

Europese rechtspraak in kort bestek

Coördinatie: Johan Meeusen (Universiteit Antwerpen)

Hof van Justitie – 12 april 2018

Europese Unie – Belastingrecht – Directe belastingen – Onroerende goederen – Buitenlandse onroerende inkomsten – Progressievoorbehoud – Kadastraal inkomen vs. huurwaarde en huurprijs naargelang ligging van het goed – Beperking vrij verkeer van kapitaal – Inkomstenbelasting

In een arrest van 11 september 2014 had het Hof van Justitie reeds geoordeeld dat er sprake is van een schending van het vrij verkeer van kapitaal, zoals gewaarborgd door art. 63 VWEU, wanneer wordt vastgesteld dat een Belgische ingezetene aan een hoger belastingtarief wordt onderworpen «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 [België] gelegen dergelijk goed» (zaak C-489/13, Verest en Gerards). Door voor buitenlandse onroerende goederen de werkelijke huurwaarde en voor in België gelegen onroerende goederen het forfaitaire en doorgaans lagere kadastraal inkomen te hanteren (art. 7 WIB 1992), schendt België het vrij verkeer van kapitaal. Belgische belastingplichtigen zouden immers worden ontmoedigd om in buitenlands onroerend goed te investeren, ten voordele van investeringen in Belgisch onroerend goed. Het Hof had hierbij aangegeven dat het aan de Belgische rechter toekomt om *in concreto* te oordelen of er in de voorliggende situatie inderdaad een benadeling van de belastingplichtige is.

Met de circulaire van 29 juni 2016 heeft de fiscale administratie getracht tegemoet te komen aan de rechtspraak van het Hof van Justitie, door aan te geven dat zij aanvaardt dat de huurwaarde van een in het buitenland gelegen niet-verhuurd onroerend goed bepaald kan worden aan de hand van de waarde die is vastgesteld of goedgekeurd door de overheden van de andere staat waar het onroerend goed is gelegen (Circulaire AAFisc nr. 22/2016, Ci.704.681 van 29 juni 2016). Om meer duidelijkheid te scheppen, geeft de fiscale administratie ook enkele voorbeelden, zoals:

- een voor dat goed geschatte brutohuur die in het buitenland in aanmerking wordt genomen voor de vestiging van een belasting;
- een forfaitair geraamde brutohuur die in het buitenland in aanmerking wordt genomen voor de vestiging van een belasting (bv. een brutohuurwaarde die op basis van referentiepercelen werd vastgesteld);

– het belastbaar inkomen voor dat onroerend goed dat door het buitenland in aanmerking wordt genomen voor de berekening van een inkomstenbelasting.

In een bijbehorende instructie geeft de fiscale administratie nog uitdrukkelijk aan dat de wijze waarop onroerende goederen gewaardeerd moeten worden, verschillend is van land tot land, waarna zij overgaat tot een aantal concrete toepassingen. Zo zal een belastingplichtige met een onroerend goed in Frankrijk de «*valeur locative brute*», zijnde de forfaitaire waardering door de Franse overheid, als berekeningsbasis mogen hanteren. De brutohuurwaarde van het Frans onroerend goed komt vervolgens overeen met het bedrag dat onder «base» op het Franse aanslagbiljet van de «*taxe foncière*» wordt vermeld, vermenigvuldigd met de factor 2 in geval van gebouwde onroerende goederen of met de factor 1,25 in geval van ongebouwde onroerende goederen. Voor een Spaans onroerend goed kan de belastingplichtige gebruikmaken van de «*Valor Cadastral*». De bruto huurwaarde komt vervolgens overeen met 2% van deze «*Valor Cadastral*» of met 1,1% indien de kadastrale waarde werd vastgesteld sinds 1994. Wat een onroerend goed in Nederland betreft, kan de belastbare grondslag worden bepaald op 4% van de WOZ-waarde (WOZ-Waarde Onroerende Zaken) van het goed (Vr. en Antw. Kamer 2015-16, 9 november 2016, 54/527, 18-19 (Vr. nr. 14256 L. Van Biesen).

De Europese Commissie nam hier geen genoegen mee en met het arrest van 11 september 2014 onder de arm werd de niet-nalevingsprocedure tegen België (die destijds werd geschorst toen de prejudiciële vraag die tot dat arrest aanleiding zou geven bij het Hof van Justitie aanhangig werd gemaakt) opnieuw aangevat. Deze procedure heeft met het arrest van 12 april 2018 haar beslag gekregen.

De Commissie geeft aan dat het kadastraal inkomen verbonden aan 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 huurprijs. Belgische ingezetenen worden dan ook verschillend behandeld naargelang het onroerend goed in België dan wel in een andere lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte (hierna: «EER») is gelegen. Een tweede doorn in het oog is de vrijstelling met progressievoorbehoud, waarbij de vrijgestelde buitenlandse onroerende inkomsten alsnog in aanmerking worden genomen voor de bepaling van het tarief van de inkomstenbelasting dat van toepassing is op de andere progressief te belasten inkomsten.

De Commissie erkent dat België met de circulaire van 29 juni 2016 een inspanning heeft geleverd, maar geeft vervolgens in niet mis te verstane bewoordingen aan dat deze circulaire onvoldoende is. Ten eerste heeft de circulaire enkel betrekking op niet-verhuurde goederen, waardoor voor verhuurde onroerende goederen gelegen in het buitenland nog steeds de werkelijke huurprijs wordt belast. Ten tweede gaat het «slechts» om een circulaire die juridisch niet verbindend is voor de Belgische belastingadministratie en een lagere rechtskracht heeft dan het WIB 1992. Tot slot gaat de circulaire, nog steeds volgens de Commissie, ook inhoudelijk niet ver genoeg, daar de huurwaarden vastgesteld door de buitenlandse overheden niets steeds lager zijn dan de reële huurprijzen. De aanvulling op de administratieve commentaar biedt – nog steeds volgens de Commissie – dan ook niet voldoende garanties dat ook effectief wordt tegemoet gekomen aan de regels van het vrij verkeer van kapitaal. Om procedurele redenen gaat het Hof van Justitie echter niet in op de waarde en de inhoud van deze circulaire en houdt het Hof evenmin rekening met de kritiek die de Commissie erop heeft geuit.

Het Hof start zijn analyse daarentegen met de begrippen «kadastraal inkomen» en «huurwaarde». Zo stelt het Hof vast dat het kadastraal inkomen een raming is van de op 1 januari 1975 vastgestelde normale nettohuurwaarde, die is bepaald aan de hand van de huur die op deze datum had kunnen worden verkregen indien de goederen werden verhuurd. Sinds 1991 wordt dit kadastraal inkomen jaarlijks geïndexeerd aan de hand van het indexcijfer van de consumptieprijzen. De huurwaarde daarentegen bestaat uit de gemiddelde, maar actuele, jaarlijkse huuropbrengst die het onroerend goed had kunnen opbrengen indien het verhuurd zou zijn. De in het buitenland betaalde belasting mag hier in beginsel wel van worden afgetrokken.

Vervolgens vergelijkt het Hof de kadastrale waarde, de huurwaarde en de huurprijs. Vertrekkende vanuit de analyse van het begrip «kadastraal inkomen», stelt het Hof vast dat dit, al dan niet verhoogd met 40%, minder bedraagt dan de huur die op heden kan worden verkregen op de Belgische huurmarkt. De Belgische vastgoedprijzen zijn immers over de jaren heen sterk gestegen. Daarenboven zou de reële huurwaarde in principe moeten overeenkomen met de huurprijs, aangezien de huurwaarde een voorspelling is van de huurprijs mocht het onroerend goed effectief verhuurd zijn. Het Hof besluit dan ook 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». Het Hof bevestigt geheel terecht dat er sprake is van een verschil in behandeling dat de Belgische ingezetenen kan ontmoedigen om in vastgoed gelegen in andere lidstaten van de Unie of de EER te investeren, waardoor het vrije verkeer van kapitaal, zoals gewaarborgd door art. 63 VWEU, wordt beperkt.

Nu de beperking van het vrij verkeer van kapitaal vaststaat, rijst de vraag of deze beperking gerechtvaardigd kan worden. België werpt hierbij nog op dat krachtens de dubbelbelastingverdragen die het heeft gesloten met de meeste lidstaten van de EU/EER, de inkomsten van in de partnerstaat gelegen onroerende goederen, in België van belasting worden vrijgesteld. Er kan volgens België slechts sprake zijn van een schending van het vrij verkeer van kapitaal indien de belasting die voortkomt uit een in het buitenland gelegen onroerend goed voor een ingezetene hoger komt te liggen dan wanneer deze eigenaar is van een in België gelegen onroerend goed. Het Hof verwijst kort naar de *ratio legis* van de vrijstelling met progressievoorbehoud – die erin bestaat 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 – om deze rechtvaardiging vervolgens af te wijzen. Deze situaties zijn immers vergelijkbaar, maar worden alsnog verschillend behandeld.

Bij gebrek aan rechtvaardigingsgrond, oordeelt het Hof dat de vrijheid van kapitaal zich verzet tegen de Belgische regeling inzake belastbare onroerende inkomsten uit in België, respectievelijk in het buitenland, gelegen onroerende goederen.

Dat de belastingadministratie met haar circulaire heeft willen tegemoetkomen aan het initiële arrest uit 2014, mag dan lovenswaardig zijn, maar wordt door het Hof, zoals eerder vermeld, niet betrokken bij de analyse. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet het bestaan van een schending van het Unierecht immers worden beoordeeld op basis van de litigieuze situatie aan het einde van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn en kan het Hof geen rekening houden met sindsdien opgetreden wijzigingen (arrest van 29 oktober 2015, Commissie t/ België, zaak C-589/14, punt 49). De kritiek van de Commissie snijdt echter wel degelijk hout. De circulaire betreft enkel niet-verhuurde onroerende goederen, is niet bindend en heeft een lagere rechtskracht dan WIB 1992. Een met de Europese vrijheden strijdige wet kan niet worden geredigeerd door een administratieve omzendbrief. Daarenboven moet worden opgemerkt dat geen oplossing wordt aangereikt indien de liggingsstaat niet in een forfaitair bepaald huurinkomen voorziet.

(Zesde kamer – Zaak C-110/17 – Europese Commissie/ België)

(Elektronische vindplaats: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/NL/TXT/?uri=CELEX%3A62017CJ0110>)

Rik Smet

Assistent fiscaal recht Universiteit Antwerpen
Onderzoeksgroep Onderneming en Recht

Inès Rivière

Assistent fiscaal recht Universiteit Antwerpen
Onderzoeksgroep Overheid en Recht