ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

22 maart 2007 *

In zaak C-383/05,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Hof van Cassatie (België) bij beslissing van 7 oktober 2005, ingekomen bij het Hof op 24 oktober 2005, in de procedure

Raffaele Talotta

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, R. Schintgen, A. Borg Barthet, M. Ilešič (rapporteur) en E. Levits, rechters,

* Procestaal: Frans.

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: R. Grass,

gelet op de opmerkingen van:

— R. Talotta, vertegenwoordigd door X. Thiebaut en X. Pace, avocats,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door M. Wimmer als gemachtigde, bijgestaan door B. van de Walle de Ghelcke, avocat,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en D. Martin als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 16 november 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen R. Talotta en de Belgische Staat betreffende de toepassing op hem als niet-ingezeten belastingplichtige van een minimummaatstaf van heffing voor het belastingjaar 1992.

Toepasselijke bepalingen

3 De belasting op de inkomsten van natuurlijke en rechtspersonen wordt in België geregeld door het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (*Belgisch Staatsblad* van 30 juli 1992). Artikel 341, § 1, in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie, luidt als volgt:

„Behoudens tegenbewijs mag de raming van de belastbare grondslag, zowel voor rechtspersonen als voor natuurlijke personen, worden gedaan volgens tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten."

4 Artikel 342 van hetzelfde wetboek bepaalt:

„§ 1. Bij gebreke van bewijskrachtige gegevens, geleverd door de belanghebbenden, hetzij door de administratie, worden de in artikel 23, § 1, 1° en 2° vermelde winst of baten voor elke belastingplichtige bepaald naar de normale winst of baten van ten minste drie soortgelijke belastingplichtigen en met inachtneming, volgens het geval, van het aangewende kapitaal, van de omzet, van het aantal werklieden, van de benuttigde drijfkracht, van de huurwaarde van in bedrijf genomen gronden, alsmede van alle andere nuttige inlichtingen.

[...]

§ 2. De Koning bepaalt, met inachtneming van de in § 1, eerste lid vermelde gegevens, het minimum van de winst dat belastbaar is ten name van de vreemde firma's die in België werkzaam zijn."

5 Artikel 182 van het Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (*Belgisch Staatsblad* van 13 september 1993; hierna: „koninklijk besluit van 27 augustus 1993") bepaalt:

„§ 1. De minimumwinst die belastbaar is ten name van buitenlandse firma's die in België werkzaam zijn en volgens de vergelijkingsprocedure neergelegd in artikel 342, § 1, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 belastbaar zijn, wordt bepaald als volgt:

[...]

3° ondernemingen uit de handelssector en de dienstverlenende sector:

a) [...] horeca [(hotels, restaurants, cafés)] [...]: 100 [BEF] per 1 000 [BEF] omzet, met een minimum van 300 000 [BEF] per personeelslid (gemiddeld aantal over het beschouwde jaar);

[...]

§ 2. Het bedrag van de overeenkomstig § 1 vastgestelde belastbare winst mag in geen geval lager zijn dan 400 000 [BEF].

[...]"

6 Artikel 24, § 5, van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en het Groothertogdom Luxemburg tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, ondertekend te Luxemburg op 17 september 1970 (hierna: „overeenkomst"), luidt als volgt:

„De belastingheffing van een vaste inrichting die een onderneming van een overeenkomstsluitende Staat in de andere overeenkomstsluitende Staat heeft, is in

die andere Staat niet ongunstiger dan de belastingheffing van ondernemingen van die andere Staat die dezelfde werkzaamheden uitoefenen."

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 Talotta, inwoner van het Groothertogdom Luxemburg, exploiteert als natuurlijk persoon een restaurant in België.

8 Aangezien Talotta zijn fiscale woonplaats niet op Belgisch grondgebied heeft gevestigd, is hij in België alleen voor de in deze lidstaat verworven inkomsten onderworpen aan de belasting van niet-ingezeten natuurlijke personen.

9 Aangezien Talotta zijn belastingaangifte voor niet-ingezeten natuurlijke personen voor het belastingjaar 1992 te laat had ondertekend, hebben de Belgische belastingdiensten hem in kennis gesteld van hun voornemen hem ambtshalve aan te slaan en artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 toe te passen. Deze bepaling biedt de belastingdiensten de mogelijkheid om bij gebreke van, hetzij door de belastingplichtige, hetzij door de belastingdiensten geleverde bewijskrachtige gegevens, in België werkzame buitenlandse firma's te belasten aan de hand van de omzet en het aantal personeelsleden, met toepassing van het minimum aan belastbare winst dat werd vastgesteld door het koninklijk besluit van 27 augustus 1993, en dat voor de firma's van de horecasector niet lager kon zijn dan 400 000 BEF voor het betrokken belastingjaar.

10 De Belgische belastingdiensten hebben op grond van deze wettelijke regeling Talotta voor het belastingjaar 1992 aangeslagen in de belasting van niet-ingezeten natuurlijke personen, uitgaande van zes personeelsleden.

11 Bij beslissing van 23 juni 1998 hebben deze belastingdiensten het door Talotta ingediende bezwaar tegen de aanslag afgewezen.

12 Verzoeker in het hoofdgeding heeft tegen deze beslissing beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Luik. Dit heeft het beroep van de betrokkene bij arrest van 16 juni 2004 verworpen.

13 In zijn cassatieberoep heeft Talotta, met het eerste onderdeel van de eerste grief, betoogd dat het Hof van Beroep te Luik het bestreden arrest in strijd met artikel 149 van de Belgische Grondwet niet naar behoren had gemotiveerd, aangezien het niet had geantwoord op het middel dat hij op minder gunstige wijze was belast dan het geval is met Belgische ondernemingen die dezelfde activiteit uitoefenen. Talotta heeft met het tweede onderdeel van zijn eerste grief gesteld dat het Hof van Beroep, door te beslissen dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting rechtmatig was vastgesteld op grond van artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en van artikel 182 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993, artikel 24, § 5, van de overeenkomst en artikel 52 van het Verdrag had geschonden.

14 Nadat het Hof van Cassatie het eerste onderdeel van de eerste grief als feitelijk onjuist had afgewezen, heeft het de behandeling van de zaak met betrekking tot het

tweede onderdeel van de eerste grief geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Dient [artikel 52 van het Verdrag] aldus te worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een bepaling van nationaal recht die, zoals artikel 182 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, alleen op niet-ingezetenen minimummaatstaven van heffing toepast?"

Beantwoording van de prejudiciële vraag

15 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 52 van het Verdrag in de weg staat aan de regeling van een lidstaat, zoals die welke voortvloeit uit artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en uit artikel 182 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993, die alleen voor niet-ingezeten belastingplichtigen voorziet in minimummaatstaven van heffing.

16 Om te beginnen zij eraan herinnerd dat, ofschoon de directe belastingen tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, deze niettemin verplicht zijn die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen (arrest van 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

17 De regels inzake gelijke behandeling verbieden niet alleen de zichtbare discriminaties op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden (arrest van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 Er is slechts sprake van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties of wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 30, en arrest van 14 september 1999, Gschwind, C-391/97, Jurispr. blz. I-5451, punt 21).

19 In een aantal zaken die verband hielden met de inkomstenbelasting van natuurlijke personen heeft het Hof erkend dat de situatie van ingezetenen en van niet-ingezetenen van een bepaalde staat op het gebied van de directe belastingen in het algemeen niet vergelijkbaar is, aangezien die situaties objectief van elkaar verschillen, zowel wat de bron van inkomsten als wat de persoonlijke draagkracht of de persoonlijke en gezinssituatie betreft (arrest Schumacker, reeds aangehaald, punten 31-34; arresten van 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 18, en 27 juni 1996, Asscher, C-107/94, Jurispr. blz. I-3089, punt 41). Het heeft niettemin gepreciseerd dat, wanneer een fiscaal voordeel wordt onthouden aan niet-ingezetenen, een verschil in behandeling tussen deze twee categorieën van belastingplichtigen kan worden aangemerkt als discriminatie in de zin van het Verdrag, wanneer er geen objectief verschil bestaat dat grond kan opleveren voor een verschillende behandeling van de twee categorieën belastingplichtigen op dit punt (arresten Schumacker, reeds aangehaald, punten 36-38, en Asscher, reeds aangehaald, punt 42).

20 Blijkens de aan het Hof overgelegde stukken bevat artikel 342, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 een regeling voor het geval dat de — al dan niet

ingezeten — belastingplichtige de belastingdiensten geen bewijskrachtige gegevens inzake zijn winsten of baten heeft verstrekt.

21 Aangaande ingezeten belastingplichtigen blijkt uit de aan het Hof overgelegde stukken voorts dat de Belgische belastingdiensten, conform de door artikel 342, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 vastgestelde criteria, de in aanmerking te nemen winst kunnen bepalen door vergelijking met de normale winst van ten minste drie soortgelijke ingezeten belastingplichtigen.

22 Uit de aan het Hof overgelegde stukken blijkt eveneens dat wanneer het onmogelijk is om de winst volgens deze methode vast te stellen, de belastingdiensten krachtens artikel 341, § 1, van het genoemde wetboek alleen op ingezeten belastingplichtigen de forfaitaire belastingmethode op basis van „tekenen en indiciën waaruit een hogere graad van gegoedheid blijkt dan uit de aangegeven inkomsten" kunnen toepassen.

23 Daarentegen wordt de omzet van niet-ingezeten belastingplichtigen bij gebreke van bewijskrachtige gegevens bepaald door toepassing van de minimummaatstaven van heffing.

24 Derhalve dient te worden vastgesteld dat de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling belastingplichtigen verschillend behandelt naargelang zij al dan niet in België wonen.

25 Het is echter onaanvaardbaar dat de lidstaat van vestiging slechts voor niet-ingezeten belastingplichtigen minimummaatstaven van heffing zou mogen toepassen, alleen omdat hun woonplaats in een andere lidstaat is gevestigd; daarmee zou aan artikel 52 van het Verdrag immers iedere inhoud worden ontnomen (zie, mutatis mutandis, arrest van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, C-270/83, Jurispr. blz. 273, punt 18).

26 Het inkomen dat een ingezeten belastingplichtige in het kader van een op het grondgebied van de betrokken lidstaat anders dan in loondienst uitgeoefende werkzaamheid ontvangt, en het inkomen dat een niet-ingezeten belastingplichtige eveneens in het kader van een op het grondgebied van deze lidstaat anders dan in loondienst uitgeoefende werkzaamheid ontvangt, worden ingedeeld onder dezelfde categorie van inkomsten die afkomstig zijn van op het grondgebied van deze lidstaat anders dan in loondienst uitgeoefende werkzaamheden.

27 Ter ondersteuning van haar betoog dat er objectieve verschillen bestaan tussen de situaties van ingezetenen en niet-ingezetenen ter zake van de bewijsmiddelen waarover de belastingdiensten beschikken om de grondslag van de belastbare inkomsten vast te stellen, voert de Belgische regering aan dat, in de hypothese dat een deel van de belastbare handelingen van een niet-ingezeten belastingplichtige wordt verricht op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waar hij zijn werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, een eventuele uitwisseling van inlichtingen met de woonstaat volgens het mechanisme van richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15), niet realistisch en evenmin doeltreffend lijkt om de praktische moeilijkheden op te lossen die rijzen bij de toepassing van de belasting door middel van vergelijking, aangezien de Belgische belastingdiensten in een dergelijk geval niet beschikken over, enerzijds, inlichtingen die werden meegedeeld door de woonstaat in het kader van een spontane of automatische uitwisseling van inlichtingen en, anderzijds, exacte gegevens, zodat het verzoek om een uitwisseling van inlichtingen niet-ontvankelijk zou zijn.

28 Zoals de advocaat-generaal in punt 70 van zijn conclusie echter heeft opgemerkt, leveren een ingezeten en een niet-ingezeten belastingplichtige, gesteld dat een deel van hun belastbare handelingen wordt verricht op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waar zij hun werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefenen, voor de betrokken belastingdiensten dezelfde moeilijkheden op, zodat beide categorieën belastingplichtigen zich in een objectief vergelijkbare situatie bevinden.

29 Voorts zij eraan herinnerd dat een lidstaat, gesteld dat een deel van de belastbare handelingen van een belastingplichtige wordt verricht op het grondgebied van een andere lidstaat dan die waarin hij zijn werkzaamheid anders dan in loondienst uitoefent, op grond van richtlijn 77/799 de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat kan verzoeken, hem alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de inkomstenbelasting te bepalen, of hem alle inlichtingen te verstrekken die hij noodzakelijk acht voor de beoordeling van het juiste bedrag van de door een belastingplichtige verschuldigde inkomstenbelasting overeenkomstig de wetgeving die hij toepast (arrest van 26 juin 2003, Skandia en Ramstedt, C-422/01, Jurispr. blz. I-6817, punt 42 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Derhalve moet worden vastgesteld dat ingezeten en niet-ingezeten belastingplichtigen zich in de zin van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling in een objectief vergelijkbare situatie bevinden.

31 Aan deze uitlegging wordt geenszins afgedaan door de opmerking van de Belgische regering dat de minimummaatstaven van heffing in de zin van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde nationale regeling vaak gunstiger zijn voor niet-ingezeten belastingplichtigen dan de belasting door middel van vergelijking die wordt toegepast op ingezeten belastingplichtigen. Ook al zou de Belgische belasting-

regeling in de meeste gevallen gunstiger uitvallen voor niet-ingezeten belastingplichtigen, neemt dat immers niet weg dat die regeling, wanneer zij die belastingplichtigen benadeelt, een ongelijke behandeling ten opzichte van ingezeten belastingplichtigen tot gevolg heeft en daardoor een belemmering van de bij artikel 52 van het Verdrag gegarandeerde vrijheid van vestiging in het leven roept (zie, mutatis mutandis, arrest van 14 december 2000, AMID, C-141/99, Jurispr. blz. I-11619, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 In deze omstandigheden vormt een regeling van een lidstaat, zoals die welke voortvloeit uit artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en uit artikel 182 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993, die alleen voor niet-ingezeten belastingplichtigen voorziet in minimummaatstaven van heffing, een indirecte discriminatie op grond van nationaliteit in de zin van artikel 52 van het Verdrag. Zelfs indien genoemde regeling een onderscheid maakt aan de hand van het woonplaatscriterium, in die zin dat zij aan niet-ingezetenen bepaalde belastingvoordelen onthoudt die zij ingezetenen wel toekent, kan zij immers in het nadeel werken van hoofdzakelijk onderdanen van andere lidstaten, aangezien de niet-ingezetenen in de meeste gevallen buitenlanders zijn (zie, mutatis mutandis, arrest Schumacker, reeds aangehaald, punt 28).

33 Onderzocht dient evenwel te worden of deze discriminatie eventueel kan worden gerechtvaardigd.

34 De Belgische regering voert aan dat het alleen op niet-ingezeten belastingplichtigen toepassen van de minimummaatstaven van heffing wordt gerechtvaardigd door de noodzaak de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en in

overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. Zij preciseert dat de methode van belasting door middel van vergelijking waarin is voorzien voor ingezeten belastingplichtigen, niet van toepassing is op niet-ingezeten belastingplichtigen wegens praktische moeilijkheden, met name de onmogelijkheid om richtlijn 77/799 toe te passen.

35 Dienaangaande zij erop gewezen dat de doeltreffendheid van de fiscale controles een dwingende reden van algemeen belang vormt, die een beperking van de door het Verdrag gegarandeerde fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (zie in die zin, arrest van 8 juli 1999, Baxter e.a., C-254/97, Jurispr. blz. I-4809, punt 18 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Vastgesteld dient echter te worden dat, enerzijds, de door de Belgische regering aangehaalde praktische moeilijkheden, zich — zoals blijkt uit punt 28 van het onderhavige arrest — op dezelfde manier voordoen met betrekking tot ingezeten belastingplichtigen en dat, anderzijds, uit punt 29 van het onderhavige arrest blijkt dat de betrokken lidstaat krachtens richtlijn 77/799 de mogelijkheid heeft om inlichtingen uit te wisselen met de andere lidstaten.

37 In deze omstandigheden vormt de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen geen rechtvaardigingsgrond voor een verschillende behandeling, zodat niet-ingezeten belastingplichtigen op dezelfde wijze dienen te worden behandeld als ingezeten belastingplichtigen.

38 Gelet op een en ander dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat artikel 52 van het Verdrag in de weg staat aan de regeling van een lidstaat, zoals die

welke voortvloeit uit artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en uit artikel 182 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993, die alleen voor niet-ingezeten belastingplichtigen voorziet in minimummaatstaven van heffing.

Kosten

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

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

Artikel 52 EG-Verdrag (thans, na wijziging, artikel 43 EG) staat in de weg aan de regeling van een lidstaat, zoals die welke voortvloeit uit artikel 342, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en uit artikel 182 van het Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, die alleen voor niet-ingezeten belastingplichtigen voorziet in minimummaatstaven van heffing.

ondertekeningen