 92 te verruimen, om de betreffende inkomsten als diverse inkomsten te kunnen beschouwen. Deze verruiming vereist een herstructurering van het voormeld artikel 90, 5°, WIB 92. Het noodzaakt ook een aanpassing aan artikel 100, 2°, WIB 92 (bepaling van de belastbare basis).

Deze inkomsten zullen dus worden onderworpen aan een afzonderlijke belasting van 15 pct., overeenkomstig artikel 171, 2°bis, WIB 92, behalve wanneer globalisatie voordeliger is.

De wijzigingen die worden aangebracht aan de artikelen 90, 5° en 100, 2°, WIB 92 hebben ook gevolgen voor bepaalde artikelen inzake roerende voorheffing. Daarom wordt voorgesteld om deze wijzigingen van toepassing te maken op de inkomsten die worden verkregen vanaf 1 januari 2012 en niet vanaf aanslagjaar 2013 » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2458/001, pp. 8-9).

Ten aanzien van het eerste middel

B.4. De Vlaamse Regering voert in een eerste middel aan dat de artikelen 5 en 7 van de wet van 13 december 2012 in strijd zijn met artikel 177 van de Grondwet, in samenhang gelezen

met de artikelen 3, eerste lid, 5°, en 4, § 2, van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten (hierna : Bijzondere Financieringswet).

B.5.1. Artikel 177 van de Grondwet bepaalt :

« Een wet aangenomen met de in artikel 4, laatste lid, bepaalde meerderheid stelt het financieringsstelsel vast voor de gewesten.

De Gewestparlementen regelen, elk voor zich, de bestemming van hun ontvangsten bij de in artikel 134 bedoelde regelen ».

B.5.2. Artikel 3, eerste lid, 5°, van de Bijzondere Financieringswet, vervangen bij de bijzondere wet van 13 juli 2001, bepaalt :

« Volgende belastingen zijn gewestelijke belastingen :

[...]

5° de onroerende voorheffing;

[...] ».

B.5.3. Artikel 4, § 2, van de Bijzondere Financieringswet, vervangen bij de bijzondere wet van 13 juli 2001, bepaalt :

« De gewesten zijn bevoegd om de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 5°, bedoelde belasting te wijzigen. Het federaal kadastraal inkomen kunnen ze echter niet wijzigen. Het gezamenlijk beheer van de gegevens van de patrimoniale documentatie gebeurt bij wege van een samenwerkingsakkoord zoals bedoeld in artikel 92bis, § 3 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen ».

Over die bepaling vermeldt de parlementaire voorbereiding van de Bijzondere Financieringswet :

« Het nieuwe artikel 4, § 2, voorziet een exclusieve bevoegdheid voor de gewesten om de heffingsgrondslag van de onroerende voorheffing te wijzigen, met uitzondering van het federaal kadastraal inkomen dat uitsluitend tot de bevoegdheid van de federale overheid behoort. De gewesten kunnen aldus voor een andere belastbare grondslag dan het federaal kadastraal inkomen opteren. [...]

In de huidige stand van zaken is het kadastraal inkomen niet alleen de belastbare grondslag voor de onroerende voorheffing, maar vormt het ook gedeeltelijk de grondslag voor de personenbelasting, de belasting van niet-inwoners en de rechtspersonenbelasting. Het is dan ook aangewezen een exclusieve federale bevoegdheid terzake te behouden om te vermijden dat de federale personenbelasting geheven zou worden op een grondslag die, ingevolge de uitoefening van de fiscale autonomie van elk gewest, regionaal verschillend is » (*Parl. St.*, Kamer, 2000-2001, DOC 50-1183/001, p. 15).

B.6. De artikelen 3, 4 en 5 van de Bijzondere Financieringswet kennen aan de gewesten een algemene bevoegdheid toe inzake de in die artikelen bedoelde belastingen. Voor zover zij niet anders erover hebben beschikt, moeten de Grondwetgever en de bijzondere wetgever worden geacht aan de gewesten de volledige bevoegdheid toe te kennen tot het uitvaardigen van de regels met betrekking tot de aanslagvoet, de heffingsgrondslag en de vrijstellingen van de in artikel 3, eerste lid, 5°, bedoelde belasting, zonder dat ze het federaal kadastraal inkomen kunnen wijzigen.

B.7. 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 (« de heffingsgrondslag »), die het bedrag is waarop de belasting wordt berekend.

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 federale wetgever is bevoegd om, enerzijds, bij een met een bijzondere meerderheid aangenomen wet, de belastbare materie van de onroerende voorheffing te regelen en, anderzijds, bij gewone wet, het federaal kadastraal inkomen als onderdeel van de inkomstenbelastingen vast te stellen.

B.10. De onroerende voorheffing wordt geheven op de inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen.

Artikel 7 van het WIB 1992, dat bepaalt welke die inkomsten zijn, luidt als volgt :

« § 1. Inkomsten van onroerende goederen zijn :

1° voor niet verhuurde onroerende goederen :

a) voor in België gelegen goederen :

– het kadastraal inkomen wanneer het gaat om ongebouwde onroerende goederen, materieel en outillage die van nature of door hun bestemming onroerend zijn, of de in artikel 12, § 3, vermelde woning;

– het kadastraal inkomen verhoogd met 40 pct. wanneer het andere goederen betreft;

b) voor in het buitenland gelegen goederen: de huurwaarde;

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 of materieel en outillage die van nature of door hun bestemming onroerend zijn, betreft;

– het kadastraal inkomen verhoogd met 40 pct. wanneer het andere goederen betreft;

b) het kadastraal inkomen, wanneer die goederen in België zijn gelegen, overeenkomstig de pachtwetgeving zijn verhuurd en door de huurder voor land- of tuinbouw worden gebruikt;

bis) het kadastraal inkomen verhoogd met 40 pct. wanneer het gaat om gebouwde onroerende goederen verhuurd aan een rechtspersoon die geen vennootschap is, met het oog op het ter beschikking stellen ervan :

– aan een natuurlijke persoon om uitsluitend als woning te worden gebruikt;

– aan meerdere natuurlijke personen die ze uitsluitend gezamenlijk als woning gebruiken;

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 of materieel en outillage die van nature of door hun bestemming onroerend zijn, betreft, of het kadastraal inkomen verhoogd met 40 pct. wanneer het andere in België gelegen gebouwde onroerende goederen betreft;

d) het totale bedrag van de huurprijs en de huurvoordelen wanneer het in het buitenland gelegen onroerende goederen betreft;

3° de bedragen verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten.

§ 2. Wanneer een huurvoordeel bestaat in een eenmaal door de huurder gedane uitgave, wordt het bedrag ervan over de gehele duur van het huurcontract verdeeld ».

B.11. In antwoord op een parlementaire vraag over het fiscale statuut van de vergoedingen voor het ter beschikking stellen van onroerende goederen voor het installeren van gsm-masten preciseerde de vice-eerste minister en minister van Financiën en Institutionele Hervormingen :

« Gsm-operatoren sluiten regelmatig contracten af met natuurlijke personen (buiten het kader van de beroepswerkzaamheid van die natuurlijke personen) waarbij bepaalde oppervlakten – een stuk grond, een dak, een gevel, enzovoort – worden verhuurd met het oog op de installatie, in het kader van de mobilofonie, van een antenne, kabels en dies meer. In sommige gevallen wordt voorzien in de verhuring van masten of lokalen of wordt het recht verleend tot de constructie ervan.

Om de fiscale kwalificatie te bepalen van vergoedingen die uit dergelijke contracten voortvloeien, moeten die contracten geval per geval worden geanalyseerd om de aard van de rechten te bepalen die worden verleend. Zo kan een 'huurovereenkomst' in werkelijkheid bijvoorbeeld de vestiging van een recht van opstal, van erfpacht of van gelijkaardige onroerende rechten uitmaken. Anderzijds kan een overeenkomst eventueel ook als een overeenkomst met gemengd karakter worden gekwalificeerd, met andere woorden de partijen wensen in werkelijkheid met één contract twee juridische overeenkomsten tot stand te brengen, bijvoorbeeld een huur en een recht van opstal.

In de huidige stand van de wetgeving zullen de inkomsten uit voormelde overeenkomsten in de meeste gevallen als onroerende inkomsten als bedoeld in artikel 7 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) moeten worden aangemerkt.

Evenwel gelet op, enerzijds, de mogelijke problemen inzake de juiste kwalificatie (huur, recht van opstal, enzovoort), en, anderzijds, de vaststelling dat, in geval een deel van een onroerend goed wordt verhuurd waarvoor geen afzonderlijk kadastraal inkomen bestaat, de in artikel 13, eerste gedachtestreepje van WIB 92 vermelde beperking leidt tot de conclusie dat geen aftrek van kosten mogelijk is, heeft mijn administratie mij geadviseerd dat het beter zou zijn de desbetreffende vergoedingen aan te merken als diverse inkomsten en deze aan hetzelfde belastingstelsel te onderwerpen dat momenteel van toepassing is voor de inkomsten uit de concessie van het recht om een plaats die van nature onroerend is en niet is gelegen binnen de omheining van een sportinrichting te gebruiken om er plakbrieven of andere reclaimedragers te plaatsen (afzonderlijke aanslagvoet van 15 %). Dit vereist evenwel op wetgevend vlak de nodige aanpassingen, namelijk de uitbreiding van het toepassingsgebied van artikel 90, 5°, WIB 92 teneinde de betreffende vergoeding als diverse inkomsten te kunnen aanmerken.

Ik kan voormelde zienswijze van mijn administratie bijtreden en zal haar de opdracht geven ter zake de nodige voorbereidingen te treffen.

Zolang deze aanpassingen op wetgevend vlak niet zijn doorgevoerd, kunnen de betreffende vergoedingen in de huidige stand van de wetgeving niet als in artikel 90, 5°, WIB 92 vermelde diverse inkomsten worden aangemerkt, maar moeten zij doorgaans worden aangemerkt als in artikel 7, WIB 92 bedoelde onroerende inkomsten » (*Vr. & Antw.*, Kamer, 2010-2011, QRVA 53-030, pp. 10-11 (antwoord van 20 mei 2011 op parlementaire vraag nr. 248 van 26 januari 2011)).

B.12. Door de inkomsten uit concessies voor de plaatsing van gsm-masten, naast de inkomsten uit concessies voor plakbrieven (reclamepanelen) en andere reclamedragers, aan te merken als diverse inkomsten in de zin van artikel 90, 5°, van het WIB 1992, heeft de federale wetgever een maatregel genomen waardoor bepaalde inkomsten niet langer als inkomsten uit onroerende goederen in de zin van artikel 7 van het WIB 1992 worden beschouwd.

Aldus heeft hij weliswaar niet geraakt aan het kadastraal inkomen als heffingsgrondslag voor de onroerende voorheffing, maar heeft hij een onderdeel van de belastbare materie zelf, zijnde de inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen, gewijzigd en onttrokken aan de belastbare materie van de onroerende voorheffing, die bij de Bijzondere Financieringswet aan de gewesten is toegewezen.

Een dergelijke wijziging zou de federale wetgever enkel kunnen doorvoeren met de in artikel 4, laatste lid, van de Grondwet bepaalde bijzondere meerderheid. Die bijzondere meerderheidsvoorwaarde maakt noodzakelijk deel uit van het systeem tot bepaling van bevoegdheden. Op grond van artikel 1, 1°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989, vermag het Hof kennis te nemen van een schending van de bijzondere meerderheidsvoorwaarden vereist door de Grondwet.

B.13. De artikelen 5 en 7 van de wet van 13 december 2012 schenden artikel 177 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 3, eerste lid, 5°, van de Bijzondere Financieringswet.

B.14. Het eerste middel is gegrond.

De artikelen 5 en 7 van de wet van 13 december 2012 dienen te worden vernietigd, alsook, vanwege het onlosmakelijk verband, artikel 39, derde lid, van die wet, dat de inwerkingtreding van de vernietigde bepalingen regelt.

B.15. Er is geen aanleiding om de overige middelen te onderzoeken, aangezien die niet tot een ruimere vernietiging kunnen leiden.

B.16. Krachtens het vernietigde artikel 39, derde lid, van de wet van 13 december 2012 waren de vernietigde artikelen 5 en 7 van die wet van toepassing op de inkomsten verkregen vanaf 1 januari 2012.

Het gevolg van een retroactieve vernietiging zou zijn dat de bedoelde belastbare inkomsten niet meer mogen worden aangemerkt als diverse inkomsten, maar in beginsel opnieuw belastbaar zouden zijn als onroerende inkomsten en opnieuw onderhevig zouden zijn aan de onroerende voorheffing.

Ten einde rechtsonzekerheid te vermijden, is er aanleiding om de gevolgen van de vernietigde bepalingen, met toepassing van artikel 8, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, te handhaven voor de inkomsten van de jaren 2012 en 2013.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt de artikelen 5, 7 en 39, derde lid, van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen;

- handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepalingen voor de inkomsten van de jaren 2012 en 2013.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 19 juni 2014.

De griffier,

De voorzitter,

F. Meersschaut

A. Alen