



Datum van inontvangstneming : 28/05/2015

Zaak C-176/15**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

20 april 2015

Verwijzende rechter:

Tribunal de première instance de Liège (België)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

30 maart 2015

Verzoekers:

Guy Riskin

Geneviève Timmermans

Verweerder:

Belgische Staat (minister van Financiën)

VONNIS**[OMISSIS]****[OMISSIS] [Or. 2]****I. FEITEN EN VOORWERP VAN DE VORDERING**

Bij verzoekschrift, ingediend ter griffie op 12 november 2013, zijn Guy Riskin en Geneviève Timmermans opgekomen tegen de aanslag personenbelasting die hun is opgelegd voor aanslagjaar 2010 [OMISSIS]. Zij zijn het er niet mee eens dat de belasting die zij in Polen hebben betaald over de dividenden die hun zijn uitgekeerd door de Poolse onderneming AUTO TRUCK CENTRUM, in België niet wordt verrekend. Zij stellen dat artikel 285 van het [Wetboek van de inkomstenbelastingen 92 (hierna: „WIB 92”)] discriminatoir is en zich niet verdraagt met het Europees recht, in het bijzonder de artikelen 63 en 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie [(hierna: „VWEU”)] en artikel 4 van het Verdrag betreffende de Europese Unie [(hierna: „VEU”)].

[OMISSIS]

Bij schrijven van 4 oktober 2012 heeft de [Belastinginspectie] [OMISSIS] aan verzoekers een bericht van wijziging van aanslag gestuurd, waarin het volgende wordt uiteengezet: „Volgens de informatie in het ons verstrekte dossier [OMISSIS] (internationaal dossier dat ons is bezorgd in het kader van richtlijn 2003/48/EG van 3 juni 2003 [betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling]) hebt u in 2009 de volgende buitenlandse inkomsten uit roerende goederen ontvangen:

1°) **een dividend** van 65 000,00 zloty (15 019,97 EUR), dat is uitgekeerd door de Poolse onderneming Auto-Truck-Centrum SP.Z.O.O.J.V. Overeenkomstig artikel 10, [lid 1], van het dubbelbelastingverdrag tussen België en Polen kunnen dividenden die een vennootschap met zetel in een verdragsluitende staat (Polen) heeft uitgekeerd aan een ingezetene van de andere verdragsluitende staat (België), in laatstbedoelde staat (België) worden belast. Over het dividend wordt in België [OMISSIS] 25 % belasting geheven.

[OMISSIS]”

Bij brief van 25 oktober 2012 [OMISSIS] hebben verzoekers te kennen gegeven dat zij het oneens zijn met die wijziging. Volgens hen is de belasting al voldaan [OMISSIS].

Bij brief van 29 oktober 2012 heeft de fiscus verzoekers de belastingaanslag gestuurd. Daarin zijn de voorgenomen wijzigingen gehandhaafd [OMISSIS].
[Or. 3]

[OMISSIS]

II. ONTVANKELIJKHEID

[OMISSIS].

III. BESPREKING

1. Toepasselijke bepalingen

Wat het WIB 92 betreft:

– Artikel 5 WIB 92 bepaalt:

„Rijksinwoners zijn aan de personenbelasting onderworpen op grond van al hun in dit wetboek als belastbaar vermelde inkomsten, zelfs indien sommige daarvan in het buitenland zijn behaald of verkregen.”

- Artikel 6 WIB 92 luidt als volgt:

„Het belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen, verminderd met de aftrekbare bestedingen.

Het totale netto-inkomen is de som van de netto-inkomens van de volgende categorieën:

- 1° inkomen van onroerende goederen;
- 2° inkomen van roerende goederen en kapitalen;
- 3° beroepsinkomen;
- 4° divers inkomen.”

- Artikel 17, § 1, WIB 92 bepaalt:

„Inkomsten uit roerende goederen en kapitalen zijn alle opbrengsten van roerend vermogen uit welken hoofde ook, namelijk:

- 1° dividenden; [...]” **[Or. 4]**

- Artikel 285 WIB 92 bepaalt:

„Met betrekking tot inkomsten van roerende goederen en kapitalen [OMISSIS] wordt met de belasting een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting verrekend voor zover die inkomsten in het buitenland werden onderworpen aan een gelijkaardige belasting als de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de belasting van niet-inwoners, en voor zover de desbetreffende goederen en kapitalen voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid in België worden gebruikt.

[OMISSIS]”

- Artikel 286 WIB 92, in de voor het betrokken aanslagjaar geldende versie, bepaalt:

„Het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting bedraagt vijftien vijfentachtigsten van het netto-inkomen vóór aftrek van de roerende voorheffing en, in voorkomend geval, de woonstaatheffing.

[OMISSIS]”

Wat de overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting [(hierna: „dubbelbelastingverdrag”)] betreft die op 20 augustus 2001 te Warschau tussen België en Polen is gesloten [OMISSIS]:

– Artikel 10 luidt:

„1. Dividenden betaald door een vennootschap die inwoner is van een overeenkomstsluitende staat aan een inwoner van de andere overeenkomstsluitende staat, mogen in die andere staat worden belast.

2. Deze dividenden mogen echter ook in de overeenkomstsluitende staat waarvan de vennootschap die de dividenden betaalt inwoner is overeenkomstig de wetgeving van die staat worden belast, maar indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden inwoner is van de andere overeenkomstsluitende staat, mag de aldus geheven belasting niet hoger zijn dan:

a) 5 percent van het brutobedrag van de dividenden indien de uiteindelijk gerechtigde een vennootschap is (niet zijnde een personenvennootschap) die:

- onmiddellijk ten minste 25 percent bezit van het kapitaal van de vennootschap die de dividenden betaalt, of **[Or. 5]**
- onmiddellijk ten minste 10 percent bezit van het kapitaal van de vennootschap die de dividenden betaalt, indien het aandelenbezit een beleggingswaarde heeft die ten minste 500 000 EUR bedraagt of de tegenwaarde daarvan in een andere munt;

b) 15 percent van het brutobedrag van de dividenden in alle andere gevallen.

Deze paragraaf laat onverlet de belastingheffing van de vennootschap ter zake van de winst waaruit de dividenden worden betaald.

3. [OMISSIS].

4. De bepalingen van de paragrafen 1 en 2 zijn niet van toepassing indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden, die inwoner is van een overeenkomstsluitende staat, in de andere overeenkomstsluitende staat waarvan de vennootschap die de dividenden betaalt inwoner is, een nijverheids- of handelsbedrijf met behulp van een aldaar gevestigde vaste inrichting of een zelfstandig beroep door middel van een aldaar gevestigde vaste basis uitoefent en het aandelenbezit uit hoofde waarvan de dividenden worden betaald met die vaste inrichting of die vaste basis wezenlijk is verbonden. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 of van artikel 14, naar het geval, van toepassing.

5. [OMISSIS]”

– Artikel 23 luidt als volgt:

„1. In België wordt dubbele belasting op de volgende wijze vermeden:

[OMISSIS]

b) Onder voorbehoud van de bepalingen van de Belgische wetgeving betreffende de verrekening van in het buitenland betaalde belastingen met de Belgische belasting wordt, indien een inwoner van België inkomsten verkrijgt die deel uitmaken van zijn samengetelde inkomen dat aan de Belgische belasting is onderworpen en bestaan uit dividenden die niet van Belgische belasting zijn vrijgesteld ingevolge subparagraaf c) hierna, uit interest of uit royalty's, de op die inkomsten geheven Poolse belasting in mindering gebracht van de Belgische belasting op die inkomsten. **[Or. 6]**

[OMISSIS]”

2. Gevolgen

Dividenden worden dus in beginsel belast in de staat waar de dividendontvanger woont.

Ook de staat waar de zetel van de dividenduitkerende vennootschap is gevestigd kan die dividenden echter belasten, mits de geheven belasting niet méér bedraagt dan:

- a) 5 percent van het brutobedrag van de dividenden indien de uiteindelijk gerechtigde een vennootschap is (niet zijnde een personenvennootschap) die:
- onmiddellijk ten minste 25 percent bezit van het kapitaal van de vennootschap die de dividenden betaalt, of
 - onmiddellijk ten minste 10 percent bezit van het kapitaal van de vennootschap die de dividenden betaalt, indien het aandelenbezit een beleggingswaarde heeft die ten minste 500 000 EUR bedraagt of de tegenwaarde daarvan in een andere munt;
- b) 15 percent van het brutobedrag van de dividenden in alle andere gevallen (zie artikel 10, lid 2[, van het Belgisch-Pools dubbelbelastingverdrag]).

Voor het geval dat de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden, die inwoner is van een overeenkomstsluitende staat, in de andere overeenkomstsluitende staat waarvan de vennootschap die de dividenden betaalt inwoner is, een nijverheids- of handelsbedrijf met behulp van een aldaar gevestigde vaste inrichting of een zelfstandig beroep door middel van een aldaar gevestigde vaste basis uitoefent en het aandelenbezit uit hoofde waarvan de dividenden worden betaald met die vaste inrichting of die vaste basis wezenlijk is verbonden, verwijst artikel 10, lid 4, van het Belgisch-Pools dubbelbelastingverdrag echter naar de artikelen 7 (ondernemingswinst) en 14 (zelfstandige beroepen) daarvan.

In casu is dus sprake van een situatie van dubbele belasting, die wordt verholpen door artikel 23, onder b), van het dubbelbelastingverdrag. Volgens deze bepaling wordt de Poolse belasting verrekend met de Belgische belasting, onder

voorbehoud van de toepasselijke Belgische wettelijke bepalingen, te weten de artikelen 285 en 286 WIB 92.

Deze artikelen verzetten zich tegen de verrekening van een gedeelte van de buitenlandse belasting, indien deze buitenlandse belasting is geheven over inkomsten uit kapitaal dat in België niet wordt gebruikt voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid. **[Or. 7]**

Verzoekers, die geen dergelijk gebruik aantonen, kunnen bijgevolg geen aanspraak maken op verrekening van de reeds voldane belasting.

3. Schending van het Europees recht

Verzoekers zetten uiteen dat andere dubbelbelastingverdragen, die met staten buiten de Europese Unie zijn gesloten, daadwerkelijk voorzien in de verrekening van belasting die in het buitenland is voldaan. Zij stellen dat het ontoelaatbaar is dat België een gunstiger fiscale behandeling verleent met betrekking tot een derde land dan met betrekking tot andere lidstaten van de Europese Unie.

[OMISSIS]

Toch kunnen de belastingplichtigen de belasting die zij over hun dividenden hebben betaald, wél of niet met de Belgische belasting verrekenen, afhankelijk van de staat van herkomst van die dividenden.

Bij gebreke van unificatie- of harmonisatiemaatregelen van de Unie, blijven de lidstaten bevoegd om, door het sluiten van een verdrag of eenzijdig, de criteria voor de verdeling van hun heffingsbevoegdheid vast te stellen teneinde onder meer dubbele belasting af te schaffen (arresten van 12 mei 1998, Gilly, C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punten 24 en 30; 21 september 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57; 8 november 2007, Amurta, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 17, en 20 mei 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Jurispr. blz. I-3747, punt 32). Het staat aan hen om de maatregelen te nemen die noodzakelijk zijn om situaties van dubbele belasting te voorkomen, door met name de in de internationale belastingpraktijk gehanteerde criteria toe te passen (zie arresten van 14 november 2006, Kerckhaert en Morres, C-513/04, Jurispr. blz. I-10967, punt 23, en 8 december 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, Jurispr. blz. I-13023).

In het onderhavige geval is echter geen dergelijke situatie aan de orde.

Hier gaat het namelijk om de manier waarop België de belasting behandelt die in het buitenland reeds is geheven over inkomsten die het overeenkomstig het met de buitenlandse staat gesloten dubbelbelastingverdrag zelf ook wenst te belasten.

Ten aanzien van bepaalde staten houdt België rekening met de reeds in het buitenland betaalde belasting, terwijl het dat ten aanzien van bepaalde andere

staten niet doet of die belasting slechts ten gunste van bepaalde belastingplichtigen verrekent. Er is dus wel degelijk sprake van een ongelijke behandeling, naargelang van de staat van herkomst van de door een belastingplichtige ontvangen dividenden. Deze ongelijke behandeling kan eenzelfde belastingplichtige treffen, wanneer hij dividenden van verschillende oorsprong ontvangt waarvoor verschillende verrekeningsregelingen gelden. **[Or. 8]**

Dit verschil in behandeling is uitsluitend te wijten aan de keuze van de Belgische wetgever om belasting die in het buitenland over dividenden is geheven, alleen te verrekenen wanneer het kapitaal waarvoor zij een vergoeding vormen, in België wordt gebruikt voor de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige. Het dubbelbelastingverdrag bepaalt namelijk dat de in het buitenland geheven belasting zal worden verrekend „onder voorbehoud van de bepalingen van de Belgische wetgeving”.

Verder kan dit verschil in behandeling nadelig zijn voor bepaalde lidstaten, zoals in dit geval Polen, aangezien het de belastingplichtigen ervan zal doen afzien in dat land beleggingen te doen, om te voorkomen dat hun dividenden tweemaal worden belast, wat niet het geval is wanneer zij hun geld in andere staten beleggen.

Er is dus kennelijk sprake van een beperking van het vrije verkeer van kapitaal in de zin van artikel 63 VWEU en van de vrijheid van vestiging als bedoeld in artikel 49 VWEU, aangezien aan aftrek niet gewoon de voorwaarde wordt verbonden dat het kapitaal wordt gebruikt voor een beroepswerkzaamheid, maar dat het in België wordt gebruikt voor een beroepswerkzaamheid.

Verzoekers stellen voorts dat die situatie in strijd is met het beginsel van loyale samenwerking, dat is neergelegd in artikel 4 VEU, daar inkomsten die Belgische belastingplichtigen ontvangen uit bepaalde staten die geen lid van de Europese Unie zijn, zoals de Verenigde Staten of Japan, gunstiger worden behandeld doordat de in het buitenland geheven belasting in mindering wordt gebracht, terwijl voor inkomsten uit geld dat is belegd in Polen, dat een lidstaat van de Europese Unie is, geen verrekening van de reeds in Polen geheven belasting plaatsvindt, tenzij zij verkregen zijn uit kapitaal dat in België wordt gebruikt voor de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige.

Bijgevolg [OMISSIS] moet aan het Hof een vraag worden gesteld over de verenigbaarheid van artikel 285 WIB 92 met het Europees recht en meer in het bijzonder met de artikelen 49 VWEU en 63 VWEU en artikel 4 VEU.

OP DIE GRONDEN,

[OMISSIS]

verzoekt **HET TRIBUNAL,**

[OMISSIS] **[Or. 9]**

[OMISSIS] het Hof om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„Is het voorschrift van artikel 285 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 92, waarbij de dubbele belasting van buitenlandse dividenden die een in België woonachtige natuurlijke persoon ontvangt, stilzwijgend wordt bekrachtigd, verenigbaar met de beginselen van gemeenschapsrecht die zijn neergelegd in artikel 63 VWEU juncto artikel 4 VEU, voor zover België op grond daarvan beleggingen in derde landen (Verenigde Staten) naar eigen goeddunken gunstiger kan behandelen dan beleggingen in lidstaten van de Europese Unie (Polen), al naargelang van de bepalingen van Belgisch recht waarnaar de door België gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting verwijst, dat wil zeggen naargelang die overeenkomst verwijst naar artikel 285, dat de voorwaarden voor verrekening vastlegt, of naar artikel 286, dat gewoon het verrekenbare forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting vaststelt?

Is artikel 285 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 92 in strijd met de artikelen 49 VWEU, 56 VWEU en 58 VWEU, voor zover het de verrekening van de buitenlandse belasting met de Belgische belasting afhankelijk stelt van de voorwaarde dat het kapitaal en de goederen waaruit de inkomsten worden verkregen, in België worden gebruikt voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid?”

[OMISSIS]