

Rolnummer 4813
Arrest nr. 87/2010 van 8 juli 2010

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vraag betreffende artikel 23 van de Overeenkomst tussen België en Canada tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van enige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Ottawa op 29 mei 1975, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en M. Bossuyt, en de rechters R. Henneuse, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 10 december 2008 in zake Simonne Mulkers tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 26 november 2009, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 23 van de Overeenkomst van 29 mei 1975 tussen België en Canada tot het vermijden van dubbele belasting, in samenhang gelezen met artikel 285 van het WIB 1992, de artikelen 10, 11, 170, 172 en 191 van de Grondwet in zoverre die artikelen preciseren :

Met betrekking tot inkomsten van roerende goederen en kapitalen en met betrekking tot diverse inkomsten als vermeld in artikel 90, 5° tot 7°, 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, terwijl artikel 23 van de Overeenkomst preciseert dat de Staten een regeling van vrijstelling of verrekening moeten organiseren zonder een criterium van onderscheid toe te staan tussen de persoon die het kapitaal aan zijn beroepsactiviteit heeft besteed en de persoon die dat niet aan zijn beroepsactiviteit heeft besteed ? ».

Memories zijn ingediend door :

- Simonne Mulkers, wonende te 4000 Luik, boulevard d'Avroy 3/41;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 15 juni 2010 :

- zijn verschenen :

. Mr. J. Servranckx, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. C. Halet, advocaat bij de balie te Luik, voor Simonne Mulkers;

. Mr. V. Colson *loco* Mr. B. Lespire, advocaten bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J. Spreutels en E. De Groot verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

Simonne Mulkers, Belgische ingezetene, heeft in 1999, 2001 en 2003 roerende inkomsten van Canadese oorsprong geïnd en heeft de heffing van belasting op die inkomsten door de Belgische fiscale administratie betwist door te doen gelden dat de in het geding zijnde intresten in Canada werden betaald en belast. Voor de verwijzende rechter schijnt zij in te stemmen met het standpunt van de administratie maar werpt zij de kwestie op van de grondwettigheid van artikel 23 van de Overeenkomst tussen België en Canada tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van enige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Ottawa op 29 mei 1975.

De verwijzende rechter is van mening dat de in artikel 23, lid 1, onder b), het geding zijnde situatie wordt geregeld bij artikel 23, lid 1, onder b), van de genoemde Overeenkomst, aangezien Simonne Mulkers intresten heeft geïnd die door een Canadese vennootschap werden gestort; hij constateert dat die bepaling, wat de intresten betreft, stelt dat het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting (hierna: FGBB), waarin de Belgische wetgeving voorziet, onder de voorwaarden en volgens het tarief van die wetgeving wordt verrekend met de Belgische belasting op die inkomsten en dat, met toepassing van artikel 285 van het Wetboek op de inkomstenbelastingen 1992, slechts van een dergelijke verrekening sprake is wanneer de kapitalen voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid in België worden gebruikt. Hij leidt daaruit af dat geen enkele verrekening mag worden verricht door personen die die inkomsten niet voor hun beroepswerkzaamheid hebben gebruikt, wat, volgens Simonne Mulkers, ertoe zou leiden dat belastingplichtigen die private inkomsten hebben en diegenen die hun kapitalen voor een beroepswerkzaamheid gebruiken verschillend worden behandeld.

Hij stelt bijgevolg aan het Hof de hiervoor weergegeven prejudiciële vraag.

## III. *In rechte*

- A -

### *Ten aanzien van het onderwerp van de prejudiciële vraag*

A.1.1. De Ministerraad leidt uit de motieven van het verwijzingsvonnis af dat de prejudiciële vraag betrekking heeft op artikel 23, lid 1, onder b), van de Overeenkomst tussen België en Canada tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van enige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Ottawa op 29 mei 1975; hij stelt dat het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting (hierna: FGBB) datgene is dat wordt bedoeld in artikel 285 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992), in de formulering ervan die eraan werd gegeven krachtens de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen.

A.1.2. De Ministerraad stelt dat de in het geding zijnde Overeenkomst werd goedgekeurd bij de wet van 26 juli 1976 zodat de prejudiciële vraag ontvankelijk is.

### *Ten gronde*

A.2. S. Mulkers doet gelden dat de bewoordingen van artikel 23, lid 1, onder b), van de Overeenkomst van 29 mei 1975 tot het vermijden van dubbele belasting, die een supranationale norm is, in geen enkele mogelijkheid voor de Staten voorziet om een systeem van aftrekbaarheid te organiseren dat eigen is aan een al dan niet professioneel gebruik van de kapitalen in de verdragsstaat. Door een onderscheid te maken naargelang de kapitalen al dan niet voor de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige worden gebruikt, roept de wet onder de Belgische belastingplichtigen een verschil in behandeling in het leven dat de wetgever niet heeft

verantwoord. Het systeem van het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting waarin wordt voorzien voor de activiteiten van professionele aard, terwijl daarin niet wordt voorzien wanneer de belastingplichtige geen beroepswerkzaamheid heeft, berust op geen enkel evenredig en objectief criterium van onderscheid. Er bestaat immers geen enkele reden om de Belgische onderdanen die uit Canada afkomstige intresten innen onderscheiden te behandelen op grond van het feit of die onderdanen al dan niet de kapitalen voor hun beroepswerkzaamheid hebben aangewend. De beoordelingsmarge waarover de Belgische wetgever beschikt, stelt hem niet in staat om, zonder zulks te verantwoorden, een verschil in behandeling in te voeren dat is gebaseerd op de aard van de inkomsten en meer specifiek op de aanwending daarvan in België. Bijgevolg dient de prejudiciële vraag bevestigend te worden beantwoord.

A.3. De Ministerraad betoogt in hoofdorde dat de prejudiciële vraag onontvankelijk is aangezien ze zonder voorwerp is, of dat ze ontkennd dient te worden beantwoord aangezien de in de vraag bedoelde bepaling niet diegene is die een discriminatie in het leven zou kunnen roepen en hoe dan ook redelijkerwijze wordt verantwoord.

Hij brengt het arrest nr. 19/2006 van 1 februari 2006 (B.3.2) in herinnering en betoogt dat de Overeenkomst geen enkele regel uitvaardigt wat betreft de kwestie van de (al dan niet) verrekening van het FGBB maar zich ertoe beperkt te verwijzen naar de Belgische wetgeving zowel wanneer de inkomsten uit kapitaal in Canada werden geïnd als in het geval waarin ze in België zouden zijn geïnd. In tegenstelling tot wat de verwijzende rechter schrijft, preciseert artikel 23 van de Overeenkomst niet dat de Staten dienen te voorzien in een regeling van vrijstelling of verrekening zonder een criterium van onderscheid toe te staan naargelang het kapitaal al dan niet voor de beroepswerkzaamheid werd aangewend maar volstaat het ermee de toekenning te vorderen van het FGBB zoals daarin is voorzien in de Belgische wet, volgens de daarin vastgestelde tarieven en voorwaarden. In een arrest van het Hof van Cassatie van 16 juni 2000 werd aldus beslist naar aanleiding van een analoge bepaling van de Belgisch-Nederlandse Overeenkomst. De vraag is zonder voorwerp in zoverre zij betrekking heeft op artikel 23, rekening houdend met artikel 285 van het WIB 1992 dat precies betrekking heeft op een criterium van onderscheid dat is gebaseerd op de aanwending van het kapitaal voor de beroepswerkzaamheid. De Ministerraad is dus van mening dat artikel 23, lid 1, onder b), van de Overeenkomst, in samenhang gelezen met artikel 285 van het WIB 1992, het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie niet schendt en brengt in herinnering dat in het arrest nr. 19/2006 met name werd beslist dat een analoge bepaling geen onevenredige gevolgen met zich meebracht, omdat, zelfs wanneer de bronstaat eveneens een belasting op de intresten heft, zoals artikel 11, lid 2, van de Overeenkomst hem dat toestaat, die belasting niet hoger mag zijn dan 15 pct. van het nettobedrag van de belaste intresten.

A.4.1. In ondergeschikte orde betoogt de Ministerraad dat de prejudiciële vraag, in de veronderstelling dat zij betrekking heeft op artikel 285 van het WIB 1992, los van artikel 23, lid 1, onder b), van de Overeenkomst, ontkennd dient te worden beantwoord, aangezien die bepaling niet diegene is die een discriminatie zou kunnen teweegbrengen en dat hoe dan ook de gedifferentieerde behandeling redelijkerwijze wordt verantwoord. Het in het geding zijnde verschil in behandeling vindt immers zijn oorsprong in een andere bepaling, die op een objectieve en redelijke verantwoording is gebaseerd en die geen onevenredige gevolgen teweegbrengt. Hij brengt de verschillen in herinnering die de fiscale regeling van de roerende inkomsten onderscheiden naargelang die kapitalen waarop ze betrekking hebben al dan niet werden aangewend voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid van de begunstigde. Aldus vallen de intresten uit privékapitalen onder de categorie van de « inkomsten van roerende goederen en kapitalen » en worden ze als dusdanig belast, terwijl de intresten uit kapitalen die voor de beroepswerkzaamheid worden aangewend, krachtens artikel 37 van het WIB 1992 als « beroepsinkomsten » worden beschouwd en als beroepsinkomsten worden belast. De eerstgenoemde zijn onderworpen aan de regeling van de bevrijdende roerende voorheffing en moeten dus niet noodzakelijkerwijze worden aangegeven, overeenkomstig de optie verankerd in artikel 313 van het WIB 1992, terwijl de inkomsten uit kapitalen die in de beroepswerkzaamheid worden geïnvesteerd noodzakelijkerwijze moeten worden aangegeven, bij gebrek aan het bevrijdend karakter dat aan de betaling van de roerende voorheffing is verbonden. Die laatstgenoemde zijn onderworpen aan de gezamenlijke belasting, terwijl de inkomsten uit privékapitalen het voorwerp uitmaken van een belasting tegen een afzonderlijk tarief dat overeenstemt met het tarief van de roerende voorheffing of met het gezamenlijke tarief indien dat laatste minder bedraagt dan het afzonderlijke tarief. Tot de hervormingswet van 7 december 1988, kon de begunstigde van inkomsten uit privékapitalen een opportuniteitsberekening maken, zodat in de aangifte het ideale gedeelte van roerende inkomsten werd vermeld, namelijk datgene waardoor hij de verrekening van de niet-terugbetaalbare elementen kon genieten en tegelijkertijd de eventuele roerende voorheffing die aan de bron wordt afgehouden kon recupereren. Ten slotte voorziet de vaststelling van de netto belastbare roerende inkomsten in verband met die privékapitalen niet erin dat het FGBB wordt ingebracht, aangezien artikel 22 van het WIB 1992 dat niet vermeldt

onder de elementen die de belastbare grondslag vormen. Wanneer het daarentegen om kapitalen gaat die voor een beroepswerkzaamheid werden aangewend en waarvan de inkomsten als dusdanig als beroepsinkomsten worden beschouwd, bepaalt artikel 37, tweede lid, van het WIB 1992 dat « de netto-inkomsten [...] het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting [omvatten] ».

A.4.2. Volgens de Ministerraad voorziet artikel 285 van het WIB 1992 in de verrekening van een FGBB, indien met name de in het geding zijnde kapitalen worden gebruikt voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid en artikel 123 van het koninklijk besluit tot de uitvoering van het WIB 1992 voorziet enkel in de verrekening van het FGBB indien dat betrekking heeft op inkomsten die in de belastbare grondslag van die belastingen zijn opgenomen.

Het verband tussen de verrekening van het FGBB en de aanwending van de kapitalen voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid vloeit bijgevolg voort uit het feit dat de wetgever heeft geoordeeld dat wanneer kapitalen - alsmede overigens onroerende goederen - worden aangewend voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, de inkomsten die uit die kapitalen (en onroerende goederen) voortvloeien, dienden te worden beschouwd als beroepsinkomsten (artikel 37 van het WIB 1992); op grond van dat criterium van onderscheid ondergaan de inkomsten de regeling bedoeld voor de belasting van de roerende inkomsten of de regeling bedoeld voor de belasting van de beroepsinkomsten, met name op het vlak van de verrekening van het FGBB.

De Ministerraad verwijst naar de parlementaire voorbereiding van de wet van 1988 die, wat betreft die voorwaarde van verrekening van het FGBB, stelt dat de wetgever wenste te vermijden dat roerende inkomsten uitsluitend worden aangegeven om een teruggave van de ingehouden roerende voorheffing te verkrijgen en het eventuele voordeel wilde teniet doen dat erin bestond dergelijke inkomsten aan te geven wanneer het belastingtarief minder bedroeg dan de bij wege van heffing aan de bron ingehouden belasting. De afschaffing van het FGBB ten aanzien van de particulieren moet dus in verband worden gebracht met het bevrijdende karakter van de roerende voorheffing.

Bovendien maakte het FGBB, om reden van het forfaitaire karakter ervan, een verrekening mogelijk die gelijkwaardig is met het gedeelte bedoeld in artikel 286 van het WIB 1992, los van het feit dat de in de bronstaat geïnde belasting minder dan 15 pct., en zelfs quasi nul kon bedragen. Een verkeerd gebruik van artikel 285 van het WIB 1992 (vroeger artikel 187 van het WIB 1964) heeft aanleiding gegeven tot gerechtelijke vervolgingen (zaken « FGBB Italië », « FGBB Uruguay » en « FGBB Korea ») die duidelijk hebben gemaakt welke aanzienlijke verliezen de Belgische Staat heeft geleden in termen van fiscale ontvangsten, terwijl de wet van 7 december 1988 geen stijging van het begrotingstekort van de Staat kon teweegbrengen.

Aangezien de fiscale regeling die van toepassing is op de inkomsten uit kapitalen substantieel verschilt naargelang de kapitalen al dan niet werden aangewend voor de beroepswerkzaamheid en dat verschil niet alleen betrekking heeft op het al dan niet verrekenen van het FGBB maar ook op het feit of de inkomsten uit kapitalen al dan niet gezamenlijk worden berekend met de andere inkomsten van de belastingplichtige, alsmede op het feit of het FGBB al dan niet in de belastbare grondslag wordt opgenomen, met als gevolg dat het marginaal belastingtarief stijgt rekening houdend met het progressieve karakter van de belasting, is het in het geding zijnde verschil in behandeling niet-discriminerend: het criterium van het professionele of private gebruik is verantwoord in zoverre de in het WIB 1992 verankerde heffing van belasting op inkomsten is vastgesteld op grond van dat onderscheid en dat het kennelijk om een objectief en redelijk criterium gaat.

- B -

B.1. Het Hof wordt ondervraagd over artikel 23 van de Overeenkomst tussen België en Canada tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van enige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Ottawa op 29 mei 1975, goedgekeurd bij de wet van 26 juli 1976.

B.2. Uit de prejudiciële vraag blijkt dat zij slaat op de wet houdende goedkeuring van de betrokken Overeenkomst.

Enkel de wetten waardoor een constituerend verdrag betreffende de Europese Unie of het Europees Verdrag voor de rechten van de mens of een Aanvullend Protocol bij dat Verdrag instemming verkrijgt, zijn aan de prejudiciële bevoegdheid van het Hof onttrokken (artikel 26, § 1*bis*, van de bijzondere wet van 6 januari 1989).

Het Hof kan een instemmingswet met een verdrag niet op zinvolle wijze toetsen zonder de inhoud van de relevante bepalingen van dat verdrag in zijn onderzoek te betrekken.

B.3. Uit het verwijzingsvonnis blijkt dat het Hof wordt ondervraagd over de bestaanbaarheid van artikel 23, lid 1, onder b), van de voormelde Overeenkomst, goedgekeurd bij de wet van 26 juli 1976, in samenhang gelezen met artikel 285 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), met de artikelen 10, 11, 170, 172 en 191 van de Grondwet.

Artikel 23 van de voormelde Overeenkomst bepaalt :

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

a) Indien een inwoner van België inkomsten ontvangt die volgens de Overeenkomst in Canada belastbaar zijn en waarop de bepalingen van b), c) en d), hierna niet van toepassing zijn, stelt België deze inkomsten vrij van belasting, maar kan het om het bedrag van zijn belasting over het overige inkomen van die inwoner te berekenen het tarief toepassen dat van toepassing zou zijn indien die inkomsten niet waren vrijgesteld.

b) Met betrekking tot dividenden die belastbaar zijn volgens paragraaf 2 van artikel X, en die niet van Belgische belasting zijn vrijgesteld ingevolge d) hierna, interesten die belastbaar zijn volgens paragrafen 2 of 7 van artikel XI, royalty's die belastbaar zijn volgens paragrafen 2 of 7 van artikel XII, en inkomsten uit een nalatenschap (*estate*) of uit een trust die belastbaar zijn volgens paragraaf 1 van artikel XXI, wordt het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting, waarin de Belgische wetgeving voorziet, onder de voorwaarden en volgens het tarief van die wetgeving verrekend met de Belgische belasting op die inkomsten.

c) Indien een inwoner van België inkomsten ontvangt waarop de bepalingen van paragrafen 3 of 5 van artikel XIII, of van artikel XXII van toepassing zijn en die in Canada werden belast, mag het bedrag van de Belgische belasting dat evenredig betrekking heeft op die inkomsten niet hoger zijn dan de belasting die volgens de Belgische wetgeving zou worden geheven indien die inkomsten als in het buitenland behaalde en belaste bedrijfsinkomsten belastbaar zouden zijn.

d) Indien een vennootschap die inwoner is van België, aandelen of delen in eigendom bezit van een vennootschap op aandelen die inwoner is van Canada en aldaar aan de Canadese belasting op haar inkomsten is onderworpen, worden de dividenden die haar door deze laatste vennootschap worden betaald en die in Canada volgens paragraaf 2 van artikel X, belastbaar zijn, in België vrijgesteld van de vennootschapsbelasting, voor zover vrijstelling zou worden verleend indien beide vennootschappen inwoner zouden zijn van België.

e) Indien volgens de Belgische wetgeving verliezen, welke in een vaste inrichting in Canada zijn geleden door een onderneming gedreven door een inwoner van België, voor de belastingheffing van die onderneming in België werkelijk in mindering van de winsten werden gebracht, is vrijstelling volgens a) in België niet van toepassing op de winsten van andere belastbare tijdperken die aan die vaste inrichting kunnen worden toegerekend, voor zover deze winsten ook in Canada door de verrekening van die verliezen van belasting werden vrijgesteld.

## 2. In Canada wordt dubbele belasting op de volgende wijze vermeden :

a) Onder voorbehoud van de bestaande bepalingen van de Canadese wetgeving betreffende de verrekening met de in Canada verschuldigde belasting van de belasting die in een buiten Canada gelegen gebied wordt betaald en van elke latere wijziging aan die bepalingen die geen afbreuk doet aan het principe daarvan, en tenzij de Canadese wetgeving in een belangrijker vermindering of tegemoetkoming voorziet, wordt de ingevolge de Belgische wetgeving en deze overeenkomst in België verschuldigde belasting ter zake van in België verkregen winsten, inkomsten of voordelen, in mindering gebracht van elke Canadese belasting in verband met dezelfde winsten, inkomsten of voordelen.

b) Onder voorbehoud van de bestaande bepalingen van de Canadese wetgeving betreffende de vaststelling van het belastingvrije overschot van een buitenlandse dochtervennootschap en van elke latere wijziging aan die bepalingen die geen afbreuk doet aan het principe daarvan, mag een vennootschap die inwoner is van Canada, voor de toepassing van de Canadese belasting bij de berekening van haar belastbaar inkomen alle dividenden aftrekken die zij ontvangen heeft uit het belastingvrije overschot van een buitenlandse dochtervennootschap die inwoner is van België.

3. Voor de toepassing van dit artikel worden winsten, inkomsten of voordelen van een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat, die volgens deze overeenkomst in de andere overeenkomstsluitende Staat belastbaar zijn, geacht uit die andere Staat afkomstig te zijn ».

## Artikel 285 van het WIB 1992 bepaalt :

« Met betrekking tot inkomsten van roerende goederen en kapitalen en met betrekking tot diverse inkomsten als vermeld in artikel 90, 5° tot 7°, 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.

In afwijking van het eerste lid wordt met betrekking tot dividenden enkel een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting verrekend wanneer het gaat om dividenden die zijn toegekend of toegewezen door beleggingsvennootschappen en in zover vaststaat dat deze dividenden voortkomen uit inkomsten die voldoen aan de voorwaarden vermeld in het eerste lid en in artikel 289 ».

B.4. De prejudiciële vraag heeft betrekking op het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die roerende inkomsten van Canadese oorsprong innen die in Canada werden belast, naargelang zij de kapitalen die deze inkomsten opbrengen al dan niet gebruiken voor hun beroepswerkzaamheid : aangezien artikel 23, lid 1, onder b), van de voormelde Overeenkomst verwijst naar de voorwaarden en het tarief waarin de Belgische wet voorziet met betrekking tot de verrekening van het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting (hierna : FGBB) met de Belgische belasting op die inkomsten en aangezien die wet - te dezen artikel 285 van het WIB 1992 - die verrekening van het FGBB afhankelijk maakt van het gebruiken van de kapitalen die deze inkomsten opbrengen, voor de uitoefening in België van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige, kunnen de belastingplichtigen die die inkomsten niet gebruiken voor de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid, de verrekening van het FGBB niet genieten.

B.5. Dat verschil in behandeling berust op de bestemming die de belastingplichtige geeft aan de kapitalen die de inkomsten in kwestie opbrengen, wat een objectief criterium vormt. Het Hof moet echter onderzoeken of dat criterium relevant is in het licht van de doelstelling van de getoetste bepaling.

B.6. In het verslag aan de Senaat met betrekking tot het wetsontwerp houdende goedkeuring van de Overeenkomst werd gepreciseerd dat de Overeenkomst in ruime mate het modelverdrag van de OESO volgt, waarbij werd onderstreept dat de opstellers van de Overeenkomst evenwel van het modelverdrag zijn afgeweken in zoverre dit nodig was om rekening te houden met de bijzonderheden in de belastingwetgevingen van de twee Staten (*Parl. St.*, Senaat, 1975-1976, nr. 814/2, p. 2).

Daar de toetsing van het Hof het onderzoek van de inhoud van de voormelde bepalingen van de Overeenkomst omvat, moet het Hof ermee rekening houden dat het niet gaat om een eenzijdige soevereiniteitsakte, maar om een verdragsnorm waartoe België zich ten aanzien van een andere Staat volkenrechtelijk heeft verbonden.



B.7. Zoals de andere overeenkomsten tot het vermijden van de dubbele belasting heeft de Belgisch-Canadese Overeenkomst van 29 mei 1975 in eerste instantie tot doel een einde te maken aan de internationale dubbele belasting of de gevolgen ervan te verzachten, wat inhoudt dat de overeenkomstsluitende Staten gedeeltelijk of geheel ervan afzien het recht uit te oefenen dat hun wetgeving aan hen toekent om bepaalde inkomsten te belasten. De Overeenkomst regelt dus de verdeling van de belastingbevoegdheid tussen de Staat van verblijf van de belastingplichtige en de bronstaat van de inkomsten, en voert geen nieuwe fiscale verplichtingen in ten opzichte van hun interne rechten.

B.8. Artikel 23 van de Overeenkomst van 29 mei 1975 is op zich niet van dien aard dat het een verschil in behandeling in het leven roept waarop de prejudiciële vraag betrekking heeft, aangezien het, door te verwijzen naar de voorwaarden en het tarief waarin de Belgische wet voorziet, een gelijke behandeling waarborgt van alle belastingplichtigen op wie de bepalingen met betrekking tot het FGGB van toepassing zijn. Daaruit volgt niet, in tegenstelling met wat de Ministerraad betoogt, dat de prejudiciële vraag onontvankelijk zou zijn bij gebrek aan voorwerp, aangezien de bepaling waarop zij betrekking heeft, in samenhang moet worden gelezen met « de Belgische wetgeving » waarnaar zij verwijst.

B.9.1. De verrekening van het FGGB met de inkomsten waarnaar de in het geding zijnde bepaling verwijst, werd bij de artikelen 28 en 29 van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, afhankelijk gemaakt van de aanwending van de kapitalen die deze inkomsten opbrengen, voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid. Die artikelen bepaalden :

« Art. 28. Onder het nettobedrag van inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen en van diverse inkomsten als bedoeld in artikel 67, 4° tot 6°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, wordt verstaan het bedrag dat in enigerlei vorm is geïnd of verkregen, vóór aftrek van de innings- en bewaringskosten en van andere soortgelijke kosten of lasten, vermeerderd met de werkelijke of fictieve roerende voorheffingen, bepaald in de artikelen 174, 191, 3°, en 193, van hetzelfde Wetboek, met uitsluiting van het in artikel 135, § 1, tweede lid, 1°, en derde lid van hetzelfde Wetboek bedoelde belastingkrediet, en van het in de artikelen 187 van hetzelfde Wetboek en 29 van deze wet bedoelde forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting, wanneer de verkrijger van die inkomsten of opbrengsten de betrokken effecten of goederen niet voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid gebruikt.

In afwijking van de artikelen 186 en 187 van hetzelfde Wetboek, worden het in het eerste lid bedoelde belastingkrediet en forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting niet verrekend met de belasting op de in datzelfde lid bedoelde inkomsten en opbrengsten.

Art. 29. § 1. De netto-inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt omvatten de werkelijke of fictieve roerende voorheffing bepaald in de artikelen 174, 191, 3°, en 193 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, het belastingkrediet bedoeld in artikel 135, § 1, tweede lid, 1°, en derde lid van hetzelfde Wetboek, alsmede het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting bedoeld in artikel 187 van hetzelfde Wetboek maar berekend overeenkomstig § 3 van dit artikel, doch niet de innings- en bewaringskosten en de andere soortgelijke kosten of lasten.

§ 2. Dat bedrag wordt evenwel noch met dat belastingkrediet, noch met het in § 1 bedoelde forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting verhoogd ingeval het gaat om inkomsten die ingevolge artikel 111, 1° en 2°, van hetzelfde Wetboek in aftrek van de winst kunnen komen.

§ 3. Het krachtens artikel 187 van hetzelfde Wetboek aftrekbare forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting wordt bepaald op vijftien vijfentachtigsten van het bedrag van de geïnde of verkregen inkomsten, vóór aftrek van de roerende voorheffing ».

Artikel 187 van het WIB, waarnaar die bepalingen verwijzen, bepaalde :

« Wat betreft de inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen en de in artikel 67, 4° tot 6°, bedoelde diverse inkomsten die in het buitenland werden onderworpen aan een belasting gelijkaardig aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de belasting der niet-verblijfhouders, wordt van de belasting vooraf een forfaitair gedeelte van die buitenlandse belasting afgetrokken, behalve in geval van toepassing van artikel 93, § 1, 1°bis, d tot g.

Met betrekking tot inkomsten van schuldvorderingen en leningen die de schuldeiser in België gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid, vindt de aftrek geen toepassing wanneer de schuldeiser, alhoewel hij de verrichting in eigen naam heeft gedaan, in werkelijkheid is opgetreden voor rekening van derden die hem met het oog op de financiering van de verrichting de nodige middelen hebben verschaft en geheel of gedeeltelijk de aan de verrichting verbonden risico's dragen. Voor de toepassing van deze bepaling wordt mede als derde aangemerkt, de in het buitenland gevestigde onderneming die in België beschikt over een inrichting in de zin van artikel 140, § 3, welke als schuldeiser optreedt ».

Het in het geding zijnde artikel 285 van het WIB 1992 is ontstaan uit het vermelde artikel 187, als gevolg van de coördinatie van de wetsbepalingen met betrekking tot de inkomstenbelastingen (koninklijk besluit van 10 april 1992, bekrachtigd bij de wet van 12 juni 1992).

Bij hun goedkeuring werden de voormelde artikelen 28 en 29 toegelicht als volgt :

## « Artikel 28

*Niet-belegde roerende inkomsten*

Artikel 28 van het ontwerp strekt ertoe de thans bestaande verrekening van het belastingkrediet en F.B.B. op te heffen. Voortaan zal alleen nog de aan de bron geheven roerende voorheffing verrekenbaar zijn met de belasting op die inkomsten.

Hier wordt beoogd, zoals reeds bij de bespreking van artikel 26 werd opgemerkt, te vermijden, zoals dat thans het geval is, dat de inkomsten van roerende goederen alleen worden aangegeven om de roerende voorheffing terugbetaald te krijgen.

Daar volgens de sinds de invoering van de bevrijdende roerende voorheffing geldende regels, de aangifte van roerende inkomsten nooit aanleiding mag geven tot een belasting die hoger is dan de aan de bron geheven inhouding (of 25 pct. ingeval geen voorheffing werd ingehouden), beperkt de budgettaire weerslag van de maatregel zich tot de niet-terugbetaling van de ingehouden roerende voorheffing.

De maatregel gaat in de richting van een verdere deglobalisatie van de roerende inkomsten en dus van een valorisatie van de bevrijdende roerende voorheffing.

[...]

## Artikel 29

*Beroepsmatig belegde roerende inkomsten*

[...]

De desbetreffende inkomsten kunnen niet genieten van de bevrijdende roerende voorheffing; zij worden trouwens niet als dusdanig aangegeven maar zijn begrepen in de belastbare bedrijfsinkomsten.

Daar zij aan de progressieve tarieven van de P.B. of aan de Ven.B. worden onderworpen, geven zij bijgevolg recht op de eventuele verrekening van de roerende voorheffing, alsook van het belastingkrediet en de F.B.B.

Thans zijn zowel de roerende voorheffing als het belastingkrediet opgenomen in de belastbare grondslag krachtens het principe dat het aan de belasting te onderwerpen inkomen gelijk is aan het bruto-inkomen vóór de heffing aan de bron van de verrekenbare voorheffing, daar de belasting geen aftrekbare last is.

De F.B.B. vormt een uitzondering op deze regel daar hij wordt verrekend zonder dat hij in het belastbaar inkomen is opgenomen; de buitenlandse belastingen zijn dus aftrekbare lasten.

Het betreft hier een afwijking die artikel 29 van het ontwerp wil verbeteren door de F.B.B. aan de netto-belastbare roerende inkomsten toe te voegen.

Het spreekt vanzelf dat voor de inkomsten waarop noch het belastingkrediet, noch de F.B.B. dient verrekend te worden, deze elementen niet aan de belastbare basis moeten worden toegevoegd; dit is het geval wanneer de roerende inkomsten worden gerangschikt onder de D.B.I.'s (artikel 29, § 2).

Paragraaf 3 van artikel 29 bepaalt dat de toe te voegen en de te verrekenen F.B.B. wordt vastgesteld op 15/85 van het inkomen vóór aftrek van de roerende voorheffing, hetgeen 15 pct. vertegenwoordigt van het belastbaar inkomen na toevoeging van gezegd F.B.B. » (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440/2, pp. 123 tot 125).

B.9.2. Uit wat voorafgaat volgt dat de wetgever van oordeel is geweest dat de verrekening van het FGBB niet verantwoord is wanneer de inkomsten in kwestie de bevrijdende roerende voorheffing genieten, wat het geval is voor de roerende inkomsten opgebracht door kapitalen die niet worden gebruikt voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid, maar dat die verrekening wel verantwoord is in het tegenovergestelde geval. Het gaat om een relevante maatregel ten aanzien van de doelstelling van valorisatie van de bevrijdende roerende voorheffing waarnaar de parlementaire voorbereiding van de voormelde wet van 7 december 1988 verwijst. Hij past bovendien in het kader van het onderscheid dat in het WIB 1992 wordt gemaakt om het stelsel te bepalen dat van toepassing is op de inkomsten van kapitalen en roerende goederen en op de beroepsinkomsten.

B.10. De maatregel brengt overigens geen onevenredige gevolgen met zich mee, omdat, zelfs wanneer de bronstaat eveneens een belasting op de interesten heft, zoals artikel 11, lid 2, van de Overeenkomst hem dat toestaat, die belasting niet hoger mag zijn dan 15 pct. van het bedrag van de belaste interesten.

B.11. Het onderzoek van de in het geding zijnde bepaling ten aanzien van de artikelen 170, 172 en 191 leidt niet tot een andere conclusie.

B.12. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De wet van 26 juli 1976 « houdende goedkeuring van de Overeenkomst tussen België en Canada tot het vermijden van dubbele belasting en tot regeling van enige andere aangelegenheden inzake belastingen naar het inkomen, ondertekend te Ottawa op 29 mei 1975 », in samenhang gelezen met artikel 285 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, schendt de artikelen 10, 11, 170, 172 en 191 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 8 juli 2010.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior