



Datum van : 17/10/2013
inontvangstneming

C-489/13 - ①

024465

Repertoriumnummer 2013/ 6727
Datum van uitspraak 03 september 2013
Rolnummer 2010/AR/997

Uitgifte

Uitgereikt aan	Uitgereikt aan	Uitgereikt aan
op € BUR	op € BUR	op € BUR

Rechtsmiddelen

--

☐ Niet aan te bieden aan de ontvanger

Fiscaal

Tussenarrest

- Prejudiciële vraag Hof van Justitie
- BR

Hof van beroep Antwerpen

zesde kamer
burgerlijke zaken

Arrest

Aangeboden op
Niet te registreren

Ingeschreven in het register van het Hof van Justitie onder nr. <u>343.635</u>
Luxemburg, <u>11-09-2013</u>
De Griffier, voor deze
Fax / E-mail: <u>Maria Manuela Ferreira</u>
Neergelegd op: <u>12.09.13</u> Hoofdadministrateur

2010/AR/997

1. **VEREST Ronny**,

2. **GERARDS Gaby**, samenwonende te 2980 ZOERSEL, Rozenlaan 18
appellanten,

De heer Verest Ronny verschijnt in persoon.

bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. VAN ROOSBROECK André,
advocaat te 2018 ANTWERPEN, Desguinlei 6

tegen het vonnis van de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen van
15 februari 2010

tegen

DE BELGISCHE STAAT, Federale Overheidsdienst Financiën, 1000
BRUSSEL, Wetstraat 12, in de persoon van de Minister van Financiën,
geïntimeerde,

vertegenwoordigd door Mr. Van Reusel loco Mr. BAERT Jeroen, advocaat
te 2850 BOOM, Beukenlaan 118

Gelet op de door de wet vereiste processtukken in behoorlijke vorm overgelegd, waaronder het eensluitend afschrift van het bestreden vonnis op tegenspraak tussen partijen gewezen op 15 februari 2010 door de Vierde F Kamer van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Antwerpen, waarvan geen akte van betekening wordt voorgelegd, en waartegen een naar vorm en termijn regelmatig hoger beroep werd aangetekend bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van dit Hof op 25 maart 2010;

Gelet op het tussenarrest uitgesproken door dit hof op 22 november 2011;

Gehoord partijen in hun middelen en conclusies;

1. De feiten:

1.1.- De heer Ronny VEREST en zijn echtgenote mevrouw Gaby GERARDS, appellanten, kochten op 11 augustus 2004 een woning in Frankrijk, gelegen te 83920 La Motte en Provence, 2834 Résidence Le Clos d'Azur.

Het betreft meer bepaald een woning in een vakantiepark gelegen in het zuiden van Frankrijk op 3km van Le Muy, 18km van Fréjus, ongeveer 35 km van Saint Tropez en ongeveer 50km van Cannes. Het vakantiepark telt ongeveer 140 woningen. De woningen hebben een privé parking en een gemeenschappelijk openlucht zwembad.

1.2.- Appellanten dienden op 31 augustus 2005 een tijdige aangifte in de personenbelasting in. Mevrouw Gaby GERARDS gaf een inkomen van weddentrekkende aan, terwijl de heer Ronny VEREST een werkloosheidsvergoeding voor een heel jaar aangaf, alsook een bedrijfsbezoldiging van 29.234,00 EUR.

Bij brief van 10 november 2005 deelden appellanten aan de administratie het bedrag van het kadastraal inkomen van hun woning in Frankrijk mede, hetzij in totaal 782,00 EUR, verzochten zij onder de codes 1130 en 2130

van hun belastingaangifte een bedrag van 391,00 EUR toe te voegen en lieten zij ook weten dat zij inmiddels ook een onroerende voorheffing ten bedrage van 286,00 EUR hadden betaald.

Bij brief van 20 december 2005, op het controlekantoor te Malle ontvangen op 23 december 2005, verzochten appellanten om vooralsnog een pro-ratering van het kadastraal inkomen toe te passen, gezien het onroerend goed pas op 11 augustus 2004 werd aangekocht. Het te weerhouden kadastraal inkomen zou aldus voor ieder appellant $391,00 \times 5/12 = 162,92$ EUR bedragen.

Op 6 juni 2006 werd een aanvankelijke aanslag onder artikel 766577548 ingekohierd overeenkomstig de gegevens van de aangifte.

Na zich op 30 maart 2006 akkoord te hebben verklaard met voordelen van alle aard inzake gebruik van wagen en telefoon in de vennootschap waarin appellant werkzaam was, werd er op 9 november 2006 een eerste aanvullende aanslag gevestigd onder kohierartikel 767904811. Hierbij werd onder codes 1130 en 2130 het bedrag van 391,00 EUR hernomen, aldus op grond van het aangegeven kadastraal inkomen doch zonder toepassing van de pro-ratering. Er werd hierbij tevens een belastingverhoging van 10% toegepast.

1.3.- Bij bericht van wijziging van aangifte aangetekend verzonden op 1 oktober 2007 deelde de controleambtenaar aan appellanten zijn voornemen mede om de inkomsten en andere gegevens in de aangifte te wijzigen en om in het bijzonder de bruto huurwaarde van de woning in Frankrijk op grond van het voordeligst maandelijks tarief te begroten op 16.700,00 EUR – 286,00 EUR (in het buitenland betaalde belasting), hetzij 16.414,00 EUR.

Op grond van deze bruto huurwaarde zouden appellanten voor het aanslagjaar 2005 ieder een bedrag van 2.950,00 EUR onder code 1130 resp. code 2130 hebben moeten aangeven en voor het aanslagjaar 2006 ieder onder de voormelde codes een bedrag van 8.207,00 EUR.

Er werd tenslotte de toepassing van een belastingverhoging van 50% aangekondigd, wegens het onjuist of onvolledig invullen van de belastingaangifte te kwader trouw en/of met de bedoeling de belasting te ontduiken (eerste overtreding).

Bij telefaxbericht van 22 oktober 2007 verzocht de gevolmachtigde van appellanten, m.n. de heer Toon VANHAEREN van ACCOVA Accountants, om het mondeling toegekende uitstel tot en met 12 november voor het formuleren van een antwoord schriftelijk te willen bevestigen.

De e.a. inspecteur van het controlekantoor antwoordde hierop eveneens op 22 oktober 2007 met de hand geschreven vermelding:

"Uitstel antwoordtermijn bericht van wijziging Aj 05, 06 toegestaan tot 12 november 2007".

De gevolmachtigde van appellanten beweert op maandag 12 november 2007 persoonlijk het schriftelijk antwoord op het controlekantoor Malle te hebben afgegeven en een kopie hiervan te hebben laten afstempelen met de dienststempel en met de datumstempel van "12-11-2007".

Volgens de administratie werd het antwoord pas op 14 november 2007 ontvangen en afgestempeld.

Op 4 december 2007 verzond de taxatieambtenaar een aangetekende kennisgeving van aanslag van ambtswege wegens het niet tijdig beantwoorden van het bericht van wijziging van aangifte en met mededeling dat de aanslagen voor de aanslagjaren 2005 en 2006 zouden worden gevestigd conform het op 1 oktober 2007 verzonden bericht van wijziging.

De gevolmachtigde van appellanten verklaarde zich niet akkoord met de voorgenomen aanslagen van ambtswege bij brief van 10 december 2007, waarna de taxatieambtenaar een beslissing tot taxatie ter kennis van appellanten bracht bij aangetekende brief van 12 december 2007.

Voor het aanslagjaar 2005 werd vervolgens op 18 december 2007 een aanvullende aanslag gevestigd onder kohierartikel 779979312, rekening houdend met een bedrag van 2.950,00 EUR onder de codes 1130 en 2130. Er werd tevens een belastingverhoging van 50% toegepast.

1.4.- Tegen de voormelde aanslag voor aanslagjaar 2005 dienden appellanten tijdig bezwaar in bij brief ter bevoegde directie ontvangen op 3 maart 2008.

Het bezwaarschrift werd gedeeltelijk ingewilligd bij beslissing genomen door de ambtenaar gedelegeerd door de Gewestelijk directeur van de directe belastingen te Antwerpen II, geïntimeerde, op 13 juni 2008. De aan te geven buitenlandse huurwaarde werd geprorateerd op 4,5/12 gelet op de aankoop op 11 augustus 2004 en aldus verminderd tot 2.403,37 EUR, evenredig te verdelen over de codes 1130 en 2130. De belastingverhoging werd tevens herleid tot 10%. De totale ontheffing bedroeg dienvolgens 1.199,21 EUR.

2. De retroacten:

2.1.- Bij verzoekschrift op tegenspraak neergelegd ter griffie van de Rechtbank van Eerste Aanleg te Antwerpen op 10 september 2008 vorderen appellanten hen te ontslaan van alle belastingschuld als vastgesteld in de betwiste aanslag in personenbelasting betreffende aanslagjaar 2005, gekend onder kohierartikel 779979312, ingevolge de nietig verklaring, dan wel – in ondergeschikte orde – hen te ontslaan van de belastingschuld die blijkt uit de herberekening van de aanslag rekening houdend met een buitenlands onroerend inkomen van 123,12 € onder de codes 1130 en 2130 en zonder belastingverhoging toe te passen.

2.2.- In zijn vonnis uitgesproken op 15 februari 2010 stelt de eerste rechter vooreerst vast dat het bezwaarschrift ten gronde een belastbare grondslag van 2.898,00 EUR onder codes 1130 en 2130 nastreefde en dat de directorale beslissing tot een belastbare grondslag van 2.403,37 EUR komt, te verdelen bij helften over de twee codes, en de belastingverhoging

tot 10% herleidt. De eerste rechter leidt hieruit af dat appellanten volledig gelijk hebben gekregen op hun bezwaarschrift. In zoverre zij in de procedurele fase een nog lagere belastbare grondslag nastreven, gaat het om een nieuw voorwerp van de vordering, voorwerp buiten het voorwerp van hun eerdere bezwaar waarover zij genoegdoening kregen. Nu appellanten over het nieuwe, meerdere, gedeelte tevoren geen bezwaar hebben ingediend, is hun rechtsvordering niet toelaatbaar krachtens artikel 1385*undecies*, eerste lid, Ger. W. Of er terecht gebruik werd gemaakt van de procedure van aanslag van ambtswege is te dezen niet relevant nu daarop aansluitend alvast geen toepassing blijkt gemaakt van de omkering van bewijslast van artikel 352 WIB '92. Het bestreden vonnis verklaart de vordering derhalve ontoelaatbaar.

2.3.- Tegen dit vonnis hebben appellanten hoger beroep ingesteld bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van dit hof op 25 maart 2010.

2.4.- Bij arrest uitgesproken door dit hof op 22 november 2011 werd het bestreden vonnis teniet gedaan, en opnieuw recht doende, werd de bestreden aanslag in de personenbelasting gevestigd in hoofde van appellanten, betreffende aanslagjaar 2005, gekend onder artikel 779979312, teniet gedaan, werd de terugbetaling bevolen van de gebeurlijk ten onrechte in uitvoering van deze aanslag betaalde belastingen, vermeerderd met de moratoriuminteressen overeenkomstig artikel 418 WIB '92, en werd de heropening van de debatten bevolen, teneinde hetzij de procedure te regelen indien geïntimeerde binnen de wettelijke termijn een subsidiaire aanslag ter beoordeling aan het hof voorlegt, hetzij de zaak in beraad te nemen om uitspraak te doen over de kosten in het andere geval.

2.5.- Op 17 februari 2012 heeft de administratie aan appellanten een bericht van wijziging van aangifte verzonden teneinde de procedurefout recht te zetten op basis waarvan de aanslag voor het aanslagjaar 2005 werd nietig verklaard. Hierbij werd het voornemen van de administratie ter kennis gebracht om de aan te geven huurwaarde van de woning in Frankrijk te bepalen op een bedrag van 1.745,46 €, te verdelen over beide echtgenoten, hetzij ieder 872,73 €.

Op 2 maart 2012 berichtten appellanten niet akkoord te gaan met de voorgenomen wijzigingen.

Op 26 april 2012 werd aan appellanten een kennisgeving van beslissing tot taxatie verzonden waarin de redenen werden opgegeven waarom er met de opmerkingen van appellanten geen rekening werd gehouden.

2.6.- Bij conclusie neergelegd ter griffie van dit Hof op 21 mei 2012 vordert geïntimeerde de subsidiaire aanslag in de personenbelasting, die krachtens artikel 356 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 moet gevestigd worden ten laste van appellanten, opgenomen in het kohier van de gemeente Zoersel onder artikel 722934723 voor het aanslagjaar 2005 met een terug te betalen bedrag van 37,46 €, geldig en invorderbaar te verklaren.

3. De standpunten en vorderingen na vestiging van de subsidiaire aanslag:

3.1.- In syntheseconclusie neergelegd op 16 april 2013 voeren appellanten aan dat artikel 356 WIB '92 niet van toepassing is, nu niet aan de voorafgaandelijke voorwaarde voldaan is, namelijk een aantekening van beroep tegen een beslissing. Verder stellen appellanten dat de nieuwe aanslagen op grond van artikel 413 WIB '92 invorderbaar zijn zonder tussenkomst van de rechtbank, zodat het verzoek tot beoordeling van een reeds overeenkomstig artikel 413 WIB '92 invorderbare aanslag, onontvankelijk is wegens gebrek aan belang. De vaststelling dat geïntimeerde bij de uitvoerbaarverklaring van de betwiste aanslag, de invordering afhankelijk gesteld heeft van een goedkeurend oordeel van de rechtbank, doet alleen afbreuk aan de bepalingen van artikel 413 WIB '92 die niet gewijzigd kunnen worden door de uitvoerende macht. De uitdrukkelijke wettekst van artikel 413 WIB '92, dat de belastingen dienen te worden betaald binnen de twee maanden na toezending van de aanslagbiljetten, kan niet zo maar naast zich worden neergelegd. Tevens wordt een inbreuk aangevoerd op het door de grondwet gewaarborgd gelijkheidsbeginsel in de behandeling van belastingplichtigen wier aanslag vernietigd werd om een andere reden dan verjaring, de enen bij

beslissing van de gewestelijk directeur en bij de anderen bij een rechterlijke uitspraak. Namelijk kan er bij toepassing van artikel 356 WIB '92 geen bezwaar meer worden ingediend. Ingevolge deze inbreuk op het gelijkheidsbeginsel dat tegelijk een inbreuk is op de rechten van verdediging, kan de subsidiaire aanslag niet goedgekeurd worden. Ten gronde werpen appellanten op dat de controleambtenaar akkoord zou zijn geweest om het buitenlands onroerend inkomen te begroten op grond van de gegevens van de aanslag van de Franse overheid in de "Taxe Foncière". Dit blijkt uit het feit dat hij de verbetering van de aangifte niet betwist heeft na het schrijven van appellanten op 10 november 2005 en dat hij bij het vestigen van de eerste aanslag rekening hield met de huurwaarde als opgegeven in hun brief van 10 november 2005. Dit stemt overigens overeen met de interne onderrichtingen van geïntimeerde, die bevestigen dat met betrekking tot "Franse onroerende inkomsten genoten door Belgische rijksinwoners", de huurwaarde gebaseerd moet zijn op de "Taxe Foncière". De administratie moet derhalve bewijzen dat de door appellanten aangebrachte gegevens (van de Taxe Foncière) foutief zijn, dan wel dat zij op deze juiste feiten (van de Taxe Foncière) het recht foutief heeft toegepast. De aanslag moet dan ook vernietigd worden wegens inbreuk op de algemene beginselen van behoorlijk bestuur door miskennis van een gegeven akkoord. In ondergeschikte orde, voeren appellanten aan dat de in Frankrijk genoten inkomsten van onroerende goederen vrijgesteld zijn met behoud van het progressief tarief. Dit heeft tot gevolg dat het onroerend inkomen dat in Frankrijk behaald wordt, aan de belastbare grondslag van de personenbelasting wordt toegevoegd om het belastingtarief te bepalen, om dit onroerend inkomen nadien op grond van het dubbelbelastingverdrag uit de belastbare grondslag te verwijderen. Appellanten stellen verder dat de huurwaarde die in artikel 7 WIB '92 bedoeld wordt, overeenstemt met de huurwaarde van een niet gemeubileerde woning, vermits de inboedel uit roerende goederen bestaat, die overeenkomstig artikel 17 e.v. WIB '92 belastbaar zijn als een roerend inkomen. Overeenkomstig artikel 7, §1, 1^o, b), WIB '92 is het netto onroerend inkomen van in het buitenland gelegen onroerend goed gelijk aan de huurwaarde, verminderd met de buitenlandse belastingen en kosten die in uitvoering van artikel 13 WIB '92 forfaitair bepaald worden op 40%. Appellanten hebben in de verbetering die zij aan hun reeds ingediende aangifte over aanslagjaar 2005 aanbrachten, de huurwaarde opgegeven zoals deze door de Franse autoriteiten voor het betrokken onroerend goed werd vastgesteld voor de Taxe Foncière, zijnde het enige document dat zij op dat ogenblik in hun bezit hadden. De bruto huurwaarde van het gebouw werd nadien door de Franse overheid vastgesteld op 1.590,00 €. Wanneer deze huurwaarde in aanmerking genomen wordt, is alsdan voldaan aan de bepalingen van artikelen 7 en 14

WIB '92 en dit op grond van de meest objectieve vaststelling van de huurwaarde, namelijk deze door de Franse belastingdiensten. Appellanten hebben € 782 of 2 x € 391 ter verbetering van hun aangifte aangegeven. De administratie heeft echter geen rekening gehouden met de gevraagde pro-ratering van deze bedragen. Bijgevolg moet het aangegeven onroerend inkomen – rekening houdend met de datum van aankoop – als volgt en zoals in het fiscaal verzoekschrift berekend – herleid worden: € 1590 te verminderen met de buitenlandse belasting hetzij de taxe foncière of € 286 en taxe d'habitation of € 319, hetzij per saldo € 985, vervolgens te verminderen met de 40% forfaitaire kosten, hetzij per saldo € 591, vervolgens te pro-rateren (5/12), hetzij € 246,24 te verdelen in helften. Volgens de "Taxe Foncière" is de base d'imposition € 782, zodat de brutohuurwaarde 2 x 782 of € 1564 bedraagt, te verminderen met de Taxe Foncière (€ 286) en de taxe d'habitation (€ 319), hetzij per saldo € 959 vervolgens te pro-rateren (5/12), hetzij € 399,58 te verdelen in helften of € 199,79 aan te geven onder codes 1130 en 2130. Hierdoor wordt bij de berekening van de belastingen automatisch rekening gehouden met 40% forfaitaire kosten op het onroerend inkomen. Het legaliteitsbeginsel primeert enkel wanneer de betrokken wetgeving voor iedere belastingplichtige voldoende duidelijk is en geen interpretatie behoeft van de administratie. Dit is niet het geval wanneer het om een feitenbeoordeling gaat, meer bepaald in deze zaak op welke wijze een huurwaarde moet bepaald worden, vermits appellanten niet betwisten dat de huurwaarde inderdaad belastbaar is. Appellanten roepen verder een schending van het recht op het vrije verkeer van personen, diensten en kapitaal, in. Wanneer de taxatiediensten de huurwaarde vaststellen in vergelijking met de vermeende huurwaarde van soortgelijke gebouwen, zonder rekening te houden met de bruto huurwaarde zoals de Franse autoriteiten voor het gebouw zelf hebben vastgesteld en hierdoor een hogere waarde bepalen, plegen zij een inbreuk op het verbod om het vrije verkeer te belemmeren van personen en diensten en kapitaal zoals vastgelegd in het Europees Verdrag. Het hoger belastingtarief voor onroerende goederen in het buitenland gelegen, bemoeilijkt en hindert het vrije verkeer van personen, diensten en kapitaal. De taxatiediensten stelden de huurwaarde vast aan de hand van de huurprijzen van één van de woningen die op een bepaald ogenblik werden weergegeven op de website van de gemeenschappelijke verkaveling en dit volgens de perioden van het lopende jaar. De gepubliceerde huurprijzen zijn deze van een gemeubileerde woning en kunnen derhalve geenszins de huurwaarde zijn zoals voorgeschreven door artikel 7 WIB '92. De huurprijs van deze woningen omvat een deel dat betrekking heeft op de inboedel (tafels, stoelen, kasten, afwasmachine, microgolfoven, tuinmeubilair, e.d.). Geïntimeerde beweert de huurprijs van de roerende goederen verwijderd

te hebben, maar doet zulks enkel op grond van een forfaitaire raming. De huurprijs omvat ook de doorgerekende kosten die betrekking hebben op het gebruik van gemeenschappelijke delen van de verkaveling. Ook om deze reden kan de vergeleken huurprijs niet de huurwaarde zijn van het pand van appellanten. Tenslotte hebben niet alle woningen dezelfde graad van afwerking, of hetzelfde comfort en luxe (bv. geen airco, geen tuinmeubelen, in de woning van appellanten). Voor de woning van appellanten zijn ook geen diensten voorzien als schoonmaak, beddengoed en lakenservice, hetgeen wel het geval is, indien de eigenaar de woning aanwendt als verhuurwoning voor tijdelijke vakantieovertredingen van de huurders. De vergeleken huurprijs is deze voor het jaar 2007 en staat niet noodzakelijk gelijk aan deze van het jaar 2004. De vergelijking is derhalve willekeurig, want de vergeleken woningen zijn niet vergelijkbaar. Zelfs indien de vergeleken woningen met elkaar vergelijkbaar zouden zijn en de gevraagde huurprijzen werkelijk ontvangen huren zouden zijn – hetgeen onmogelijk juist kan zijn, vermits appellanten hun woning niet verhuurden –, dan nog is het vermoeden dat door de administratie opgebouwd werd, het gevolg van een onrechtsgeldige opeenstapeling van vermoedens. Het bekend feit is beperkt tot de vaststelling dat vermelde huurprijzen vraagprijzen zijn, zonder dat het een bekend feit is dat deze huurprijs effectief verkregen werd. Er zijn immers geen huurcontracten voorgelegd, waaruit de overeengekomen huurprijs blijkt. Op dit vermeend feit stapelt de administratie het vermoeden dat deze vraagprijzen overeenstemmen met werkelijke afgesloten huurcontracten waarin deze huurprijzen inderdaad overeengekomen zijn voor de betrokken huurperiode. Op dit vermoeden van werkelijk afgesloten huurcontracten stapelt de administratie het volgende vermoeden dat deze prijzen eveneens ontvangen werden. Op dit vermoeden stapelt de administratie het vermoeden dat de in 2007 ontvangen huurprijzen, dezelfde zijn als deze van 2004. Op dit vermoeden van werkelijk ontvangen huurprijs stapelt de administratie het volgende vermoeden dat de huurprijs van de roerende goederen 40% bedraagt. Deze aldus gereduceerde huurprijs wordt nogmaals met 30% verminderd wegens leegstand. Ook deze 30% is een louter vermoeden, dat door geen enkel controleerbaar gegeven ondersteund wordt. Op dit vermoeden van beperkte huurprijs stapelt de administratie het vermoeden dat de vergeleken woning gelijkaardig is aan de woning van appellanten, en dit ondanks de verschillen zoals geen airco, geen tuinmeubilair. Op dit vermoeden van gelijkheid stapelt de administratie het vermoeden dat de huurwaarde van de woning van appellanten gelijk is aan de aldus vastgestelde huurprijzen. Dergelijke opeenstapeling van vermoedens kan geen rechtsgeldige toepassing zijn van een feitelijk vermoeden. Met betrekking tot de toegepaste belastingverhoging werpen appellanten op dat de betwisting enkel een

interpretatie van de wettekst betreft. Hieruit kan niet de bedoeling afgeleid worden dat appellanten opzettelijk de wet wensten te omzeilen of te ontduiken. Integendeel, de verbetering werd spontaan en volledig te goeder trouw aangebracht, temeer omdat appellanten voor de vestiging van de eerste aanslag overleg pleegden met de taxatiediensten. In deze zaak – waar het om een principekwestie gaat en waar de administratie zelf haar akkoord gegeven heeft over de aanvullende aangifte – kan geen belastingverhoging worden toegepast. Appellanten besluiten derhalve tot de hervorming van het bestreden vonnis en verder de belasting als opgenomen in de aanslag in de personenbelasting over aanslagjaar 2005, gevestigd onder artikel 7222394723 niet goed te keuren. Appellanten begroten het bedrag van de rechtsplegingsvergoeding op 1.100,00 EUR per aanleg.

3.2.- Geïntimeerde antwoordt in conclusie neergelegd op 15 januari 2013 dat er in deze zaak wel degelijk een directeursbeslissing werd genomen, zodat de procedure van artikel 356 WIB '92 terecht werd toegepast. Het argument van het al of niet aantekenen van beroep tegen de beslissing of tegen de aanslagen maakt dan ook geen verschil uit. Wat artikel 413 WIB '92 betreft, wordt door geïntimeerde gewezen op het feit dat dit artikel handelt over de betaling van een aanslag en artikel 356 WIB '92 gebruikt wordt bij het vestigen van een subsidiaire aanslag. Uit de wettekst van artikel 356 WIB '92 volgt dat de subsidiaire aanslag maar geldig wordt na de goedkeuring door de rechtbank en bijgevolg invorderbaar. Artikel 413 WIB '92 is terzake dan ook niet dienend. Bijgevolg wordt in casu artikel 356 WIB '92 rechtsgeldig toegepast. Voorts stelt geïntimeerde dat appellanten geen bewijs voorleggen waaruit zou blijken dat er een akkoord zou zijn om het buitenlands onroerend inkomen te begroten op grond van de gegevens van de aanslag van de Franse overheid in de "Taxe Foncière". Het vestigen van een aanslag op aangegeven inkomsten houdt geen onherroepelijk akkoord van de administratie in. De bruto huurwaarde vertegenwoordigt de gemiddelde jaarlijkse brutohuur die men, in geval van verhuring, gedurende het belastbaar tijdperk, volgens de gebruiken van het land en de ligging van de goederen, had kunnen verkrijgen, in de vorm zowel van een eigenlijke huurprijs als van door de huurder voor rekening en in de plaats van de verhuurder gedragen lasten of van door de huurder ten voordele en voor rekening van de verhuurder geleverde prestaties en goederen. Het vertrouwensbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel moeten dan ook wijken voor het legaliteitsbeginsel. Betreffende de aan te geven huurwaarde mag geen onderscheid worden gemaakt naargelang het goed al dan niet is verhuurd. De bruto huurwaarde werd bij administratieve

beslissing bepaald op 584,50 EUR per maand (7014,00 EUR per jaar). Uit verklaringen van appellanten blijkt dat hun eigendom zelfs geschikt is voor permanente bewoning en gelegen is in een residentiële wijk. Een huurprijs van 584,50 EUR per maand kan dan ook bezwaarlijk te hoog worden genoemd. Dat de huurprijs eveneens de doorgerekende kosten omvat die op het gebruik van gemeenschappelijke delen betrekking hebben is een loutere bewering en bovendien beschikt het onroerend goed van appellanten eveneens over de gebruiksmogelijkheid van dezelfde gemeenschappelijke delen. Dat in de huurprijs van de verhuurde woning op de website eveneens diensten voorzien zijn als schoonmaak, beddengoed en lakenservice is ook een loutere bewering van appellanten. Bovendien is dit irrelevant aangezien voor onder andere kosten van verhuring de huurwaarde verminderd wordt met 40%. Uit vergelijking met de eigendom van appellanten en de referentie verhuurde woning blijkt dat beide eigendommen gelegen zijn in hetzelfde park, dat ze beiden gebruik maken van dezelfde gemeenschappelijke infrastructuur zoals zwembad, petanquebaan,... Beide woningen beschikken over een leefruimte + keuken, badkamer; twee slaapkamers en buiten een privé ruimte van 60m². Geïntimeerde merkt bovendien op dat de administratie bij de bepaling van de huurwaarde steeds is uitgegaan van de goedkoopste tarieven, namelijk verhuring van één maand, hetgeen goedkoper is dan de verhuring per week of per twee weken. Aangezien de aan te geven huurwaarde van onroerende goederen gelegen in het buitenland vrijgesteld is van Belgische belastingen en bijgevolg het belastingtarief op deze inkomsten gelijk is aan 0%, kan er geen sprake zijn van een inbreuk op het vrije verkeer van personen, diensten en kapitaal. Appellanten tonen evenmin aan dat ze meer belastingen betalen vergeleken met het eigenaar zijn van een tweede verblijf in België. Met betrekking tot de toegepaste belastingverhoging merkt geïntimeerde op dat aanvankelijk een bedrag werd opgegeven dat te laag was en dat nadien een aanvullende aangifte zou gebeuren hetgeen appellanten hebben nagelaten. Bovendien werd in de eerste supplementaire aanslag reeds een belastingverhoging van 10% toegepast wegens het niet aangeven van voordelen in natura. Rekening houdende met de ontheffing voor 1.199,21 EUR bedraagt de betwiste belastingschuld 71,86 EUR. Bij het vestigen van de subsidiaire aanslag werd tevens een vorige fout gecorrigeerd. In de aanslag artikel 767904811, supplement aan artikel 766577548, werd een belastingverhoging van 10% gevestigd op de volledige inkomsten, daar waar de belastingverhoging dient te worden gevestigd op de niet-aangegeven inkomsten. Dit heeft tot gevolg dat deze nieuwe subsidiaire aanslag in een teruggave resulteert. Gelet op het feit dat de administratie – ondanks de omstandige procedure – zich soepel opstelt ten opzichte van het vestigen van deze terug te geven subsidiaire aanslag, vraagt

geïntimeerde om de rechtsplegingvergoeding te willen bepalen op het minimum bedrag van 82,50 €. Geïntimeerde besluit derhalve tot het geldig en invorderbaar verklaren van de subsidiaire aanslag in de personenbelasting, die krachtens artikel 356 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 moet gevestigd worden ten laste van appellanten, opgenomen in het kohier van de gemeente Zoersel onder artikel 722394723 voor het aanslagjaar 2005 met een terug te betalen bedrag van 37,46 €.

4. Beoordeling:

4.1.- Inkomstenbelastingen worden slechts definitief verschuldigd doordat zij binnen een wettelijk bepaalde aanslagtermijn worden ingekohierd (Cass. AR F 1210 N, 20 december 1985 (Vercammen / Belgische Staat), *AFT* 1986, 130, *Arr.Cass.* 1985-86, 595, *Bull.* 1986, 521, *Bull. Bel.* 1986, 2458, *FJF* 1986, 59, *Pas.* 1986, I, 521, *RW* 1986-87, 280).

De term "inkohiering" dekt een dubbele lading. Enerzijds, wordt door de inkohiering de belasting definitief "gevestigd", waarmee wordt bedoeld dat de fiscus het bestaan van de belastingschuld in hoofde van de aangeduide belastingplichtige voor het aangeduide bedrag vaststelt. In die optiek is de inkohiering het sluitstuk van de vestigingsprocedure. Anderzijds, wordt door de inkohiering een titel uitvoerbaar verklaard met het oog op de invordering van de belastingschuld (I. CLAEYS-BOUUAERT, *De aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, nr. 7 e.v.).

De heffing van een directe belasting valt dus uiteen in (i) de vestiging en (ii) de uitvoerbaarverklaring van een titel. Zowel de vestiging van de inkomstenbelastingen als de uitvoerbaarverklaring van de kohieren zijn prerogatieven die door de wet uitdrukkelijk aan de administratie der directe belastingen worden voorbehouden (resp. artikelen 339 en 298, §1, WIB '92).

Artikel 356 WIB '92 is een uitzonderingsbepaling. Vooreerst schrijft dat artikel een aanslagtermijn voor die afwijkt van de gemeenrechtelijke aanslagtermijnen (Grondwettelijk Hof nr. 158/2009, 20 oktober 2009 (prejudiciële vraag), *BS* 30 november 2009 (uittreksel), 74558, *FJF* 2010, afl. 5, 572, *RABG* 2010, afl. 9, 539, noot H. SYMOENS, 'De subsidiaire aanslag van artikel 356 WIB 1992 of de fiscale processie van Echternach', (*RABG* 2010, afl. 9, 543-549), *RW* 2009-10 (samenvatting), afl. 14, 598, *RW* 2009-10 (samenvatting), afl. 37, 1560, *TFR* 2010, afl. 373, 28, noot A. DOOLAEGE, A. VAN DAMME, 'De subsidiaire aanslag: "And now... the end is near?"', (*TFR* 2010, afl. 373, 34-41)). Daarnaast maakt artikel 356 WIB '92 ook een uitzondering op de bovenvermelde prerogatieven van de administratie inzake het inkohieren van de belastingen.

De bepalingen van artikel 356 WIB '92 houden aldus in dat door het vestigen van een subsidiaire aanslag de administratie enkel het bestaan van een fiscale schuld van de belastingplichtige vaststelt, terwijl het, in afwijking van artikel 298 WIB '92 aan het hof van beroep toekomt, indien het de oorspronkelijke aanslag vernietigt, eventueel de subsidiaire aanslag uitvoerbaar te verklaren, na de wettelijkheid en de gegrondheid ervan te hebben onderzocht (zie Cass. AR F 1030 N, 3 juni 1983 (Belgische Staat / Kestens-Van den Borre), *Arr.Cass.* 1982-83, 1232, *Bull.* 1983, 1119, *FJF* 1983, 312, noot, *Pas.* 1983, I, 1119, *RW* 1983-84, 1301).

Artikel 356 WIB '92 vormt m.a.w. een uitzondering op artikel 298 WIB '92, dat de administratie de bevoegdheid toekent om de kohieren uitvoerbaar te verklaren. Het vierde lid van artikel 356 WIB '92 kent die bevoegdheid in het kader van de techniek van de subsidiaire aanslag toe aan de rechter die de initiële aanslag heeft vernietigd: "*De subsidiaire aanslag is slechts invorderbaar of terugbetaalbaar ter uitvoering van de rechterlijke beslissing*". Dat kan niet anders worden begrepen dan dat de subsidiaire aanslag uitvoerbaar wordt verklaard door de rechter (zie Cass. AR F 1030 N, 3 juni 1983, *op.cit.*; zie P. VAN ORSHOVEN, *Behoorlijke rechtsbedeling bij geschillen over directe rijksbelastingen*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1987, 363: "*Als uitzondering op de algemene regel heeft de fiscus hier de rechter nodig om een uitvoerbare titel te bekomen*"; J. VERSTAPPEN, 'Welke knelpunten zijn aan het licht gekomen?', in *Tien jaar nieuwe fiscale procedure – een evaluatie voor en vanuit de praktijk*, ed. J. VERSTAPPEN, P.

46
024490

VANDERMOTTEN, C. VANDERKERKEN, Gent, Larcier, 2009, p. 73, nr. 67).

Artikel 356 WIB '92 doet evenwel geen enkele afbreuk aan het prerogatief van de administratie om de belasting te vestigen (vgl. artikel 339 WIB '92). Het vestigen van de aanslag houdt in dat de administratie het bestaan van de belastingschuld in hoofde van de aangeduide belastingplichtige voor het aangeduide bedrag vaststelt.

Bij de subsidiaire aanslag is het nog steeds de administratie die "het bestaan van een fiscale schuld van de belastingplichtige vaststelt". Concreet zal de administratie de subsidiaire aanslag 'vestigen' door een nieuw aanslagbiljet uit te reiken.

De rechter die de initiële aanslag vernietigt, bezit ter zake geen enkele bevoegdheid. Het komt uitsluitend aan de administratie toe om naar aanleiding van de vernietiging van een initiële aanslag, het bedrag en de belastingschuldige vast te stellen van de subsidiaire aanslag die ze zal voorleggen aan de rechter. De bevoegdheid van de fiscale rechter is er in beginsel toe beperkt te onderzoeken of de administratie bij de inkohiering van een belasting alle wettelijke voorschriften heeft nageleefd. De rechter kan dus zelf niet het bestaan en het bedrag van de belasting onderzoeken, want daarmee zou hij zich inlaten met de bevoegdheden van de uitvoerende macht (I. CLAEYS-BOÚÚAERT, *De aanslag*, Brussel, Larcier, 1963, nr. 145; I. CLAEYS-BOÚÚAERT, 'Het bewijs in fiscale geschillen en de bewijsregeling van het Burgerlijk Wetboek', *TFR* 1985, afl. 52, p. 43 nr. 10). Kortom, bij de toepassing van artikel 356 WIB '92 zal de rechter die de initiële aanslag heeft vernietigd, de subsidiaire aanslag slechts uitvoerbaar verklaren, terwijl het nog steeds de administratie is die de subsidiaire aanslag vestigt.

Uit vorenstaande consideransen volgt dat de vestiging van de subsidiaire aanslag geen schending inhoudt noch van artikel 413 WIB '92, noch van het gelijkheidsbeginsel noch van het recht van verdediging van de belastingplichtige.

4.2.1.- De inkomsten van in het buitenland gelegen onroerende goederen moeten in België worden aangegeven, zelfs indien zij in België op basis van een dubbelbelastingverdrag worden vrijgesteld. Die inkomsten komen immers in aanmerking voor de berekening van de belasting op de in België progressief belastbare inkomsten (vrijstelling met progressievoorbehoud).

Als de onroerende goederen worden verhuurd, moet de belastingplichtige de ontvangen bruto huurprijs (meer bepaald de huurprijs en de huurvoordelen), verminderd met de in het buitenland betaalde belasting, aangeven (artikel 7, §1, 2°, d), WIB '92). Als de onroerende goederen niet worden verhuurd, moet de "huurwaarde" (de gemiddelde jaarlijkse brutohuur die men in geval van verhuring had kunnen verkrijgen), verminderd met de in het buitenland betaalde belasting, worden aangegeven (artikel 7, §1, 1°, b), WIB '92). In beide gevallen wordt nadien automatisch een forfaitaire kostenaf trek toegepast (40 % voor gebouwde onroerende goederen en 10 % voor ongebouwde) uit hoofde van onderhouds- en herstellingskosten (artikel 13 WIB '92).

4.2.2.- In casu betreft de betwisting de bepaling van de huurwaarde van een in Frankrijk gelegen woning.

Krachtens het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag zijn inkomsten uit onroerende goederen belastbaar in de Staat waar de onroerende goederen gelegen zijn. In casu is dit Frankrijk. De belastingplichtige wordt in België dus niet effectief op de 'huurwaarde' belast. Volgens artikel 155 WIB '92 moet de huurwaarde echter wel worden aangegeven, zelfs indien de inkomsten uit buitenlandse onroerende goederen in België worden vrijgesteld op basis van een dubbelbelastingverdrag. De vrijgestelde inkomsten komen immers in aanmerking voor de berekening van de belasting op de in België progressief belastbare inkomsten (vrijstelling met progressievoorbehoud).

Uit artikel 7, § 1, 1°, b), WIB '92 volgt dat het belastbaar inkomen van niet-verhuurde buitenlandse onroerende goederen wordt bepaald op hun huurwaarde, terwijl het belastbaar inkomen van in België gelegen niet-verhuurde onroerende goederen wordt bepaald op het kadastraal inkomen (desgevallend verhoogd met 40 %).

Uit de voorliggende gegevens blijkt evenwel dat in Frankrijk een fictief onroerend inkomen op gelijkaardige wijze wordt bepaald als in België. In Frankrijk wordt aan woningen een kadastrale waarde ('valeur locative') toegekend, die als basis dient voor de berekening van de 'taxe foncière' en van de 'taxe d'habitation'. Die kadastrale waarde is vergelijkbaar met het kadastraal inkomen dat in België wordt bepaald. Net zoals in België is de kadastrale waarde in principe lager dan de werkelijke huurwaarde, maar doorgaans is het verschil tussen de kadastrale waarde en de werkelijke huurwaarde kleiner in Frankrijk dan in België (M. VAN KEIRSBILCK, 'Hoe moet de huurwaarde van een niet-verhuurd buitenlands onroerend goed worden bepaald (voor de toepassing van art. 7 § 1 1° b) WIB 92 iuncto art. 13 WIB 92) ?', *Fisc.Koer.* 2011, afl. 9, 294-300).

Niet-verhuurde Franse onroerende goederen hebben uiteraard geen Belgisch kadastraal inkomen.

De vraag is bijgevolg aan de orde waarom dergelijke onroerende goederen niet op hun Franse kadastrale waarde zouden kunnen worden belast en zo dit niet het geval zou zijn of het belasten van niet-verhuurde buitenlandse onroerende goederen op een andere basis dan hun lokale kadastraal inkomen een schending zou inhouden van de vrijheid van verkeer van kapitaal, omdat zulks inwoners van België ertoe zou kunnen weerhouden om in andere EU-lidstaten te investeren (gesteld dat het lokale kadastraal inkomen op een gelijkaardige manier wordt bepaald als het Belgische kadastraal inkomen van Belgische onroerende goederen).

Binnen voormelde perken is de oplossing van voorliggende betwisting afhankelijk van de bestaanbaarheid van artikel 7, § 1, 1°, b), WIB '92 met artikel 56 van het E.G-Verdrag resp. de beantwoording van de vraag of artikel 56 E.G.-Verdrag zich verzet tegen het belasten 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.

Het behoort dan ook een prejudiciële vraag in dat verband aan het Hof van Justitie van de Europese Unie te stellen, opdat het hierover, bij wijze van prejudiciële beslissing, een uitspraak zou doen.

5. Beslissing:

Het hof beslist bij arrest op tegenspraak,

De rechtspleging verliep in overeenstemming met de bepalingen van de wet van 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken.

Het hof verklaart het hoger beroep ontvankelijk en alvorens nader recht te doen over de gegrondheid ervan, stelt, overeenkomstig artikel 234 van het E.G.-Verdrag, de navolgende prejudiciële vragen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie:

"Verzet artikel 56 E.G.-Verdrag zich tegen het belasten 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?"

Het hof stelt vast dat de zaak niet in staat van wijzen is en verzendt ze naar de bijzondere rol.

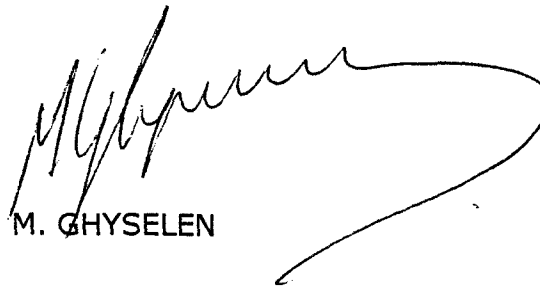
Het hof houdt de beslissing omtrent de kosten aan.

Dit arrest werd uitgesproken in de openbare zitting van **03 september 2013** door

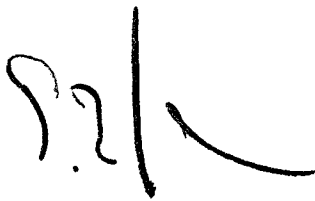
D. WOUTERS	Raadsheer wd.	voorzitter
S. BERNEMAN	Raadsheer	
M. GHYSELEN	Raadsheer	
L. KAM	Griffier	



L. KAM



M. GHYSELEN



S. BERNEMAN



D. WOUTERS