

Downloaded via the EU tax law app / web

ARREST VAN HET HOF (Zevende kamer)

11 september 2014 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Inkomstenbelasting – Wetgeving ter voorkoming van dubbele belasting – Belasting van in een andere lidstaat dan de woonstaat verkregen onroerende inkomsten – Vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud in de woonstaat – Verschil in behandeling tussen in de woonstaat en in een andere lidstaat gelegen onroerende goederen”

In zaak C-489/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Hof van Beroep te Antwerpen (België) bij arrest van 3 september 2013, ingekomen bij het Hof op 10 september 2013, in de procedure

Ronny Verest,

Gaby Gerards

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Zevende kamer),

samengesteld als volgt: J. L. da Cruz Vilaça, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur) en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Belgische regering, vertegenwoordigd door J.-C. Halleux en M. Jacobs als gemachtigden,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J.-S. Pilczer als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Cordewener en W. Roels als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 63 VWEU en 65 VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen R. Verest en G. Gerards enerzijds en de Belgische Staat anderzijds over de fiscale behandeling in België van een in Frankrijk gelegen onroerend goed.

Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 7, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: „WIB 1992”) bepaalt:

„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 % wanneer het andere goederen betreft;

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

[...]”

4 Artikel 13 WIB 1992 luidt:

„Met betrekking tot de huurwaarde, de huurprijs en de huurvoordelen van onroerende goederen wordt onder netto-inkomen verstaan het brutobedrag van de inkomsten, uit hoofde van onderhouds- en herstellingskosten verminderd met:

– 40 % voor gebouwde onroerende goederen, alsmede voor materieel en de outillage, die van nature of door hun bestemming onroerend zijn [...]

[...]”

5 Artikel 155 WIB 1992 luidt:

„Inkomsten die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld, komen in aanmerking voor het bepalen van de belasting, maar deze wordt verminderd naar de verhouding tussen de inkomsten die zijn vrijgesteld en het geheel van de inkomsten.”

6 Artikel 3, lid 1, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelasting, ondertekend te Brussel op 10 maart 1964 (hierna: „dubbelbelastingverdrag”), bepaalt:

„Inkomsten uit onroerende goederen met inbegrip van hun toebehoren zomede de levende en

dode have van landbouw en bosbedrijven zijn slechts belastbaar in een verdragsluitende Staat waar deze goederen zijn gelegen.”

7 Artikel 19, A, leden 2 en 4, van het dubbelbelastingverdrag luidt:

„Dubbele belasting wordt op de volgende wijze voorkomen:

A. Met betrekking tot België:

[...]

2. Andere inkomsten dan die bepaald in paragraaf 1 hierboven worden van de in artikel 2, paragraaf 3, A, van deze Overeenkomst vermelde Belgische belastingen vrijgesteld wanneer de belastingheffing ervan uitsluitend aan Frankrijk wordt toegekend.

[...]

4. Niettegenstaande de vorenstaande bepalingen mogen de in deze Overeenkomst bedoelde Belgische belastingen worden berekend, op de inkomsten die krachtens deze Overeenkomst in België belastbaar zijn, tegen het tarief overeenstemmend met het gezamenlijke van de volgens de Belgische wetgeving belastbare inkomsten.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

8 Blijkens de verwijzingsbeslissing wonen verzoekers in het hoofdgeding in België, waar zij aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen. Nadat zij in augustus 2004 een onroerend goed in Frankrijk hadden aangekocht, hebben zij in het daarop volgende jaar een belastingaangifte ingediend die door de Belgische belastingadministratie is gecorrigeerd. Verzoekers in het hoofdgeding hebben deze correcties betwist voor de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen.

9 Nadat hun beroep was verworpen, hebben verzoekers in het hoofdgeding hoger beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Antwerpen.

10 Volgens dit hof van beroep betreft het geding waarin het uitspraak moet doen, de fiscale behandeling in België van een in Frankrijk gelegen onroerend goed. Overeenkomstig het dubbelbelastingverdrag zijn de inkomsten van onroerende goederen uitsluitend belastbaar in de staat waarin het goed is gelegen. Deze vrijstelling gaat in het voordeel van het Koninkrijk België gepaard met een progressievoorbehoud, op grond waarvan de onroerende inkomsten van in Frankrijk gelegen goederen in aanmerking kunnen worden genomen voor de berekening van het belastingtarief dat op de in België belastbare inkomsten van toepassing is.

11 Het Hof van Beroep te Antwerpen merkt tevens op dat het inkomen uit in België gelegen niet-verhuurde goederen wordt bepaald op basis van het kadastraal inkomen en dat in Frankrijk op gelijkaardige wijze een fictief onroerend inkomen wordt bepaald. Ingevolge artikel 7 WIB 1992 wordt het inkomen uit niet-verhuurde onroerende goederen die in een andere staat dan België zijn gelegen, echter uitsluitend op basis van hun huurwaarde bepaald. Het Belgische kadastraal inkomen en het Franse kadastraal inkomen zijn vergelijkbaar, maar het kadastraal inkomen is doorgaans lager dan de huurwaarde.

12 Gelet op deze overwegingen heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de hiernavolgende prejudiciële vraag gesteld:

„Verzet artikel 56 EG-Verdrag zich tegen het belastingen in een lidstaat van in een andere lidstaat niet-verhuurde onroerende goederen op een andere basis dan hun lokale kadastraal inkomen,

inzonderheid in dit geval gesteld dat het lokale kadastraal inkomen op een gelijkaardige manier wordt bepaald als het Belgische kadastraal inkomen van Belgische onroerende goederen?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Strekking van de vraag

13 In het kader van de bij artikel 267 VWEU ingestelde procedure van samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof is het de taak van het Hof om de nationale rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan hij het bij hem aanhangige geschil kan oplossen. Met het oog hierop dient het Hof in voorkomend geval de hem voorgelegde vragen te herformuleren (arrest Brey, C-140/12, EU:C:2013:565, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

14 Teneinde de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven, dient de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling bijgevolg te worden onderzocht in haar feitelijke en juridische context, zoals die blijkt uit de verwijzingsbeslissing.

15 Vaststaat dat het hoofdgeding ziet op de fiscale behandeling van een niet-verhuurd onroerend goed dat in Frankrijk is aangekocht door Belgische ingezetenen, verzoekers in het hoofdgeding. Overeenkomstig het tussen deze twee lidstaten gesloten dubbelbelastingverdrag worden de onroerende inkomsten van dat goed uitsluitend in Frankrijk belast. De Belgische belastingadministratie kan op grond van het zogenoemde „progressievoorbehoud” evenwel met deze inkomsten rekening houden bij de bepaling van het belastingtarief dat dan uitsluitend op de in België belastbare inkomsten van toepassing is.

16 Voorts merkt de verwijzende rechter op dat de wijze waarop de inkomsten van niet-verhuurde onroerende goederen kunnen worden bepaald, verschilt naargelang het goed in België dan wel in een andere lidstaat is gelegen. Zo blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat in het hoofdgeding het inkomen uit het in Frankrijk gelegen niet-verhuurde onroerend goed wordt bepaald op de huurwaarde die hoger is dan het kadastraal inkomen van een vergelijkbaar in België gelegen goed.

17 Gelet op het voorgaande dient bijgevolg te worden uitgemaakt of artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, volgens welke bij de toepassing van een in een dubbelbelastingverdrag vervat progressievoorbehoud voor de bepaling van het op het inkomen toepasselijke belastingtarief de inkomsten van een in een andere lidstaat gelegen niet-verhuurd onroerend goed worden bepaald op de „huurwaarde” ervan, terwijl de inkomsten van een dergelijk goed dat evenwel in eerstbedoelde lidstaat is gelegen, worden bepaald op het „kadastraal inkomen” ervan en dit kadastraal inkomen doorgaans lager is dan de „huurwaarde”.

Bestaan van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal

18 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak de lidstaten, bij gebreke van unificatie of harmonisatiemaatregelen door de Europese Unie, bevoegd blijven om de criteria voor de belasting van inkomsten en vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belasting te voorkomen. Daarbij staat het de lidstaten vrij om in het kader van bilaterale verdragen ter vermindering van dubbele belasting de aanknopingsfactoren ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen (arrest Imfeld en Garcet, C-303/12, EU:C:2013:822, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

19 Deze verdeling van de heffingsbevoegdheid betekent echter niet dat de lidstaten

maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de door het VWEU gewaarborgde vrijheden van verkeer. Bij de uitoefening van de in bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting aldus verdeelde heffingsbevoegdheid dienen de lidstaten zich te houden aan de regels van Unierecht (arrest Imfeld en Garcet, EU:C:2013:822, punt 42).

20 Hieruit vloeit voort dat mits de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer worden geëerbiedigd, een lidstaat vrij blijft om met het oog op de belasting van de inkomsten van natuurlijke personen een methode tot bepaling van het onroerend inkomen uit een niet-verhuurd onroerend goed vast te leggen die verschilt naargelang het goed in deze lidstaat dan wel in een andere lidstaat is gelegen.

21 In dit verband zij eraan herinnerd dat de maatregelen die ingevolge artikel 63, lid 1, VWEU verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die ingezetenen van een lidstaat kunnen ontmoedigen in een andere lidstaat in onroerend goed investeringen te doen (arrest Libert e.a., C?197/11 en C?203/11, EU:C:2013:288, punt 44).

22 In een situatie als in het hoofdgeding staat vast dat alle onroerende inkomsten van Belgische ingezetenen in aanmerking worden genomen bij de bepaling van het belastingtarief dat van toepassing is op hun in België belastbare inkomsten. Tevens staat vast dat het inkomen van een in België gelegen niet-verhuurd onroerend goed wordt bepaald op het kadastraal inkomen, dat lager is dan de huurwaarde op basis waarvan het inkomen van een dergelijk in een andere lidstaat gelegen goed wordt bepaald.

23 Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of het als gevolg daarvan mogelijk is dat de belastbare inkomsten van Belgische ingezetenen die eigenaar zijn van een in andere lidstaat dan België gelegen niet-verhuurd onroerend goed, worden onderworpen aan een hoger belastingtarief dan het tarief dat geldt voor deze inkomsten van deze ingezetenen die een vergelijkbaar goed in België hebben.

24 Is dat het geval, dan roept een regeling als die in het hoofdgeding een verschil in behandeling in het leven dat Belgische ingezetenen kan ontmoedigen om in andere lidstaten dan België investeringen in onroerend goed te doen, hetgeen een door artikel 63 VWEU in beginsel verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer kan opleveren.

Bestaan van een rechtvaardigingsgrond voor de beperking van het vrije kapitaalverkeer

25 Ingevolge artikel 65, lid 1, sub a, VWEU doet het bepaalde in artikel 63 VWEU niets af aan het recht van de lidstaten om de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd.

26 Deze bepaling moet, als uitzondering op het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd. Bijgevolg kan zij niet aldus worden uitgelegd dat elke belastingwetgeving die tussen belastingplichtigen een onderscheid maakt naargelang van hun vestigingsplaats of van de lidstaat waar zij hun kapitaal beleggen, automatisch verenigbaar is met het Verdrag (zie arrest Emerging Market Series of DFA Investment Trust Company, C?190/12, EU:C:2014:249, punt 55 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 De in deze bepaling bedoelde afwijking wordt immers zelf beperkt door artikel 65, lid 3, VWEU, dat bepaalt dat de in lid 1 daarvan bedoelde nationale maatregelen „geen middel tot willekeurige discriminatie [mogen] vormen, noch een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer en betalingsverkeer als omschreven in artikel 63” (zie arrest *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, punt 56).

28 De door artikel 65, lid 1, sub a, VWEU toegestane verschillen in behandeling moeten aldus worden onderscheiden van de door lid 3 van dit artikel verboden discriminaties. Volgens de rechtspraak van het Hof kan een nationale belastingregeling enkel verenigbaar met de verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht, indien het daarbij ingevoerde verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie arrest *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, EU:C:2014:249, punt 57).

29 Enerzijds staat in het hoofdgeding vast dat overeenkomstig het dubbelbelastingverdrag zoals toegepast in België, de onroerende inkomsten van in Frankrijk gelegen goederen niet in België worden belast, terwijl de onroerende inkomsten van in laatstbedoelde lidstaat gelegen goederen in de belastbare grondslag worden opgenomen. Evenwel kan de Belgische belastingadministratie op grond van dit verdrag rekening houden met de onroerende inkomsten van in Frankrijk gelegen goederen voor de vaststelling, met toepassing van het in dit verdrag voorziene „progressievoorbehoud”, van het belastingtarief dat van toepassing is op de in België belastbare inkomsten.

30 Volgens de rechtspraak van het Hof kan dankzij de vrijstellingsmethode met „progressievoorbehoud” ervoor worden gezorgd dat in de woonstaat niettemin met de in de woonstaat vrijgestelde inkomsten van een belastingplichtige rekening wordt gehouden teneinde de progressieregel toe te passen bij de berekening van het bedrag van de belasting over de overige inkomsten van de betrokken belastingplichtige (zie in die zin arrest *Asscher*, C?107/94, EU:C:1996:251, punt 47).

31 Een dergelijke regeling heeft tot doel te voorkomen dat in de woonstaat de belastbare inkomsten van een belastingplichtige die eigenaar is van een onroerend goed in een andere lidstaat, tegen een lager tarief worden belast dan het tarief dat geldt voor de inkomsten van een belastingplichtige die eigenaar is van een vergelijkbaar goed in de woonstaat.

32 Uit het oogpunt van deze doelstelling is de situatie van een belastingplichtige die een onroerend goed in de woonstaat heeft aangekocht, vergelijkbaar met de situatie van een belastingplichtige die een dergelijk goed in een andere lidstaat heeft aangekocht.

33 Anderzijds staat vast dat de Belgische regering zich niet beroept op een doelstelling van algemeen belang die als rechtvaardiging kan dienen.

34 Gelet op alle voorgaande overwegingen dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 63 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, voor zover zou blijken dat bij de toepassing van een in een dubbelbelastingverdrag vervat progressievoorbehoud een hoger tarief in de inkomstenbelasting van toepassing kan zijn enkel doordat de methode voor vaststelling van de inkomsten van een onroerend goed ertoe leidt dat de inkomsten van in een andere lidstaat gelegen niet-verhuurd onroerend goed worden bepaald op een hoger bedrag dan de inkomsten van een in eerstbedoelde lidstaat gelegen dergelijk goed. Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of dat wel degelijk het gevolg is van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling.

Kosten

35 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zevende kamer) verklaart voor recht:

Artikel 63 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat als die in het hoofdgeding, voor zover zou blijken dat bij de toepassing van een in een dubbelbelastingverdrag vervat progressievoorbehoud een hoger tarief in de inkomstenbelasting van toepassing kan zijn enkel doordat de methode voor vaststelling van de inkomsten van een onroerend goed ertoe leidt dat de inkomsten van in een andere lidstaat gelegen niet-verhuurd onroerend goed worden bepaald op een hoger bedrag dan de inkomsten van een in eerstbedoelde lidstaat gelegen dergelijk goed. Het is de taak van de verwijzende rechter om na te gaan of dat wel degelijk het gevolg is van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.