

B.8.4. Der erste Klagegrund ist unbegründet.

In Bezug auf den zweiten und den dritten Klagegrund

B.9.1. Der zweite und der dritte Klagegrund sind abgeleitet aus einem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der ordnungsgemäßen Gesetzgebung und dem Grundsatz des rechtmäßigen Vertrauens, indem die angefochtene Maßnahme die klagenden Parteien in eine nachteiligere Situation versetze als die Behörden und Beamten, « deren Pensionsenner für die Pensionsberechnung durch Gesetz auf weniger als 60 festgelegt wurde », indem der Annahme der angefochtenen Bestimmungen keine sorgfältige Vorbereitung vorangegangen sei und indem der Gesetzgeber die Interessen der Beamten der Lokalbehörden nicht berücksichtigt habe.

B.9.2. Der Ministerrat ist der Auffassung, dass der zweite und der dritte Klagegrund wegen *obscuri libelli* nicht zulässig seien und dass die Klagegründe in jedem Fall deswegen unzulässig seien, weil die klagenden Parteien nicht anführten, in Bezug auf welche Kategorien von Personen die angefochtene Maßnahme eine Diskriminierung einführe, und ebenfalls nicht deutlich darlegten, auf welche Weise gegen die angeführten Grundsätze verstoßen werde.

B.9.3. Um den Erfordernissen nach Artikel 6 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof zu entsprechen, müssen die in der Klageschrift vorgebrachten Klagegründe angeben, welche Vorschriften, deren Einhaltung der Gerichtshof gewährleistet, verletzt wären und welche Bestimmungen gegen diese Vorschriften verstoßen würden, und darlegen, in welcher Hinsicht diese Vorschriften durch die fraglichen Bestimmungen verletzt würden.

Insofern im zweiten und im dritten Klagegrund ein Verstoß gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit den in diesen Klagegründen angeführten Grundsätzen angeführt wird, sind sie nicht zulässig, weil die klagenden Parteien nicht anführen, auf welche Weise durch die angefochtene Maßnahme gegen diese Grundsätze verstoßen würde.

B.9.4. Der zweite und der dritte Klagegrund sind unzulässig.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage zurück.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 12. Juni 2014.

Der Kanzler,

F. Meersschant

Der Präsident,

A. Alen

GRONDWETTELIJK HOF

[2014/204140]

Uittreksel uit arrest nr. 93/2014 van 19 juni 2014

Rolnummer : 5668

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. Meersschant, 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.

(...)

II. *In rechte*

(...)

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 reclaimedragers 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 reclaimedragers 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 wetwijzigingen 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;

bbis) 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 reclamedragers 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,

F. Meersschaut

De voorzitter,

A. Alen

COUR CONSTITUTIONNELLE

[2014/204140]

Extrait de l'arrêt n° 93/2014 du 19 juin 2014

Numéro du rôle : 5668

En cause : le recours en annulation totale ou partielle des articles 5, 7 et 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières, introduit par le Gouvernement flamand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président A. Alen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 19 juin 2013 et parvenue au greffe le 20 juin 2013, le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me B. Van Vlierden et Me F. Smet, avocats au barreau d'Anvers, a introduit un recours en annulation totale ou partielle des articles 5, 7 et 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières (publiée au *Moniteur belge* du 20 décembre 2012, quatrième édition).

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant aux dispositions attaquées

B.1. Le Gouvernement flamand poursuit l'annulation des articles 5, 7 et 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières (ci-après : la loi du 13 décembre 2012), qui sont rédigés ainsi :

« Art. 5. L'article 90, 5^o, du [Code des impôts sur les revenus 1992] est remplacé par ce qui suit :

5^o les revenus recueillis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle :

a) soit à l'occasion de la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles meublés ou non;

b) soit à l'occasion de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une installation sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires;

c) soit à l'occasion de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature, pour y installer des équipements de transmission et de réception par les opérateurs de téléphonie mobile; ».

« Art. 7. Dans la phrase liminaire de l'article 100, alinéa 1^{er}, 2^o, du même Code, les mots ' ou la concession du droit d'installer des équipements destinés à la diffusion de la téléphonie mobile ' sont insérés entre les mots ' ou autres supports publicitaires ' et les mots ', de la différence entre les deux termes ci-après : ' ».

« Art. 39.

[...]

Les articles 5 et 7 sont applicables aux revenus recueillis à partir du 1^{er} janvier 2012 ».

B.2. Par suite de ces modifications législatives, les articles 90, 5^o, et 100, alinéa 1^{er}, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992) disposent :

« Art. 90. Les revenus divers sont :

[...]

5^o les revenus recueillis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle :

a) soit à l'occasion de la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles meublés ou non;

b) soit à l'occasion de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une installation sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires;

c) soit à l'occasion de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est immeuble par nature, pour y installer des équipements de transmission et de réception par les opérateurs de téléphonie mobile ».

« Art. 100. Les revenus visés à l'article 90, 5^o, s'entendent :

[...]

2^o en ce qui concerne la concession du droit d'apposer des affiches ou autres supports publicitaires ou la concession du droit d'installer des équipements destinés à la diffusion de la téléphonie mobile, de la différence entre les deux termes ci-après :

a) le total des sommes et avantages recueillis par le cédant;

b) le total des frais que le cédant justifie avoir faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver ces revenus; à défaut d'éléments probants, ces frais sont fixés forfaitairement à 5 p.c. du montant des sommes et avantages recueillis ».

B.3. L'exposé des motifs du projet de loi mentionne en ce qui concerne les dispositions attaquées :

« Art. 5 et 7

Les opérateurs de téléphonie mobile concluent régulièrement des contrats avec des personnes physiques (en dehors du cadre de l'activité professionnelle de ces dernières) aux termes desquels certaines surfaces – une parcelle de terrain, un toit, une façade, *etc.* – sont louées en vue de l'installation d'une antenne, de câbles, *etc.* nécessaires à la diffusion de la téléphonie mobile. Dans certains cas, le contrat prévoit la location ou le droit de construction de pylônes ou de locaux.

Pour déterminer la qualification fiscale des revenus provenant de tels contrats, ces contrats doivent être analysés au cas par cas pour déterminer la nature des droits qui sont concédés. Ainsi, une convention dénommée ' bail ' pourrait en réalité représenter par exemple la constitution d'un droit de superficie, d'emphytéose ou de droits immobiliers similaires. D'autre part, une convention peut aussi revêtir le cas échéant un caractère mixte, dans le sens où les parties souhaitent acter en réalité dans un même contrat deux accords juridiques, tels que par exemple une location et un droit de superficie.

Dans l'état actuel de la législation, les revenus provenant des conventions précitées sont considérés dans la plupart des cas comme des revenus immobiliers visés à l'article 7, CIR 92.

Toutefois, compte tenu des problèmes potentiels en matière de qualification correcte (location, droit de superficie, *etc.*), d'une part, et, du constat qu'il résulte de la limitation prévue à l'article 13, premier tiret, CIR 92, qu'aucune déduction de frais n'est possible lorsqu'une partie d'un bien immobilier pour laquelle il n'existe aucun revenu cadastral distinct est louée, d'autre part, il semble préférable de considérer les revenus en question comme des revenus divers et de les soumettre au même régime fiscal que celui qui est actuellement applicable aux revenus provenant de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est un immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une infrastructure sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires.

Par concession, on entend chaque convention qui, sans entraîner le transfert de propriété, accorde, à titre onéreux, le droit d'exploiter un bien ou un droit ou d'en faire usage, sans se préoccuper de savoir s'il agit de domaine privé [ou] public. En général, le droit de conclure pareille convention appartient au propriétaire de l'immeuble. L'art. 90, 5^o, CIR 92, n'exclut cependant pas d'autres bénéficiaires (p. ex., l'usufruitier, le locataire, *etc.*).

Le présent article vise à élargir le champ d'application de l'article 90, 5^o, CIR 92, pour pouvoir considérer les revenus précités comme des revenus divers. Cet élargissement implique une restructuration de l'article 90, 5^o, CIR 92 précité. Il nécessite aussi une adaptation à l'article 100, 2^o, CIR 92 (détermination de la base imposable).

Ces revenus seront donc soumis à une imposition distincte de 15 p.c. conformément à l'article 171, 2^o*bis*, CIR 92, sauf si la globalisation est plus favorable.

Les modifications apportées aux articles 90, 5^o et 100, 2^o, CIR 92 ont des répercussions sur certains articles relatifs au précompte mobilier. C'est pourquoi il est proposé de rendre ces modifications applicables aux revenus recueillis à partir du 1^{er} janvier 2012 et non à partir de l'exercice d'imposition 2013 » (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2458/001, pp. 8-9).

Quant au premier moyen

B.4. Le Gouvernement flamand prend un premier moyen de la violation par les articles 5 et 7 de la loi du 13 décembre 2012 de l'article 177 de la Constitution, combiné avec les articles 3, alinéa 1^{er}, 5^o, et 4, § 2, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions (ci-après : la loi spéciale de financement).

B.5.1. L'article 177 de la Constitution dispose :

« Une loi adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa, fixe le système de financement des régions.

Les Parlements de région déterminent, chacun pour ce qui le concerne, l'affectation de leurs recettes par les règles visées à l'article 134 ».

B.5.2. L'article 3, alinéa 1^{er}, 5^o, de la loi spéciale de financement, remplacé par la loi spéciale du 13 juillet 2001, dispose :

« Les impôts suivants sont des impôts régionaux :

[...]

5^o le précompte immobilier;

[...] ».

B.5.3. L'article 4, § 2, de la loi spéciale de financement, remplacé par la loi spéciale du 13 juillet 2001, dispose :

« Les régions sont compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations de l'impôt visé à l'article 3, alinéa 1^{er}, 5^o. Elles ne peuvent toutefois modifier le revenu cadastral fédéral. La gestion conjointe des données de la documentation patrimoniale s'effectue par la voie d'un accord de coopération au sens de l'article 92bis, § 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ».

Les travaux préparatoires de la loi spéciale de financement ont indiqué quant à cette disposition :

« Le nouvel article 4, § 2, prévoit une compétence exclusive des régions en matière de modification de la base d'imposition du précompte immobilier, à l'exception du revenu cadastral fédéral qui relève de la compétence exclusive de l'autorité fédérale. Les régions peuvent donc opter pour une autre base d'imposition que le revenu cadastral fédéral. [...]

Dans l'état actuel des choses, le revenu cadastral est non seulement la base imposable du précompte immobilier mais constitue également en partie la base de l'impôt des personnes physiques, de l'impôt des non-résidents et de l'impôt des personnes morales. Il est donc également indiqué de maintenir une compétence fédérale exclusive en la matière pour éviter que l'impôt fédéral des personnes physiques soit perçu sur une base qui, en raison de l'exercice de l'autonomie fiscale de chaque région, serait différente en fonction de la région » (*Doc. parl.*, Chambre, 2000-2001, DOC 50-1183/001, p. 15).

B.6. Les articles 3, 4 et 5 de la loi spéciale de financement accordent aux régions une compétence générale quant aux impôts visés par ces articles. Il faut considérer que le Constituant et le législateur spécial, dans la mesure où ils n'en disposent pas autrement, ont attribué aux régions toute la compétence permettant d'édicter les règles relatives au taux d'imposition, à la base d'imposition et aux exonérations de l'impôt visé à l'article 3, alinéa 1^{er}, 5^o, sans qu'elles puissent modifier le revenu cadastral fédéral.

B.7. La matière imposable est l'élément générateur de l'impôt, la situation ou le fait qui donnent lieu à l'impôt. La matière imposable se distingue de la base imposable (« base d'imposition »), qui est le montant sur lequel l'impôt est calculé.

B.8. La matière imposable du précompte immobilier est constituée par les revenus des biens immobiliers sis en Belgique (article 249 du CIR 1992). La base d'imposition est le revenu cadastral. Le revenu cadastral est censé correspondre au revenu moyen normal net d'une année que serait susceptible de procurer un bien immobilier selon l'estimation de l'Administration du cadastre.

B.9. Le législateur fédéral est compétent pour, d'une part, régler, par une loi adoptée à la majorité spéciale, la matière imposable du précompte immobilier et, d'autre part, établir, par une loi ordinaire, le revenu cadastral fédéral en tant qu'élément des impôts sur les revenus.

B.10. Le précompte immobilier est perçu sur les revenus provenant de biens immobiliers situés en Belgique.

L'article 7 du CIR 1992, qui détermine de quels revenus il s'agit, est rédigé ainsi :

« § 1^{er}. Les revenus des biens immobiliers sont :

1^o pour les biens immobiliers qui ne sont pas donnés en location :

a) pour les biens sis en Belgique :

- le revenu cadastral lorsqu'il s'agit de biens immobiliers non bâtis, du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination ou de l'habitation visée à l'article 12, § 3;

- le revenu cadastral majoré de 40 p.c. lorsqu'il s'agit d'autres biens;

b) pour les biens sis à l'étranger: la valeur locative;

2^o pour les biens immobiliers qui sont donnés en location :

a) pour les biens sis en Belgique donnés en location à une personne physique qui ne les affecte ni totalement ni partiellement à l'exercice de son activité professionnelle:

- le revenu cadastral lorsqu'il s'agit de biens immobiliers non bâtis ou du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination;

- le revenu cadastral majoré de 40 p.c. lorsqu'il s'agit d'autres biens;

b) le revenu cadastral quand il s'agit de biens sis en Belgique, donnés en location conformément à la législation sur le bail à ferme et affectés par le locataire à des fins agricoles ou horticoles;

bbis) le revenu cadastral majoré de 40 p.c. quand il s'agit de biens immobiliers bâtis, donnés en location à une personne morale autre qu'une société, en vue de les mettre à disposition :

- d'une personne physique pour occupation exclusivement à des fins d'habitation;

- de plusieurs personnes physiques pour occupation conjointement et exclusivement à des fins d'habitation;

c) le montant total du loyer et des avantages locatifs, sans pouvoir être inférieur au revenu cadastral, quand il s'agit d'autres biens immobiliers non bâtis sis en Belgique ou du matériel et de l'outillage présentant le caractère d'immeuble par nature ou par destination, ou au revenu cadastral majoré de 40 p.c. lorsqu'il s'agit d'autres biens immobiliers bâtis sis en Belgique;

d) le montant total du loyer et des avantages locatifs, quand il s'agit de biens immobiliers sis à l'étranger;

3^o les sommes obtenues à l'occasion de la constitution ou de la cession d'un droit d'emphytéose ou de superficie ou de droits immobiliers similaires.

§ 2. Lorsqu'un avantage locatif consiste en une dépense une fois faite par le locataire, son montant est réparti sur toute la durée du bail ».

B.11. En réponse à une question parlementaire relative au statut fiscal des rétributions pour la mise à disposition de biens immobiliers pour l'installation de mâts GSM, le Vice-Premier ministre et ministre des Finances et des Réformes institutionnelles a précisé :

« Les opérateurs de mobilophonie concluent régulièrement des contrats avec des personnes physiques (en dehors du cadre de l'activité professionnelle de ces dernières) aux termes desquels certaines surfaces – une parcelle de terrain, un toit, une façade, etc. – sont louées en vue de l'installation d'une antenne, de câbles, etc. nécessaires à la mobilophonie. Dans certains cas, le contrat prévoit la location ou le droit de construction de pylônes ou de locaux.

Pour déterminer la qualification fiscale des revenus provenant de tels contrats, ces contrats doivent être analysés au cas par cas pour déterminer la nature des droits qui sont concédés. Ainsi, une convention dénommée 'bail' pourrait en réalité représenter par exemple la constitution d'un droit de superficie, d'emphytéose ou de droits immobiliers similaires. D'autre part, une convention peut aussi revêtir le cas échéant un caractère mixte, dans le sens où les parties souhaitent acter en réalité dans un même contrat deux accords juridiques, tels que par exemple une location et un droit de superficie.

Dans l'état actuel de la législation, les revenus provenant des conventions précitées devront être considérées dans la plupart des cas comme des revenus immobiliers visés à l'article 7 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92).

Toutefois, compte tenu des problèmes potentiels en matière de qualification correcte (location, droit de superficie, etc.), d'une part, et, du constat qu'il résulte de la limitation prévue à l'article 13, premier tiret, CIR 92, qu'aucune déduction de frais n'est possible lorsqu'une partie d'un bien immobilier pour laquelle il n'existe aucun revenu cadastral distinct est louée, d'autre part, mon administration m'a informé qu'il serait préférable de considérer les revenus en question comme des revenus divers et de les soumettre au même régime fiscal que celui qui est actuellement applicable pour les revenus provenant de la concession du droit d'utiliser un emplacement qui est un immeuble par nature et qui n'est pas situé dans l'enceinte d'une infrastructure sportive, pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires (taux d'imposition distinct de 15 %). Ceci implique toutefois que les adaptations nécessaires soient apportées sur le plan législatif, à savoir l'élargissement du champ d'application de l'article 90, 5°, CIR 92, pour pouvoir considérer les revenus concernés comme des revenus divers.

Je peux me rallier au point de vue précité de mon administration et je la chargerai d'entamer les préparatifs nécessaires en la matière.

Aussi longtemps que ces adaptations législatives n'ont pas été apportées, les revenus concernés ne peuvent pas, dans l'état actuel de la législation, être considérés comme des revenus divers visés à l'article 90, 5°, CIR 92 mais doivent toujours être considérés comme des revenus immobiliers visés à l'article 7, CIR 92 » (*Question et réponses*, Chambre, 2010-2011, Bulletin des questions et réponses 53-030, pp. 10-11, (réponse du 20 mai 2011 à la question parlementaire n° 248 du 26 janvier 2011)).

B.12. En qualifiant de revenus divers au sens de l'article 90, 5°, du CIR 1992 les revenus provenant de concessions pour l'installation de mâts GSM, à côté des revenus provenant des concessions pour apposer des affiches (panneaux publicitaires) et autres supports publicitaires, le législateur fédéral a pris une mesure ayant pour effet que certains revenus ne sont désormais plus considérés comme des revenus provenant de biens immobiliers au sens de l'article 7 du CIR 1992.

Ce faisant, il n'a certes pas modifié le revenu cadastral en tant que base d'imposition du précompte immobilier, mais il a modifié un élément de la matière imposable elle-même, constituée par les revenus des biens immobiliers sis en Belgique, et l'a retiré de la matière imposable du précompte immobilier, qui avait été attribué aux régions par la loi spéciale de financement.

Le législateur n'aurait pu effectuer une telle modification que moyennant la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa, de la Constitution. Cette condition de majorité spéciale fait partie intégrante du système de détermination des compétences. La Cour, sur la base de l'article 1^{er}, 1^o, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, peut connaître d'une violation des conditions de majorité spéciale exigées par la Constitution.

B.13. Les articles 5 et 7 de la loi du 13 décembre 2012 violent l'article 177 de la Constitution, combiné avec l'article 3, alinéa 1^{er}, 5°, de la loi spéciale de financement.

B.14. Le premier moyen est fondé.

Les articles 5 et 7 de la loi du 13 décembre 2012 doivent être annulés, de même que, en raison de son lien indissociable avec ces dispositions, l'article 39, alinéa 3, de cette loi, qui règle l'entrée en vigueur des dispositions annulées.

B.15. Il n'y a pas lieu d'examiner les autres moyens, étant donné que cet examen ne saurait aboutir à une annulation plus étendue.

B.16. En vertu de l'article 39, alinéa 3, annulé, de la loi du 13 décembre 2012, les articles 5 et 7 annulés de cette loi s'appliquaient aux revenus recueillis à partir du 1^{er} janvier 2012.

Une annulation rétroactive aurait pour effet que les revenus imposables visés ne pourraient plus être qualifiés de revenus divers, mais seraient en principe à nouveau imposables au titre de revenus immobiliers et seraient à nouveau soumis au précompte immobilier.

Afin d'éviter une insécurité juridique, il y a lieu de maintenir les effets des dispositions annulées, en application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, pour les revenus des années 2012 et 2013.

Par ces motifs,

la Cour

- annule les articles 5, 7 et 39, alinéa 3, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières;

- maintient les effets des dispositions annulées pour les revenus des années 2012 et 2013.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 19 juin 2014.

Le greffier,

F. Meersschaut

Le président,

A. Alen

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[2014/204140]

Auszug aus dem Entscheid Nr. 93/2014 vom 19. Juni 2014

Geschäftsverzeichnisnummer 5668

In Sachen: Klage auf völlige oder teilweise Nichtigerklärung der Artikel 5, 7 und 39 Absatz 3 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen, erhoben von der Flämischen Regierung.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten A. Alen und J. Spreutels, und den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet und R. Leysen, unter Assistenz des Kanzlers F. Meersschant, unter dem Vorsitz des Präsidenten A. Alen,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klagschrift, die dem Gerichtshof mit am 19. Juni 2013 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 20. Juni 2013 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Flämische Regierung, unterstützt und vertreten durch RA B. Van Vlierden und RA F. Smet, in Antwerpen zugelassen. Klage auf völlige oder teilweise Nichtigerklärung der Artikel 5, 7 und 39 Absatz 3 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 20. Dezember 2012, vierte Ausgabe).

(...)

II. Rechtliche Würdigung

(...)

In Bezug auf die angefochtenen Bestimmungen

B.1. Die Flämische Regierung beantragt die Nichtigerklärung der Artikel 5, 7 und 39 Absatz 3 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen (nachstehend: Gesetz vom 13. Dezember 2012); diese lauten:

«Art. 5. Artikel 90 Nr. 5 [des Einkommensteuergesetzbuches 1992] wird wie folgt ersetzt:

‘ 5. Einkünfte, die außerhalb der Ausübung einer Berufstätigkeit erzielt werden:

a) aus der Untervermietung von möblierten oder nicht möblierten unbeweglichen Gütern oder aus der Abtretung eines Mietvertrags über möblierte oder nicht möblierte unbewegliche Güter,

b) aus der zeitweiligen Überlassung des Rechts, eine ihrem Wesen nach unbewegliche Fläche, die nicht innerhalb der Umfriedung einer Sportanlage liegt, zu nutzen, um dort Plakate oder andere Werbeträger anzubringen, oder

c) aus der zeitweiligen Überlassung des Rechts, eine ihrem Wesen nach unbewegliche Fläche zu nutzen, um dort Übertragungs- und Empfangseinrichtungen von Mobiltelefonbetreibern anzubringen, ‘».

«Art. 7. Im einleitenden Satz von Artikel 100 Absatz 1 Nr. 2 desselben Gesetzbuches werden zwischen dem Wort ‘ anzubringen, ‘ und den Wörtern ‘ die Differenz ‘ die Wörter ‘ oder die zeitweilige Überlassung des Rechts, Einrichtungen für die Verbreitung von Mobiltelefonie anzubringen, ‘ eingefügt».

«Art. 39.

[...]

Die Artikel 5 und 7 sind auf die ab dem 1. Januar 2012 bezogenen Einkünfte anwendbar.

[...].

B.2. Infolge dieser Gesetzesänderungen bestimmen die Artikel 90 Nr. 5 und 100 Absatz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992):

«Art. 90. Verschiedene Einkünfte sind:

[...]

5. Einkünfte, die außerhalb der Ausübung einer Berufstätigkeit erzielt werden:

a) aus der Untervermietung von möblierten oder nicht möblierten unbeweglichen Gütern oder aus der Abtretung eines Mietvertrags über möblierte oder nicht möblierte unbewegliche Güter,

b) aus der zeitweiligen Überlassung des Rechts, eine ihrem Wesen nach unbewegliche Fläche, die nicht innerhalb der Umfriedung einer Sportanlage liegt, zu nutzen, um dort Plakate oder andere Werbeträger anzubringen, oder

c) aus der zeitweiligen Überlassung des Rechts, eine ihrem Wesen nach unbewegliche Fläche zu nutzen, um dort Übertragungs- und Empfangseinrichtungen von Mobiltelefonbetreibern anzubringen».

«Art. 100. Unter den in Artikel 90 Nr. 5 erwähnten Einkünften versteht man:

[...]

2. in Bezug auf die zeitweilige Überlassung des Rechts, Plakate oder andere Werbeträger anzubringen, oder die zeitweilige Überlassung des Rechts, Einrichtungen für die Verbreitung von Mobiltelefonie anzubringen, die Differenz zwischen den beiden nachstehenden Größen:

a) dem Gesamtbetrag der vom Zedenten erhaltenen Beträge und Vorteile,

b) dem Gesamtbetrag der Kosten, für die der Zedent nachweist, dass er sie während des Besteuerungszeitraums gemacht oder getragen hat, um diese Einkünfte zu erwerben oder zu behalten; in Ermangelung von beweiskräftigen Angaben werden diese Kosten pauschal auf 5 Prozent der erhaltenen Beträge und Vorteile festgelegt».

B.3. In der Begründung zum Gesetzentwurf wurde bezüglich der angefochtenen Bestimmungen Folgendes dargelegt:

«Artt. 5 und 7.

Die Mobilfunkbetreiber schließen regelmäßig Verträge mit natürlichen Personen (außerhalb des Rahmens der Berufstätigkeit dieser natürlichen Personen), wobei bestimmte Flächen ù eine Grundstücksparzelle, ein Dach, ein Giebel, usw. ù vermietet werden im Hinblick auf die Installation einer Antenne, von Kabeln, und so weiter im Rahmen des Mobilfunks. In gewissen Fällen wird die Vermietung von Masten oder Räumen vorgesehen oder wird das Recht zu deren Errichtung erteilt.

Zur Bestimmung der steuerlichen Einstufung von Vergütungen, die sich aus solchen Verträgen ergeben, müssen diese Verträge von Fall zu Fall geprüft werden, damit die Art der gewährten Rechte ermittelt werden kann. So kann ein ‘ Mietvertrag ‘ in Wirklichkeit beispielsweise die Festlegung eines Erbbaurechts, einer Erbpacht oder gleichartiger Rechte an unbeweglichen Gütern darstellen. Andererseits kann eine Vereinbarung gegebenenfalls auch als eine gemischte Vereinbarung eingestuft werden, wobei die Parteien mit anderen Worten in Wirklichkeit durch einen einzigen Vertrag zwei rechtliche Vereinbarungen zustande bringen wollen, beispielsweise eine Miete und ein Erbbaurecht.

Bei dem derzeitigen Stand der Gesetzgebung werden die Einkünfte aus den vorerwähnten Vereinbarungen in den meisten Fällen als Einkünfte aus unbeweglichen Gütern im Sinne von Artikel 7 des EStGB 1992 betrachtet.

Einerseits angesichts der möglichen Probleme hinsichtlich der richtigen Einstufung (Miete, Erbbaurecht, usw.) und andererseits der Feststellung, dass in dem Fall, dass ein Teil einer Immobilie vermietet wird, für den kein getrenntes Katastereinkommen besteht, die in Artikel 13 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 erwähnte Einschränkung zu der Schlussfolgerung führt, dass kein Abzug der Kosten möglich ist, erscheint es jedoch besser, die diesbezüglichen Vergütungen als verschiedene Einkünfte zu betrachten und ihnen das gleiche Besteuerungssystem aufzuerlegen, das derzeit für die Einkünfte aus der zeitweiligen Überlassung des Rechts gilt, eine ihrem Wesen nach unbewegliche Fläche, die nicht innerhalb der Umfriedung einer Sportanlage liegt, zu nutzen, um dort Plakate oder andere Werbeträger anzubringen.

Unter zeitweiliger Überlassung ist jede Vereinbarung zu verstehen, die ohne eine Eigentumsübertragung mit sich zu bringen, gegen Entgelt das Recht verleiht, ein Gut oder ein Recht zu bewirtschaften oder zu benutzen, ungeachtet dessen, ob es privates oder öffentliches Eigentum ist. Das Recht, solche Vereinbarungen zu schließen, steht im Allgemeinen dem Eigentümer der Immobilie zu, doch in Artikel 90 Nr. 5 des EStGB 1992 sind andere Berechtigte nicht ausgeschlossen (beispielsweise der Nutznießer, der Mieter, usw.).

Mit diesem Artikel wird bezweckt, den Anwendungsbereich von Artikel 90 Nr. 5 des EStGB 1992 zu erweitern, um die betreffenden Einkünfte als verschiedene Einkünfte betrachten zu können. Diese Erweiterung erfordert eine Umstrukturierung des vorerwähnten Artikels 90 Nr. 5 des EStGB 1992. Sie erfordert auch eine Anpassung von Artikel 100 Nr. 2 des EStGB 1992 (Bestimmung der Besteuerungsgrundlage).

Auf diese Einkünfte wird also eine getrennte Steuer von 15 Prozent gemäß Artikel 171 Nr. 2bis des EStGB 1992 angewandt, außer wenn eine Globalisierung vorteilhafter ist.

Die an den Artikeln 90 Nr. 5 und 100 Nr. 2 des EStGB 1992 vorgenommenen Änderungen wirken sich auf bestimmte Artikel bezüglich des Mobiliensteuervorabzugs aus. Daher wird vorgeschlagen, diese Änderungen auf die Einkünfte anzuwenden, die ab dem 1. Januar 2012 erzielt werden, und nicht ab dem Steuerjahr 2013» (*Parl. Dok., Kammer, 2012-2013, DOC 53-2458/001, SS. 8-9*).

In Bezug auf den ersten Klagegrund

B.4. Die Flämische Regierung führt im ersten Klagegrund an, dass die Artikel 5 und 7 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 gegen Artikel 177 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 3 Absatz 1 Nr. 5 und 4 § 2 des Sondergesetzes vom 16. Januar 1989 bezüglich der Finanzierung der Gemeinschaften und Regionen (nachstehend: Finanzierungs-sondergesetz) verstießen.

B.5.1. Artikel 177 der Verfassung bestimmt:

«Ein Gesetz, das mit der in Artikel 4 letzter Absatz bestimmten Mehrheit angenommen wird, legt das Finanzierungssystem für die Regionen fest.

Die Regionalparlamente bestimmen, jedes für seinen Bereich, den Verwendungszweck ihrer Einnahmen durch die in Artikel 134 erwähnten Regeln».

B.5.2. Artikel 3 Absatz 1 Nr. 5 des Finanzierungs-sondergesetzes, ersetzt durch das Sondergesetz vom 13. Juli 2001, bestimmt:

«Folgende Steuern sind Regionalsteuern:

[...]

5. der Immobiliensteuervorabzug,

[...]».

B.5.3. Artikel 4 § 2 des Finanzierungs-sondergesetzes, ersetzt durch das Sondergesetz vom 13. Juli 2001, bestimmt:

«Die Regionen sind befugt, den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von der in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 5 erwähnten Steuer zu ändern. Sie dürfen jedoch nicht das föderale Katastereinkommen ändern. Die gemeinsame Verwaltung der Daten der patrimonialem Dokumentation erfolgt im Wege eines Zusammenarbeitsabkommens im Sinne von Artikel 92bis § 3 des Sondergesetzes vom 8. August 1980 zur Reform der Institutionen».

Bezüglich dieser Bestimmung heißt es in den Vorarbeiten zum Finanzierungs-sondergesetz:

«Im neuen Artikel 4 § 2 ist eine ausschließliche Zuständigkeit der Regionen für die Änderung der Bemessungsgrundlage des Immobiliensteuervorabzugs vorgesehen, mit Ausnahme des föderalen Katastereinkommens, das ausschließlich zum Zuständigkeitsbereich der Föderalbehörde gehört. Die Regionen können sich also für eine andere Besteuerungsgrundlage als das föderale Katastereinkommen entscheiden. [...]

Bei dem derzeitigen Stand der Dinge ist das Katastereinkommen nicht nur die Besteuerungsgrundlage für den Immobiliensteuervorabzug, sondern es ist auch teilweise die Grundlage für die Steuer der natürlichen Personen, die Steuer der Gebietsfremden und die Steuer der juristischen Personen. Daher ist es angebracht, eine ausschließliche föderale Zuständigkeit dafür beizubehalten, um zu vermeiden, dass die föderale Steuer der natürlichen Personen auf einer Grundlage erhoben wird, die infolge der Ausübung der Steuerautonomie der einzelnen Regionen regional unterschiedlich ist» (*Parl. Dok., Kammer, 2000-2001, DOC 50-1183/001, S. 15*).

B.6. Durch die Artikel 3, 4 und 5 des Finanzierungs-sondergesetzes wird den Regionen eine allgemeine Zuständigkeit für die in diesen Artikeln vorgesehenen Steuern erteilt. Insofern sie nichts anderes bestimmt haben, ist davon auszugehen, dass der Verfassungsgeber und der Sondergesetzgeber den Regionen die vollständige Zuständigkeit zur Festlegung der Regeln in Bezug auf den Steuersatz, die Besteuerungsgrundlage und die Befreiungen von der in Artikel 3 Absatz 1 Nr. 5 erwähnten Steuer erteilen, ohne dass sie das föderale Katastereinkommen ändern können.

B.7. Der Steuergegenstand ist das Element, das die Steuer erzeugt, das heißt die Situation oder der Umstand, die bzw. der dazu führt, dass die Steuer geschuldet wird. Der Steuergegenstand unterscheidet sich von der Besteuerungsgrundlage, bei der es sich um den Betrag handelt, auf den die Steuer berechnet wird.

B.8. Der Steuergegenstand des Immobiliensteuervorabzugs sind die Einkünfte aus in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern (Artikel 249 des EStGB 1992). Die Besteuerungsgrundlage ist das Katastereinkommen. Es wird davon ausgegangen, dass es der mittleren normalen, jährlichen Nettomiete entspricht, die eine Immobilie gemäß der Veranschlagung der Katasterverwaltung abwerfen kann.

B.9. Der föderale Gesetzgeber ist befugt, einerseits durch ein mit besonderer Mehrheit angenommenes Gesetz den Steuergegenstand des Immobiliensteuervorabzugs zu regeln, und andererseits durch ein ordentliches Gesetz das föderale Katastereinkommen als Bestandteil der Einkommensteuer festzulegen.

B.10. Der Immobiliensteuervorabzug wird auf die Einkünfte aus in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern erhoben.

Artikel 7 des EStGB 1992, in dem festgelegt wird, um welche Einkünfte es sich dabei handelt, lautet wie folgt:

«§ 1. Einkünfte aus unbeweglichen Gütern sind:

1. für nicht vermietete unbewegliche Güter:

a) für in Belgien gelegene Güter:

- das Katastereinkommen, wenn es sich um unbebaute unbewegliche Güter, Material und Ausrüstung, die ihrem Wesen oder ihrer Bestimmung nach unbeweglich sind, oder die in Artikel 12 § 3 erwähnte Wohnung handelt,

- das um 40 Prozent erhöhte Katastereinkommen, wenn es sich um andere Güter handelt,

b) für im Ausland gelegene Güter: der Mietwert,

2. für vermietete unbewegliche Güter:

a) für in Belgien gelegene Güter, die an eine natürliche Person vermietet sind, die sie weder ganz noch teilweise zur Ausübung ihrer Berufstätigkeit nutzt:

- das Katastereinkommen, wenn es sich um unbebaute unbewegliche Güter oder Material und Ausrüstung, die ihrem Wesen oder ihrer Bestimmung nach unbeweglich sind, handelt,

- das um 40 Prozent erhöhte Katastereinkommen, wenn es sich um andere Güter handelt,

b) das Katastereinkommen, wenn es sich um in Belgien gelegene Güter handelt, die gemäß den Rechtsvorschriften über den Landpachtvertrag vermietet sind und vom Mieter zu landwirtschaftlichen oder gartenbaulichen Zwecken genutzt werden,

bbis) das um 40 Prozent erhöhte Katastereinkommen, wenn es sich um bebaute unbewegliche Güter handelt, die an eine juristische Person vermietet sind, die keine Gesellschaft ist, damit sie:

- einer natürlichen Person, die sie ausschließlich zu Wohnzwecken nutzt, oder

- mehreren natürlichen Personen, die sie gemeinsam und ausschließlich zu Wohnzwecken nutzen,

zur Verfügung gestellt werden,

c) der Gesamtbetrag des Mietpreises und der Mietvorteile, der nicht weniger als das Katastereinkommen betragen darf, wenn es sich um andere in Belgien gelegene unbebaute unbewegliche Güter oder Material und Ausrüstung, die ihrem Wesen oder ihrer Bestimmung nach unbeweglich sind, handelt, oder das um 40 Prozent erhöhte Katastereinkommen, wenn es sich um andere in Belgien gelegene bebaute unbewegliche Güter handelt,

d) der Gesamtbetrag des Mietpreises und der Mietvorteile, wenn es sich um unbewegliche Güter handelt, die im Ausland gelegen sind,

3. bei Begründung oder Abtretung eines Erbpachtrechts oder Erbbaurechts oder gleichartiger Rechte an unbeweglichen Gütern erhaltene Beträge.

§ 2. Besteht ein Mietvorteil aus einer einmalig vom Mieter getätigten Ausgabe, wird ihr Betrag auf die Gesamtdauer des Mietvertrags verteilt».

B.11. In Beantwortung einer parlamentarischen Frage zum Steuerstatut der Vergütungen für die Bereitstellung von Immobilien zum Installieren von GSM-Masten erklärte der Vizepremierminister und Minister der Finanzen und der Institutionellen Reformen:

«GSM-Betreiber schließen regelmäßig Verträge mit natürlichen Personen (außerhalb des Rahmens der Berufstätigkeit dieser natürlichen Personen), wobei bestimmte Flächen – eine Grundstückspartzeile, ein Dach, ein Giebel, usw. – vermietet werden im Hinblick auf die Installation einer Antenne, von Kabeln, und so weiter im Rahmen des Mobilfunks. In gewissen Fällen wird die Vermietung von Masten oder Räumen vorgesehen oder wird das Recht zu deren Errichtung erteilt.

Zur Bestimmung der steuerlichen Einstufung von Vergütungen, die sich aus solchen Verträgen ergeben, müssen diese Verträge von Fall zu Fall geprüft werden, damit die Art der gewährten Rechte ermittelt werden kann. So kann ein 'Mietvertrag' in Wirklichkeit beispielsweise die Festlegung eines Erbbaurechts, einer Erbpacht oder gleichartiger Rechte an unbeweglichen Gütern darstellen. Andererseits kann eine Vereinbarung gegebenenfalls auch als eine gemischte Vereinbarung eingestuft werden, wobei die Parteien mit anderen Worten in Wirklichkeit durch einen einzigen Vertrag zwei rechtliche Vereinbarungen zustande bringen wollen, beispielsweise eine Miete und ein Erbbaurecht.

Bei dem derzeitigen Stand der Gesetzgebung müssen die vorerwähnten Vereinbarungen in den meisten Fällen als Einkünfte aus unbeweglichen Gütern im Sinne von Artikel 7 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) angesehen werden.

Einerseits angesichts der möglichen Probleme hinsichtlich der richtigen Einstufung (Miete, Erbbaurecht, usw.) und andererseits der Feststellung, dass in dem Fall, dass ein Teil einer Immobilie vermietet wird, für den kein getrenntes Katastereinkommen besteht, die in Artikel 13 erster Gedankenstrich des EStGB 1992 erwähnte Einschränkung zu der Schlussfolgerung führt, dass kein Abzug der Kosten möglich ist, hat meine Verwaltung mir geraten, dass es besser wäre, die diesbezüglichen Vergütungen als verschiedene Einkünfte zu betrachten und ihnen das gleiche Besteuerungssystem aufzuerlegen, das derzeit für die Einkünfte aus der zeitweiligen Überlassung des Rechts gilt, eine ihrem Wesen nach unbewegliche Fläche, die nicht innerhalb der Umfriedung einer Sportanlage liegt, zu nutzen, um dort Plakate oder andere Werbeträger anzubringen (getrennter Steuersatz von 15 %). Dies erfordert auf gesetzgeberischer Ebene die nötigen Anpassungen, nämlich die Erweiterung des Anwendungsbereichs von Artikel 90 Nr. 5 des EStGB 1992, damit die betreffenden Einkünfte als verschiedene Einkünfte betrachtet werden können.

Ich kann mich dieser Sichtweise meiner Verwaltung anschließen und werde ihr den Auftrag erteilen, die erforderlichen Vorbereitungen zu treffen.

Solange diese Anpassungen auf gesetzgeberischer Ebene nicht durchgeführt wurden, können die betreffenden Vergütungen beim derzeitigen Stand der Gesetzgebung nicht als verschiedene Einkünfte im Sinne von Artikel 90 Nr. 5 des EStGB 1992 gelten, sondern müssen in der Regel als Einkünfte aus unbeweglichen Gütern im Sinne von Artikel 7 des EStGB 1992 angesehen werden» (*Fragen und Antworten*, Kammer, 2010-2011, QRVA 53-030, SS. 10-11 (Antwort vom 20. Mai 2011 auf die parlamentarische Frage Nr. 248 vom 26. Januar 2011)).

B.12. Indem er die Einkünfte aus Konzessionen für das Installieren von GSM-Masten, neben den Einkünften aus Konzessionen für Plakate (Werbetafeln) und andere Werbeträger, als verschiedene Einkünfte im Sinne von Artikel 90 Nr. 5 des EStGB 1992 einstuft, hat der föderale Gesetzgeber eine Maßnahme ergriffen, durch die bestimmte Einkünfte nicht mehr als Einkünfte aus unbeweglichen Gütern im Sinne von Artikel 7 des EStGB 1992 betrachtet werden.

Auf diese Weise hat er zwar nicht das Katastereinkommen als Besteuerungsgrundlage für den Immobiliensteuervorabzug angetastet, jedoch ein Element des Steuergegenstands selbst, nämlich die Einkünfte aus in Belgien gelegenen unbeweglichen Gütern, geändert und dem Steuergegenstand des Immobiliensteuervorabzugs entzogen, der durch das Finanzierungs Sondergesetz den Regionen übertragen wurde.

Eine solche Änderung könnte der föderale Gesetzgeber nur mit der in Artikel 4 letzter Absatz der Verfassung festgelegten besonderen Mehrheit durchführen.

Diese Bedingung der besonderen Mehrheit ist notwendigerweise Bestandteil des Systems zur Festlegung der Zuständigkeiten. Aufgrund von Artikel 1 Nr. 1 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 darf der Gerichtshof über einen Verstoß gegen die durch die Verfassung vorgeschriebenen Bedingungen der besonderen Mehrheit urteilen.

B.13. Die Artikel 5 und 7 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 verstoßen gegen Artikel 177 der Verfassung in Verbindung mit Artikel 3 Absatz 1 Nr. 5 des Finanzierungs Sondergesetzes.

B.14. Der erste Klagegrund ist begründet.

Die Artikel 5 und 7 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 sind für nichtig zu erklären, sowie – wegen des untrennbaren Zusammenhangs damit – Artikel 39 Absatz 3 dieses Gesetzes, durch den das Inkrafttreten der für nichtig erklärten Bestimmungen geregelt wird.

B.15. Er besteht kein Anlass zur Prüfung der übrigen Klagegründe, da sie nicht zu einer weitergehenden Nichtigerklärung führen können.

B.16. Aufgrund des für nichtig erklärten Artikels 39 Absatz 3 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 waren die für nichtig erklärten Artikel 5 und 7 dieses Gesetzes auf die ab dem 1. Januar 2012 bezogenen Einkünfte anwendbar.

Eine rückwirkende Nichtigerklärung hätte zur Folge, dass die betreffenden steuerpflichtigen Einkünfte nicht mehr als verschiedene Einkünfte angesehen werden dürften, sondern grundsätzlich wieder als Einkünfte aus unbeweglichen Gütern steuerpflichtig wären und wieder dem Immobiliensteuervorabzug unterliegen würden.

Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit ist es angebracht, die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen in Anwendung von Artikel 8 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof für die Einkünfte der Jahre 2012 und 2013 aufrechtzuerhalten.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

- erklärt die Artikel 5, 7 und 39 Absatz 3 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen für nichtig;

- erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmungen für die Einkünfte der Jahre 2012 und 2013 aufrecht.

Erlassen in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 19. Juni 2014.

Der Kanzler,

F. Meersschant

Der Präsident,

A. Alen

GRONDWETTELIJK HOF

[2014/204141]

Uittreksel uit arrest nr. 94/2014 van 19 juni 2014

Rolnummer : 5889

In zake : het beroep tot vernietiging van een vonnis van de Rechtbank van Koophandel te Nijvel van 11 september 1995, van een vonnis van de Correctionele Rechtbank te Brussel van 9 maart 2005 en van een vonnis van de Correctionele Rechtbank te Leuven van 12 januari 2005, ingesteld door André Genicot.

Het Grondwettelijk Hof, beperkte kamer,

samengesteld uit voorzitter A. Alen en de rechters-verslaggevers E. De Groot en J.-P. Moerman, bijgestaan door de griffier F. Meersschant,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 12 april 2014 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 14 april 2014, heeft André Genicot beroep tot vernietiging ingesteld van een vonnis van de Rechtbank van Koophandel te Nijvel van 11 september 1995, van een vonnis van de Correctionele Rechtbank te Brussel van 9 maart 2005 en van een vonnis van de Correctionele Rechtbank te Leuven van 12 januari 2005.

Op 23 april 2014 hebben de rechters-verslaggevers E. De Groot en J.-P. Moerman, met toepassing van artikel 71, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, de voorzitter ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht aan het Hof, zitting houdende in beperkte kamer, voor te stellen een arrest te wijzen waarin wordt vastgesteld dat het beroep tot vernietiging klaarblijkelijk onontvankelijk is.

(...)

II. In rechte

(...)

B.1. Bij een verzoekschrift dat het Hof heeft ontvangen op 12 april 2014, vraagt André Genicot de vernietiging van een vonnis van de Rechtbank van Koophandel te Nijvel van 11 september 1995, van een vonnis van de Correctionele Rechtbank te Brussel van 9 maart 2005 en van een vonnis van de Correctionele Rechtbank te Leuven van 12 januari 2005.