

Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht 2018/1055

Belgische belastingheffing over inkomsten uit onroerende zaken in strijd met vrijheid van kapitaal

| | |
|-----------------------|---|
| Belastingjaar/tijdvak | 2007 – 2013 |
| Brondocumenten | HvJ 12 april 2018, zaak C-110/17 |
| Trefwoorden | vrij verkeer van kapitaal, inkomstenbelasting, niet-nakoming, bepaling onroerende inkomsten |
| Wetsartikelen | VWEU - art. 40 VWEU - art. 63 |
| Auteur | mr. R.A. Bosman [2] |
| Publicatiedatum NTFR | 3-5-2018 |
| Afleveringsnummer | 18 |
| Rubriek | Internationaal en Europees |

Samenvatting

Volgens het Belgische Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wordt de inkomstenbelasting op inkomsten uit onroerende zaken die niet worden verhuurd berekend op basis van de kadastrale waarde van de onroerende zaken die in België zijn gelegen en op basis van de reële huurwaarde voor de onroerende zaken die in een andere lidstaat zijn gelegen. Volgens de Europese Commissie is de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerende zaak lager dan de reële huurwaarde van die zaak. Hierdoor worden Belgische ingezetenen met onroerend goed in een andere lidstaat van de Unie of de EER fiscaal ongunstig behandeld. De Commissie verzoekt het HvJ vast te stellen dat België zijn verplichtingen krachtens art. 63 VWEU en art. 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) niet is nagekomen. Het HvJ meent dat de betrokken regeling een in beginsel bij art. 63 VWEU verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt. Immers, het verschil in behandeling ten nadele van Belgische ingezetenen die eigenaar zijn van onroerende zaken die gelegen zijn in andere lidstaten van de Unie of de EER, kan personen ervan weerhouden hun kapitaal te investeren in dergelijke onroerende zaken. De door België aangevoerde rechtvaardigingsgrond wijst het HvJ af.

Feiten*Toepasselijke bepalingen**Unierecht*

(...)

Belgisch recht

(...)

Precontentieuze procedure

12. Bij aanmaningsbrief van 7 november 2007 heeft de Commissie een mogelijke onverenigbaarheid vastgesteld tussen de Belgische fiscale bepalingen inzake inkomsten van in het buitenland gelegen onroerende goederen (hierna: ‘litigieuze regeling’) en de verplichtingen uit artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst. Die onverenigbaarheid zou voortvloeien uit de verschillende methodes om de belastbare inkomsten van onroerende goederen vast te stellen naargelang een onroerend goed in België dan wel in een andere staat gelegen is. In het kader van de inkomstenbelasting van Belgische ingezetenen worden de onroerende inkomsten in dit laatste geval minder gunstig behandeld dan inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen. Dit verschil in behandeling zou het vrije verkeer van kapitaal kunnen beperken. Bij brief van 17 maart 2008 heeft het Koninkrijk België deze beweringen betwist.

13. Bij aanvullende aanmaningsbrief van 26 juni 2009 heeft de Commissie gesteld dat de geformuleerde grieven zowel de inkomsten

van gebouwde onroerende goederen als die van niet-gebouwde onroerende goederen betroffen. Bij brief van 16 november 2009 heeft het Koninkrijk België zijn oorspronkelijke standpunt bevestigd.

14. Op 26 maart 2012 heeft de Commissie een met redenen omkleed advies uitgebracht. Bij brief van 9 oktober 2012 heeft het Koninkrijk België aangegeven dat het instemde met het standpunt van de Commissie en zich ertoe verbonden een wetsontwerp op te stellen om een einde te maken aan de inbreuk.

15. De Commissie heeft de inbreukprocedure geschorst aangezien het Hof op 3 september 2013 is verzocht om een prejudiciële beslissing over de fiscale behandeling in België van een in Frankrijk gelegen onroerend goed, wat heeft geleid tot het arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210) (red. [NTFR 2014/2447](#)).

16. In punt 34 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat artikel 63 VWEU aldus moest worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat betreffende de inkomstenbelasting van ingezetenen van deze staat, 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 een 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. Voorts heeft het Hof de beslissing of dat het gevolg was van de regeling in kwestie aan de nationale rechter overgelaten.

17. Gelet op dat arrest heeft de Commissie besloten om de inbreukprocedure voort te zetten bij het Hof door de instelling van het onderhavige beroep.

Geschil

De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk België zijn verplichtingen krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (PB 1994, L 1, blz. 3; hierna: 'EER-Overeenkomst') niet is nagekomen, doordat het bepalingen heeft gehandhaafd volgens welke voor de raming van de inkomsten uit onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, de belastbare grondslag wordt berekend op basis van de kadastrale waarde voor de onroerende goederen die op het nationale grondgebied zijn gelegen, en op basis van de reële huurwaarde voor die welke in het buitenland zijn gelegen.

Rechtsoverwegingen

Argumenten van partijen

18. De Commissie stelt dat het Koninkrijk België artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst heeft geschonden doordat het bij de berekening van de inkomstenbelasting toepassing heeft gemaakt van de artikelen 7 en 13 WIB 92, gelezen in samenhang met de nummers 13/7 en 13/8 van de administratieve commentaar op het WIB 92, volgens welke de inkomsten uit onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, worden berekend op een forfaitaire basis voor de goederen die in België zijn gelegen en op basis van de reële huurwaarde of de werkelijke huur voor die welke in een andere lidstaat van de Unie of de EER zijn gelegen.

19. De forfaitaire basis bestaat uit de kadastrale waarde van de onroerende goederen verminderd met de kosten voor onderhoud en herstellingen die op forfaitaire wijze worden geraamd. Zij is enkel van toepassing op in België gelegen onroerende goederen, ongeacht of deze verhuurd zijn.

20. Wat onroerende goederen betreft die zijn gelegen in een andere lidstaat van de Unie of de EER, moet een onderscheid worden gemaakt tussen verhuurde en niet-verhuurde onroerende goederen. Terwijl het belastbare bedrag in het eerste geval wordt berekend op basis van de ontvangen huur, is de berekening in het tweede geval gebaseerd op het bedrag van de reële huurwaarde van het onroerend goed. In beide gevallen wordt de aldus verkregen waarde verminderd met de belastingen die zijn betaald aan de staat op het grondgebied waarvan het onroerend goed gelegen is, alsmede met de kosten voor onderhoud en herstellingen die forfaitair worden geraamd.

21. Bij ontstentenis van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting tussen het Koninkrijk België en de staat op het

grondgebied waarvan het onroerend goed is gelegen, worden de inkomsten uit dit goed in België belast, waarbij een abbatement van 50% van toepassing is. Wanneer wel een dergelijke overeenkomst bestaat, worden die inkomsten – hoewel zij in België van belastingen zijn vrijgesteld – in aanmerking genomen bij de vaststelling van het belastingtarief dat van toepassing is op de niet-vrijgestelde inkomsten.

22. In dit verband betoogt de Commissie dat de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed ondanks de indexatie ervan en de vermeerderingen en aanpassingen die sinds 1997 van toepassing zijn, nog steeds minder bedraagt dan de reële huurwaarde van dit goed en de werkelijke huur.

23. Dit resulteert in een verschil in behandeling ten nadele van Belgische ingezetenen die eigenaar zijn van onroerende goederen die gelegen zijn in andere lidstaten van de Unie of de EER dan België, hetgeen die personen ervan kan weerhouden hun kapitaal te investeren in dergelijke onroerende goederen en het vrije verkeer van kapitaal kan belemmeren.

24. Bovendien is de Commissie van mening dat het arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210) bevestigt dat wanneer bij toepassing van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting de vrijgestelde inkomsten op grond van een progressievoorbehoud in aanmerking worden genomen voor de bepaling van het tarief van de inkomstenbelasting dat van toepassing is op niet-vrijgestelde inkomsten, dit op zichzelf een nadeel kan vormen voor de belastingplichtige voor zover het leidt tot een hoger belastingtarief dan indien het onroerend goed in België gelegen was.

25. Ten slotte stelt de Commissie dat de Belgische autoriteiten in antwoord op de aanmaningsbrieven hebben aangevoerd dat de officiële interpretatie van de fiscale wetgeving was versoepeld bij circulaire AAFisc nr. 22/2016, door toe te staan dat rekening wordt gehouden met de waarde die is vastgesteld door de autoriteiten van de andere staat waar het onroerend goed van een Belgische ingezetene is gelegen, in plaats van de reële huurwaarde. Die versoepeling betreft evenwel enkel niet-verhuurde goederen, is niet juridisch verbindend voor de Belgische belastingadministratie en is opgenomen in een circulaire, die een lagere rechtskracht heeft dan het WIB 92. Bovendien zijn de huurwaarden die door buitenlandse autoriteiten zijn berekend voor de vaststelling van hun belastingen niet altijd lager dan de op de vastgoedmarkt gehanteerde reële huurprijzen.

26. Het Koninkrijk België betwist niet dat verschillende methodes worden gehanteerd om inkomsten van onroerende goederen vast te stellen naargelang deze goederen wel of niet in België gelegen zijn. Het betoogt evenwel dat uit het arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 20) blijkt dat mits de vrijheden van verkeer worden geëerbiedigd, de inkomsten van onroerende goederen mogen worden vastgesteld aan de hand van verschillende methodes. Dit is het geval voor de Belgische regeling die niet noodzakelijk resulteert in een hogere belastingheffing voor Belgische ingezetenen die een in een andere staat gelegen onroerend goed bezitten.

27. In dit verband voert het Koninkrijk België aan dat de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed – net als de huurwaarde van een in een andere staat gelegen onroerend goed – gebaseerd is op een raming van de huur die zou kunnen worden verkregen, waarbij rekening wordt gehouden met variabele gegevens zoals de ouderdom van het goed en de huurprijzen op de lokale huurmarkt. Afhankelijk van die gegevens is het verschil tussen de kadastrale waarde en de reële huurwaarde groter dan wel kleiner.

28. Volgens het Koninkrijk België is het juist dat de raming op basis van de kadastrale waarde lang geleden plaatsvond en daardoor in het algemeen beduidend lager dan de reële huurwaarde is. De kadastrale waarde wordt evenwel elk jaar geïndexeerd op basis van de evolutie van de index van de consumentenprijzen en verhoogd met 40%.

29. Overigens impliceert een verschil tussen de kadastrale waarde en de reële huurwaarde van een in België gelegen onroerend goed niet noodzakelijk een verschil tussen de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed en de reële huurwaarde van een vergelijkbaar onroerend goed dat in een andere staat is gelegen. In dit verband betoogt het Koninkrijk België dat de vastgoedprijzen in de lidstaten van de Unie en de EER aanzienlijk kunnen variëren. In bepaalde lidstaten kunnen de huurprijzen lager liggen dan die welke gangbaar zijn in België.

30. Wat meer bepaald goederen betreft die in België zijn vrijgesteld van belastingen op grond van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, betoogt het Koninkrijk België dat, aangezien het belastingtarief dat van toepassing is op in België belastbare inkomsten per schijf progressief is, het in aanmerking nemen van onroerende buitenlandse inkomsten op grond van een

progressievoorbehoud niet noodzakelijk invloed heeft op het belastingtarief dat van toepassing is op de andere inkomsten die in België belastbaar zijn. Dit is enkel het geval indien een eventuele overschatting tot gevolg heeft dat het marginale inkomen van de belastingplichtige in een hogere belastingschijf valt. Zoals voortvloeit uit het arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 23) moet de nationale rechter die bevoegd is om na te gaan of eventueel sprake is van een hogere belasting, een beoordeling per individueel geval verrichten.

31. Wanneer buitenlandse onroerende inkomsten in aanmerking worden genomen om het belastingtarief te bepalen dat van toepassing is op in België belastbare inkomsten, moet bovendien een onderscheid worden gemaakt tussen verhuurde en niet-verhuurde onroerende goederen.

32. Wat niet-verhuurde goederen betreft, kunnen de Belgische belastingplichtigen op basis van circulaire AAFisc nr. 22/2016 in hun belastingaangifte de 'bruto-huurwaarde' vermelden die is vastgesteld door de belastingdiensten van de staat op het grondgebied waarvan hun onroerend goed gelegen is. Bijgevolg wekt deze circulaire gewettigde verwachtingen bij de belastingplichtigen, hetgeen het hof van beroep Antwerpen (België) op 2 juni 2015 in de zaak Verest en Gerards tegen de Belgische Staat heeft erkend.

33. Voor zover bepaalde lidstaten van de Unie of de EER de inkomsten van niet-verhuurde onroerende goederen niet ramen, staat het aan de belastingplichtige om de huurwaarde van deze goederen te schatten. Naargelang de levensstandaard en de gangbare huurprijzen in die staten, ligt dit geschatte bedrag evenwel niet noodzakelijk hoger dan de kadastrale waarde van een vergelijkbaar onroerend goed dat in België is gelegen.

34. Wat verhuurde onroerende goederen betreft, zij kunnen, wanneer zij gelegen zijn in een andere lidstaat van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België, enkel zwaarder worden belast indien is voldaan aan drie voorwaarden, te weten, ten eerste dat de huur en huurvoordelen meer bedragen dan de kadastrale waarde van een vergelijkbaar onroerend goed dat in België is gelegen, ten tweede dat de Belgische belastingplichtige andere in België belastbare inkomsten heeft, en ten derde dat het in aanmerking nemen van het onroerende inkomen resulteert in de overgang naar een hogere belastingschijf.

35. Bovendien komt de kadastrale waarde van in België gelegen onroerende goederen dichterbij het bedrag van de inkomsten van onroerende goederen die gelegen zijn in een andere staat dan het Koninkrijk België, doordat van deze inkomsten de buitenlandse belastingen worden afgetrokken alsook de kosten voor onderhoud en herstellingen ten belope van 40%. Wat deze kosten betreft, geeft het Koninkrijk België evenwel toe dat een identiek kostenforfait wordt afgetrokken van de kadastrale waarde van in België gelegen onroerende goederen.

36. Daarnaast voert het Koninkrijk België aan dat de onroerende inkomsten van in België gelegen onroerende goederen deel uitmaken van het algemene belastbare inkomen van natuurlijke personen, en dat zij voordien aan onroerende voorheffing – een afzonderlijke belasting op onroerende goederen – zijn onderworpen. Daaruit volgt dat terwijl in het geval van in een andere staat gelegen onroerende goederen de inkomsten ervan slechts in aanmerking worden genomen om het belastingtarief te bepalen dat van toepassing is op de in België belastbare inkomsten, de inkomsten van in België gelegen onroerende goederen niet enkel het toepasselijke belastingtarief bepalen maar bovendien dubbel worden belast. Algemeen gesteld worden Belgische ingezetenen met onroerend goed in België dus zwaarder belast dan Belgische ingezetenen met onroerende goed in andere lidstaten van de Unie of de EER.

Beoordeling door het Hof

Opmerkingen vooraf

(...)

Bestaan van een beperking van het vrije kapitaalverkeer

40. Het zij 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 van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41. In casu bepalen de artikelen 7 en 13 van het WIB 92, gelezen in samenhang met de nummers 13/7 en 13/8 van de administratieve commentaar op het WIB 92, dat de inkomsten uit onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, forfaitair worden bepaald voor in België gelegen goederen en op basis van de reële huurwaarde of werkelijke huur voor die welke in een andere staat zijn gelegen.

42. Voor in België gelegen onroerende goederen wordt de kadastrale waarde als forfaitaire grondslag gehanteerd. Deze kadastrale waarde is op 1 januari 1975 vastgesteld op basis van een raming van de normale netto-huurwaarde, die is bepaald aan de hand van de huur die op deze datum had kunnen worden verkregen indien de goederen werden verhuurd.

43. Daarnaast staat vast dat op de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed sinds 1991 een verhogingscoëfficiënt wordt toegepast waarvan de waarde jaarlijks evolueert naar gelang van het indexcijfer van de consumptieprijzen. Bovendien wordt de kadastrale waarde van gebouwde onroerende goederen sinds 1994 verhoogd met een coëfficiënt die in 1995 25% bedroeg en sinds 1997 is vastgesteld op 40%.

44. De reële huurwaarde van een onroerend goed komt overeen met de gemiddelde jaarlijkse brutohuur die, in geval van verhuring van dit goed, had kunnen worden verkregen. Zij wordt gebruikt om de inkomsten vast te stellen uit niet-verhuurde onroerende goederen die zijn gelegen in een andere staat dan het Koninkrijk België.

45. Het Koninkrijk België betwist niet dat de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed minder bedraagt dan de werkelijke huur van dit goed of de reële huurwaarde ervan. In dit verband blijkt uit het beroep van de Commissie dat de algemene evolutie van de vastgoedprijzen sinds 1975 in alle Belgische regio's een stijgende trend vertoonde, met een overeenkomstige toename van de huurprijzen tot gevolg, en dat de indexering en de verhoging van de kadastrale waarde van in België gelegen onroerende goederen niet volstonden om deze waarde dichter te brengen bij de huur die op de Belgische huurmarkt kan worden verkregen.

46. Dit verschil tussen de kadastrale waarde en de reële huurwaarde van een in België gelegen onroerend goed betekent uiteraard niet noodzakelijk, zoals het Koninkrijk België terecht heeft opgemerkt, dat het inkomen van een in een andere staat dan het Koninkrijk België gelegen onroerend goed meer bedraagt dan de kadastrale waarde van een vergelijkbaar onroerend goed dat in België is gelegen. Het is immers niet uitgesloten dat de huurprijzen die gangbaar zijn in een andere lidstaat van de Unie of de EER veel lager zijn dan die welke in België worden toegepast.

47. Zoals blijkt uit de punten 42 tot en met 44 van dit arrest wordt het door de Belgische belastingdiensten vastgestelde inkomen van een in België of elders gelegen onroerend goed evenwel uiteindelijk berekend op basis van de huur die een onroerend goed kan opleveren, hetgeen het Koninkrijk België overigens bevestigt in zijn bij het Hof ingediende opmerkingen.

48. Bijgevolg moet om te beoordelen of de verschillende waardering van het onroerend inkomen – naargelang het goed is gelegen in België dan wel in een andere lidstaat van de Unie of de EER – leidt tot een verschil in behandeling, een vergelijking worden gemaakt tussen de kadastrale waarde, de huurwaarde en de huur die daadwerkelijk kan worden verkregen op de huurmarkt.

49. In dit verband blijkt uit de overwegingen in de punten 41 tot en met 45 van dit arrest dat de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed minder bedraagt dan de huur die kan worden verkregen op de Belgische huurmarkt, en voorts dat de reële huurwaarde van een onroerend goed in beginsel overeenkomt met de gemiddelde jaarlijkse brutohuur die, in geval van verhuring van dit goed, kan worden verkregen. Hieruit volgt dat de verschillende waardering van de inkomsten van onroerende goederen afhankelijk van de staat op het grondgebied waarvan die onroerende goederen gelegen zijn, tot gevolg heeft dat het inkomen van een in een andere lidstaat van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België gelegen onroerend goed wordt overschat in vergelijking met het inkomen van een in België gelegen onroerend goed.

50. Voorts, zoals de Commissie betoogt, resulteert – gelet op de grootte van die overschatting – de vermindering van de reële huurwaarde van een in een andere lidstaat van de Unie of EER dan het Koninkrijk België gelegen onroerend goed met het bedrag

van de belastingen die in die eerste staat worden geheven op het onroerend inkomen van dit goed, niet in een beslissende verkleining van het verschil tussen de huurwaarde en de kadastrale waarde.

51. Voor zover het Koninkrijk België zijn belastingbevoegdheid uitoefent met betrekking tot de onroerende inkomsten van verhuurde en niet-verhuurde goederen die gelegen zijn in een andere lidstaat van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België, heeft de overschatting van de inkomsten van dergelijke goederen tot gevolg dat een hogere belastinggrondslag wordt toegepast dan wanneer voor de bepaling van die inkomsten een bedrag zou zijn gehanteerd dat vergelijkbaar is met de kadastrale waarde, zoals is voorzien in de litigieuze regeling met betrekking tot in België gelegen goederen.

52. Wanneer er een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting bestaat die voorziet in een progressievoorbehoud, wordt het inkomen van een in een andere staat gelegen onroerend goed niet belast in België. Met dat inkomen wordt evenwel rekening gehouden teneinde de progressieregel toe te passen bij de berekening van het bedrag van de belasting over de overige in België belastbare inkomsten van de belastingplichtige (zie in die zin arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, punten 29 en 30). In dat geval kan de overschatting van het inkomen van goederen die gelegen zijn in een andere lidstaat van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België ertoe leiden dat een hoger belastingtarief wordt toegepast, zoals het Koninkrijk België toegeeft in zijn bij het Hof ingediende opmerkingen.

53. In het licht van het voorgaande moet worden vastgesteld dat de litigieuze regeling, die bepaalt dat de inkomsten betreffende onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, worden berekend op een forfaitaire basis voor de goederen die in België gelegen zijn en op basis van de reële huurwaarde voor die welke in een andere staat gelegen zijn, leidt tot een verschil in behandeling dat Belgische ingezetenen kan ontmoedigen om in vastgoed te investeren in andere lidstaten van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België.

54. Hieruit volgt dat de betrokken regeling een in beginsel bij artikel 63 VWEU verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt.

Rechtvaardiging voor de beperking van het vrije kapitaalverkeer uit hoofde van artikel 65 VWEU

55. Volgens vaste rechtspraak moet een onderscheid worden gemaakt tussen de door artikel 65, lid 1, onder a), VWEU toegestane verschillen in behandeling en de door artikel 65, lid 3, VWEU verboden discriminaties. Een nationale belastingwetgeving als de litigieuze regeling kan enkel worden geacht verenigbaar te zijn met de bepalingen van het VWEU betreffende het vrije kapitaalverkeer, indien dat verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie in die zin arresten van 3 september 2014, Commissie/Spanje, C-127/12, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2130, punt 73; 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 28, en 17 september 2015, Miljoen e.a., C-10/14, C-14/14 en C-17/14, EU:C:2015:608, punt 64 (red. [NTFR 2015/2590](#)).

56. In dit verband stelt het Koninkrijk België dat krachtens overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting die het heeft gesloten met de meeste lidstaten van de Unie of de EER de inkomsten van op het grondgebied van die staten gelegen onroerende goederen in België niet worden belast in het kader van de personenbelasting, terwijl de inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen deel uitmaken van de belastbare grondslag voor de berekening van de belastingen in België. Daarom kan van schending van artikel 63 VWEU slechts sprake zijn indien het bedrag dat in België daadwerkelijk is verschuldigd uit hoofde van de algemene inkomstenbelasting van natuurlijke personen die er hun woonplaats hebben, hoger is voor de eigenaar van een onroerend goed dat gelegen is in een andere lidstaat van de Unie of de EER.

57. Dit betoog moet worden afgewezen.

58. Zoals het Koninkrijk België in zijn verweerschrift opmerkt, worden de inkomsten die zijn vrijgesteld krachtens een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, op grond van artikel 155 WIB 92 in aanmerking genomen om het belastingtarief te bepalen dat van toepassing is op de in België belastbare inkomsten.

59. Een dergelijke vrijstelling met 'progressievoorbehoud' heeft tot doel te voorkomen dat in België de belastbare inkomsten van een

belastingplichtige die eigenaar is van een onroerend goed in een andere staat, 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 België (zie in die zin arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 31).

60. Uit het oogpunt van deze doelstelling is de situatie van een belastingplichtige die een onroerend goed in België heeft aangekocht, vergelijkbaar met de situatie van een belastingplichtige die een dergelijk goed in een andere lidstaat van de Unie of de EER heeft aangekocht (zie in die zin arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 32).

61. Deze vaststelling geldt ook indien er geen overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting bestaat. In dit geval is de doelstelling van de litigieuze regeling om een belasting te heffen over de inkomsten uit onroerende goederen waarvan Belgische ingezetenen eigenaar zijn, zonder onderscheid van toepassing op de inkomsten van in België dan wel in een andere staat gelegen onroerende goederen. In beide gevallen zijn die inkomsten begrepen in de belastbare grondslag voor de inkomstenbelasting.

62. Wat voorts de vraag betreft of het verschil in behandeling tussen Belgische belastingplichtigen naargelang zij een onroerend goed bezitten in België dan wel in een andere lidstaat van de Unie of de EER, kan worden gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang, zij vastgesteld dat het Koninkrijk België voor het Hof geen enkele dwingende reden van algemeen belang heeft aangevoerd die de beperking op het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU in casu kan rechtvaardigen.

Inbreuk op artikel 40 van de EER-Overeenkomst

63. Aangezien de bepalingen van artikel 40 van de EER-Overeenkomst dezelfde juridische strekking hebben als de in wezen identieke bepalingen van artikel 63 VWEU, zijn alle voorgaande overwegingen inzake het bestaan van een beperking van het vrije kapitaalverkeer in de zin van artikel 63 VWEU in omstandigheden als die van het onderhavige beroep mutatis mutandis toepasbaar op dat artikel 40 (arrest van 4 mei 2017, Commissie/Griekenland, C-98/16, niet gepubliceerd, EU:C:2017:346, punt 49).

64. Gelet op alle voorgaande overwegingen moet het beroep van de Commissie gegrond worden verklaard.

65. Derhalve dient te worden vastgesteld dat het Koninkrijk België zijn verplichtingen krachtens artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst niet is nagekomen, doordat het bepalingen heeft gehandhaafd volgens welke, voor de raming van de inkomsten betreffende onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, de belastbare grondslag wordt berekend op basis van de kadastrale waarde voor de onroerende goederen die op het nationale grondgebied zijn gelegen, en op basis van de reële huurwaarde voor die welke in het buitenland zijn gelegen.

Kosten

(...)

Commentaar

Het Belgische IB-regime voor het bepalen van het belastbare inkomen uit niet verhuurde onroerende zaken vormt een belemmering van de Europeesrechtelijke vrijheid van kapitaalverkeer, nu voor Belgische onroerende zaken van een doorgaans gunstigere methode wordt uitgegaan dan voor buitenlandse onroerende zaken (op forfaitaire basis vs. reële huurwaarde). Bij het beoordelen van de vraag of er sprake is van een belemmering, besteedt het HvJ ook aandacht aan de eventuele toepasselijkheid van een belastingverdrag. Onder de Belgische belastingverdragen is het heffingsrecht over inkomsten uit onroerende zaken normaliter toegewezen aan de situsstaat (conform art. 6, lid 1, OESO-Modelverdrag), waarbij België als woonstaat een vrijstelling verleent. België past hierbij echter, net als Nederland, progressievoorbehoud toe. Dit betekent dat bij het bepalen van de verschuldigde IB naar progressief tarief ook de vrijgestelde inkomensbestanddelen worden meegerekend (in dit geval het inkomen uit buitenlandse onroerende zaken). Daarbij wordt voor buitenlandse onroerende zaken dus uitgegaan van een doorgaans hogere basis dan voor in België gelegen onroerende zaken. Het progressievoorbehoud heeft hierdoor, ondanks de vrijstelling, een nadelig effect voor inwoners van België met buitenlandse onroerende zaken, waardoor er sprake is van een belemmering.

De directe relevantie van het arrest voor Nederland lijkt beperkt. In box 3 worden onroerende zaken in beginsel gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer, ongeacht of de onroerende zaak in Nederland of in het buitenland is gelegen (art. 5.19 Wet IB 2001). Ten aanzien van woningen vindt de box 3-waardering echter plaats op basis van de WOZ-waarde (art. 5.20, lid 1, Wet IB

2001). Voor in het buitenland gelegen woningen is een WOZ-waarde niet beschikbaar, maar de waarde van deze woningen moet wel overeenkomstig de methodiek van de Wet WOZ worden vastgesteld (art. 5.20, lid 2, Wet IB 2001). Nederland hanteert in box 3 dus dezelfde waarderingsgrondslag voor binnenlandse en buitenlandse woningen.

[1] Mr. dr. R.A. Bosman is werkzaam bij Loyens & Loeff en is docent internationaal en Europees belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

[2] Mr. dr. R.A. Bosman is werkzaam bij Loyens & Loeff en is docent internationaal en Europees belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam.

 NAAR BOVEN

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2018-1055>

Datum: 7-5-2018 11:20:39

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers.

Niets uit NDFR mag worden veelevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch,mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.