

Rolnummer 5054
Arrest nr. 120/2011 van 30 juni 2011

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 285 tot 289 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Luik.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters R. Henneuse en M. Bossuyt, en de rechters L. Lavrysen, J.-P. Snappe, E. Derycke, J. Spreutels en T. Merckx-Van Goey, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter R. Henneuse,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging*

Bij vonnis van 3 november 2010 in zake Olivier Brants en Christel Degrie tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 8 november 2010, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 285 tot 289 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 19, A, § 1, tweede lid, van het Dubbelbelastingverdrag afgesloten tussen België en Frankrijk op 10 maart 1964, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre zij de toepassing van het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting op Belgische inwoners (handelend op private titel) die bepaalde roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong (hier Franse) innen, uitsluiten en zodoende een algehele fiscale druk van die inkomsten teweegbrengen die zwaarder is dan wanneer diezelfde Belgische inwoners (handelend op private titel) dezelfde roerende inkomsten, evenwel van Belgische oorsprong, hadden geïnd ? ».

Memories en memories van antwoord zijn ingediend door :

- Olivier Brants en Christel Degrie, wonende te 4260 Braives, rue de la Chapelle 16;
- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 17 mei 2011 :

- zijn verschenen :

. Mr. O. Querinjean, advocaat bij de balie te Brussel, voor Olivier Brants en Christel Degrie;

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

- hebben de rechters-verslaggevers J. Spreutels en E. Derycke 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*

Olivier Brants en Christel Degrie hebben in 2005 als interesten aangemerkte roerende inkomsten van Franse oorsprong geïnd bij de afkoop van hun levensverzekeringsovereenkomst; van die inkomsten werd 15 pct.

afgehouden aan de bron, in Frankrijk, en zij werden door de betrokkenen, in België, aangegeven in de personenbelasting in 2006. Aangezien zij niet de verrekening van een belastingkrediet of van het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting (hierna : FGBB) hebben genoten, hebben zij bij de belastingadministratie een bezwaarschrift ingediend. Aangezien dat bezwaarschrift is verworpen, hebben zij de zaak aanhangig gemaakt bij de verwijzende rechter.

Zij doen gelden dat het niet verrekenen van de afhouding aan de Franse bron met de Belgische belasting indruist tegen het Frans-Belgische Belastingverdrag en een schending van het beginsel van gelijkheid van de Belgen voor de wet teweegbrengt, in zoverre de Belgische inwoners op identieke wijze worden behandeld wanneer zij interesten van Belgische oorsprong of van buitenlandse oorsprong innen, ook al werden de uit het buitenland afkomstige interesten reeds in het land van oorsprong belast.

De Belgische Staat doet gelden dat de tekst van artikel 19, A, § 1, tweede alinea, van de Overeenkomst niet bepaalt dat een Belgische inwoner automatisch recht heeft op een FGBB ten belope van minimaal 15 pct. van het nettobedrag van de ontvangen dividenden en dat datgene wat wordt toegekend, het FGBB is dat onder de in de Belgische wetgeving vastgestelde voorwaarden aftrekbaar is. Aangezien het verdrag verwijst naar de verrekening zoals zij in het Belgische recht wordt geregeld, moet worden verwezen naar artikel 285 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992).

De verwijzende rechter is van oordeel dat de in het geding zijnde inkomsten, inkomsten uit kapitalen en roerende goederen zijn die belastbaar zijn in de woonstaat van de begunstigde. Hij wijst erop dat krachtens artikel 16 van het Frans-Belgische Belastingverdrag dat op 10 maart 1964 is gesloten en dat bij de wet van 14 april 1965 is goedgekeurd, een tussen Frankrijk en België verdeeld belastingstelsel wordt ingevoerd voor de interesten, dat Frankrijk aan de bron 15 pct. afhoudt van de aan Belgische inwoners gestorte interesten en dat de in de bronstaat geïnde belasting onder de in artikel 19 bedoelde voorwaarden wordt verrekend met die welke in de woonstaat verschuldigd is. Artikel 19, A, § 1, tweede lid, van de Overeenkomst maakt het mogelijk een dubbele belasting te vermijden door erin te voorzien dat, voor de door de Belgische inwoners verkregen interesten, « de belasting in België verschuldigd op hun bedrag netto van Franse inhouding, [wordt] verminderd, eensdeels, met de tegen het gewone tarief geïnde roerende voorheffing en, anderdeels, met het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting dat onder de door de Belgische wetgeving vastgestelde voorwaarden aftrekbaar is, zonder dat bedoeld gedeelte minder dan 15 ten honderd van het evenvermelde nettobedrag mag belopen ».

De rechter stelt vast dat de verrekening van het FGBB aan de verzoekers werd geweigerd omdat zij op grond van artikel 285 van het WIB 1992 enkel wordt toegekend met betrekking tot inkomsten die « 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 ».

Met betrekking tot de grief die uit een schending van de Frans-Belgische Overeenkomst is afgeleid, is de verwijzende rechter van oordeel dat, rekening houdend met de tekst ervan, de voorwaarden van de aftrekbaarheid van het FGBB en de toekenning van het FGBB nauw met elkaar verband houden en dat artikel 19, A, § 1, tweede lid, van de Overeenkomst een evolutieve interpretatie van de bepalingen ervan mogelijk maakt. Verwijzend naar een arrest van het Hof van Cassatie van 16 juni 2000, is hij van mening dat de Overeenkomst de bevoegdheid van België om het internrechtelijke verrekeningsstelsel, zoals het vóór de ondertekening van de genoemde Overeenkomst bestond, aan te passen of te wijzigen onverkort laat. Door de hervormingswet van 7 december 1988 en de wet van 23 januari 1991 aan te nemen, vermocht België dus wijzigingen aan te brengen in het stelsel van het FGBB, zonder verplicht te zijn opnieuw over de Overeenkomst te onderhandelen of het recht op aftrek uitzonderlijk te behouden voor inwoners van het Rijk die dividenden van Franse oorsprong ontvangen. Hij besluit dat de Belgische Staat zich op het interne recht kan beroepen om te weigeren het FGBB te verrekenen met de belasting die dividenden van Franse oorsprong treft die niet beantwoorden aan de in het voormelde artikel 285 van het WIB 1992 bedoelde voorwaarden.

Met betrekking tot de grief die uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet is afgeleid, merkt de verwijzende rechter op dat in een arrest van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen van 16 juli 2009 (zaak C-128/08) wordt beslist dat de omstandigheid dat zowel de bronstaat van de roerende inkomsten als de woonstaat van de aandeelhouder, krachtens een dubbelbelastingverdrag, dergelijke inkomsten kunnen belasten, niet meebrengt dat de woonstaat krachtens het gemeenschapsrecht, op grond van een onvoorwaardelijke verplichting, de nadelen dient te voorkomen die uit de uitoefening van de aldus door de twee lidstaten gedeelde bevoegdheid zouden kunnen voortvloeien. België is krachtens het Europese recht niet

verplicht om het probleem van de dubbele belasting alleen op te lossen (door bijvoorbeeld een belastingkrediet toe te kennen), aangezien dat recht niet in algemene criteria voorziet voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten met betrekking tot de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap. In een situatie waarin zowel de bronstaat van de inkomsten als de woonstaat van de aandeelhouder deze inkomsten kunnen belasten, zou de zienswijze dat het noodzakelijkerwijs aan de woonstaat is om die dubbele belasting te voorkomen, evenwel erop neerkomen dat inzake de belasting van dit soort inkomsten, zonder enige grondslag, voorrang wordt verleend aan de bronstaat.

De verwijzende rechter is evenwel van mening dat aan dat arrest geen draagwijdte mag worden gegeven die het niet heeft, aangezien het Hof van Justitie zich in het voorliggende geval niet uitspreekt over het discriminerende karakter van de dubbele belasting die door de parallelle uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de verschillende lidstaten wordt veroorzaakt. Hij stelt het Hof bijgevolg de prejudiciële vraag die door de eisers is gesuggereerd en hiervoor is weergegeven.

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

A.1.1. De Ministerraad verwijst naar het verwijzingsvonnis en brengt de in het geding zijnde bepalingen in herinnering.

Hij voert in hoofdorde aan dat de prejudiciële vraag klaarblijkelijk onontvankelijk is in zoverre het in het geding zijnde verschil in behandeling enkel zijn oorsprong vindt in de Overeenkomst van 10 maart 1964, die de belastingbevoegdheid verdeelt tussen Frankrijk en België en die het Frankrijk te dezen mogelijk maakt een afhouding aan de bron te verrichten. Die Overeenkomst staat los van de bewoordingen van de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) en de prejudiciële vraag is trouwens erg onduidelijk over de ongrondwettigheid die zij zouden bevatten.

Aangezien het Hof zich niet kan uitspreken over de schending van de Grondwet door een internationale overeenkomst, kan het zich niet uitspreken over de aangevoerde discriminatie, daar de wet van 14 april 1965 houdende goedkeuring van die Overeenkomst bovendien niet in de prejudiciële vraag wordt beoogd. In elk geval staat het Verdrag van Wenen van 23 mei 1969 inzake het verdragenrecht eraan in de weg dat een partij de bepalingen van haar interne recht aanvoert om de niet-tenuitvoerlegging van een verdrag te rechtvaardigen.

A.1.2. Olivier Brants en Christel Degrie antwoorden dat het in het geding zijnde verschil in behandeling wordt teweeggebracht door de artikelen 285 tot 289 van het WIB 1992; de Overeenkomst beperkt zich ertoe naar de toepassing van de Belgische wet te verwijzen, en door de ratificatie ervan door België werden de bepalingen ervan in de interne rechtsorde ingevoerd.

Ten gronde

A.2. In ondergeschikte orde voert de Ministerraad aan dat de prejudiciële vraag ontkennend moet worden beantwoord. Hij brengt de rechtspraak van het Hof in herinnering die aangeeft dat een dubbelbelastingverdrag geen eenzijdige soevereiniteitsakte is die onvereenigbaar is met de aard van de grensoverschrijdende aangelegenheden. Aangezien de in het geding zijnde belastingplichtigen verschillend worden behandeld wegens de belasting die de Franse Staat aan sommigen van hen oplegt, is hun situatie niet vergelijkbaar. Ook al verwijst het in de vraag bedoelde artikel 19 van de Overeenkomst naar de Belgische wetgeving, toch dient de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord, aangezien de dubbelbelastingverdragen, zoals in de arresten nrs. 19/2006 en 87/2010 wordt gesteld, geen nieuwe fiscale verplichtingen ten opzichte van het interne recht invoeren. Wat in het bijzonder de voorwaarde betreft die erin bestaat de kapitalen die inkomsten opbrengen aan te wenden voor de beroepswerkzaamheid, bedoeld in de in het geding zijnde bepalingen van het WIB 1992,

verwijst de Ministerraad naar het arrest nr. 87/2010 van 8 juli 2010 (B.9.2 tot B.12) en is hij van mening dat de in dat arrest aangenomen oplossing de oplossing is die, om dezelfde redenen, in de onderhavige zaak moet worden aangenomen.

A.3.1. Olivier Brants en Christel Degrie brengen de feiten van de zaak in herinnering en schetsen de ontstaansgeschiedenis van de in het geding zijnde bepalingen, waarbij zij aangeven dat de wetgever steeds erover heeft gewaakt de belastingplichtige Belgische inwoners, die roerende inkomsten, zoals interesten, innen - ongeacht of die inkomsten van Belgische of van buitenlandse oorsprong zijn -, aan een zelfde algehele fiscale druk te onderwerpen; ongelukkige hervormingen hebben hem evenwel ertoe gebracht het stelsel van het FGBB te herzien en maatregelen aan te nemen die door het Hof zijn afgekeurd.

Zij brengen in herinnering dat de bij de wet van 20 november 1962 doorgevoerde belastinghervorming bepaalde ongelijke behandelingen rechtzette door het FGBB in te voeren dat een belastingplichtige die interesten van buitenlandse oorsprong int, de mogelijkheid biedt om van zijn inkomstenbelasting in België - naast de roerende voorheffing en de aanvullende roerende voorheffing - een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (vastgesteld op 15 pct. van de in België verkregen inkomsten) af te trekken wanneer die interesten op soortgelijke wijze in het buitenland waren belast. Het in 1964 met Frankrijk ondertekende Belastingverdrag strekte in die context ertoe de dubbele belasting van roerende inkomsten van Franse oorsprong te beperken en zelfs te vermijden door het stelsel van het FGBB toe te passen, en België heeft nooit te kennen gegeven dat het op die bepaling van artikel 19 van de Overeenkomst wou terugkomen, terwijl dat artikel 19 toch vaak was gewijzigd.

A.3.2. Volgens Olivier Brants en Christel Degrie maakten de wetten van 28 december 1983 en 27 december 1984 de roerende voorheffing bevrijdend, voerden zij een « bijzondere heffing » in op de Belgische en buitenlandse roerende inkomsten en beperkten zij het voordeel van het FGBB tot die belastingplichtigen die kozen voor de (meestal nadelige) gezamenlijke berekening van de roerende inkomsten met de andere inkomsten, door tevens een volledig evenwicht te behouden tussen belastingplichtigen die roerende inkomsten van Belgische oorsprong innen en belastingplichtigen die roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong innen, aangezien de bijzondere heffing de inkomsten van Belgische oorsprong trof vanaf een minder hoge drempel dan die voor de inkomsten van buitenlandse oorsprong en aangezien het FGBB werd behouden onder die voorwaarde van gezamenlijke berekening van de inkomsten.

Bij de wet van 7 december 1988 werd het voordeel van het FGBB opgeheven, zelfs indien de belastingplichtige koos voor de gezamenlijke berekening van de inkomsten, maar werd als tegenwicht ook de bijzondere heffing op de roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong opgeheven, zodat ook hier het evenwicht werd behouden.

A.3.3. Olivier Brants en Christel Degrie brengen in herinnering dat het stelsel van die heffing in de arresten nrs. 74/95 en 131/99 werd afgekeurd en bij de wet van 16 april 1997 werd opgeheven. De in het geding zijnde discriminatie vloeit voort uit het feit dat de wetgever geen enkel correctief heeft aangenomen sedert de opheffing van de bijzondere heffing bij die wet. Hij heeft bij die gelegenheid echter niet te kennen gegeven dat hij het tot dan doorslaggevend geweest zijnde evenwicht op de helling wou zetten door de belastingplichtigen die in België investeren en zij die in het buitenland investeren, verschillend te behandelen.

A.4. Olivier Brants en Christel Degrie voeren aan dat zij, aangezien zij niet voldoen aan de in de artikelen 285 tot 289 van het WIB 1992 bedoelde voorwaarde die erin bestaat hun effecten of goederen die inkomsten van buitenlandse oorsprong opbrengen aan te wenden voor hun beroepswerkzaamheid, en aldus het FGBB niet kunnen genieten, aan een zwaardere fiscale druk worden onderworpen dan de Belgische belastingplichtigen die op private titel handelen en interesten van Belgische oorsprong innen, terwijl te dezen nochtans een Dubbelbelastingverdrag is aangenomen; hoewel de buitenlandse belasting 15 pct. bedraagt, is de fiscale druk die zij ondergaan, volgens hun berekeningen, 85 pct. hoger dan die welke de belastingplichtige ondergaat die interesten van Belgische oorsprong int.

A.5. Olivier Brants en Christel Degrie voeren eveneens aan dat de onderhavige zaak, die betrekking heeft op bepalingen waarbij objectief verschillende situaties op identieke wijze worden behandeld, zich onderscheidt van die welke het voorwerp heeft uitgemaakt van het arrest nr. 87/2010 van 8 juli 2010, met betrekking tot bepalingen waarbij de belastingplichtigen die hun kapitalen die inkomsten opbrengen, aanwenden voor hun beroepswerkzaamheid en zij die op private titel handelen, verschillend worden behandeld, waarbij die inkomsten bovendien - in tegenstelling tot wat het geval is in de onderhavige zaak - uit dezelfde bron afkomstig zijn.

Die identieke behandeling is discriminerend en kan niet worden verantwoord door het feit dat de buitenlandse belasting niet in aanmerking zou moeten worden genomen om de algehele fiscale last te bepalen. Door dubbelbelastingverdragen te ondertekenen, aanvaardt België om zijn belastingbevoegdheid te delen teneinde een algehele fiscale druk te behouden die soortgelijk is aan die welke de belastingplichtigen ondergaan die nationale inkomsten innen. Die verdragen worden in België van kracht door de werking van de instemmingswet, zodat België, om die druk te beoordelen, niet kan weigeren om rekening te houden met de belastingen die worden geheven door een Staat waarmee een dergelijk verdrag is ondertekend.

A.6.1. In hun memorie van antwoord voegen Olivier Brants en Christel Degrie daaraan toe dat de onmogelijkheid om het FGBB te verrekenen discriminerend is, hetzij in zoverre de belastingplichtigen zich in verschillende situaties bevinden rekening houdend met de oorsprong van hun roerende inkomsten, terwijl zij op identieke wijze worden belast, hetzij in zoverre zij zich in identieke situaties bevinden rekening houdend met de aard van hun inkomsten, terwijl zij een algehele fiscale druk ondergaan die verschilt naargelang de belasting enkel of dubbel is.

A.6.2. Zij zijn van mening dat het verschil in behandeling noch gewenst, noch verantwoord werd door de fiscale wetgever die nooit de bedoeling had de Belgische investeringen te bevoordelen en integendeel een evenwicht wilde behouden; België wou op dezelfde wijze de dubbele belasting beperken of vermijden en heeft aanvaard om zijn belastingbevoegdheid ten aanzien van bepaalde inkomsten te delen met vreemde Staten opdat de algehele fiscale druk soortgelijk zou blijven. Aangezien de instemmingswet de verdragen in België in werking doet treden, kan België niet weigeren om de buitenlandse belasting in aanmerking te nemen om de algehele fiscale druk te beoordelen die een belastingplichtige Belgische inwoner ondergaat. De gedifferentieerde behandeling vloeit voort uit een samenloop van omstandigheden die volgt uit het feit dat de bijzondere heffing op de roerende inkomsten werd opgeheven (ingevolge het arrest nr. 74/95) en uit het feit dat, zonder verantwoording, het FGBB niet opnieuw werd ingevoerd.

Zij zijn van mening dat dat verschil in behandeling bovendien klaarblijkelijk onevenredig is aangezien het tot een extra fiscale last van 85 pct. leidt, terwijl een last die zelfs lager is dan 50 pct., onbillijk werd geacht toen de wetgever in 1962 het FGBB heeft ingevoerd.

A.7. In zijn memorie van antwoord is de Ministerraad van oordeel dat het feit dat de tegenpartijen de wetsevolutie in herinnering brengen, een opportuniteitskritiek op de keuzes van de wetgever vormt, hetgeen niet tot de bevoegdheid van het Hof behoort. De in artikel 285 van het WIB 1992 opgenomen voorwaarden met betrekking tot de verrekening van het FGBB staan los van het in het geding zijnde verschil in behandeling. De berekeningen die de tegenpartijen maken om via een voorbeeld te wijzen op de zwaardere fiscale druk die zij zouden ondergaan, zijn gebaseerd op gevallen waarin het FGBB niet van toepassing is, hetgeen niet relevant is om de ongrondwettigheid van de artikelen 285 en volgende van het WIB 1992 aan te tonen. Zelfs vóór de wet van 7 december 1988 kon het FGBB trouwens worden verrekend indien de roerende inkomsten gezamenlijk waren aangegeven en belast, wat het mogelijk maakte het gezamenlijke belastingtarief te verminderen dat, aangezien het 70 pct. kan bedragen, hoger is dan de bevrijdende voorheffing die in beginsel 15 pct. bedraagt. Aangezien de gezamenlijke belasting daarin niet in aanmerking wordt genomen en daarin enkel met het verschil in voorheffing rekening wordt gehouden, illustreert het voorbeeld de werkelijke fiscale druk niet. Dat voorbeeld toont daarentegen aan dat de verschillende belasting voortvloeit uit de belasting van de in het geding zijnde inkomsten door de Franse Staat, hetgeen de mate beperkt waarin de Belgische wetgever op eenzijdige wijze kan optreden.

- B -

B.1.1. Uit het verwijzingsvonnis blijkt dat aan het Hof een vraag wordt gesteld over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van de artikelen 285 tot 289 van

het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), in samenhang gelezen met artikel 19, A, § 1, tweede lid, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, ondertekend op 10 maart 1964 te Brussel en goedgekeurd bij de wet van 14 april 1965 (hierna : de Overeenkomst van 10 maart 1964).

B.1.2. De artikelen 285 tot 289 van het WIB 1992 bepalen, in de redactie ervan die gold voor het te dezen in het geding zijnde aanslagjaar 2006 :

« Artikel 285. 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.

Artikel 286. 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.

Artikel 287. Met betrekking tot inkomsten van roerende goederen en kapitalen niet zijnde dividenden en niet zijnde inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen, wordt het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting bepaald volgens het product :

a) van een breuk waarvan de teller gelijk is aan de werkelijk ingehouden buitenlandse belasting uitgedrukt in een percentage van het inkomen waarop die belasting betrekking heeft, beperkt tot 15, en waarvan de noemer gelijk is aan 100 verminderd met het cijfer van de teller;

b) en van een breuk waarvan de teller gelijk is aan het positieve verschil tussen het totale bedrag van de noemer en het totale bedrag van de inkomsten van roerende goederen en kapitalen, met uitsluiting van dividenden, die de vennootschap in het belastbare tijdperk heeft gedragen, en waarvan de noemer gelijk is aan de som van het totale bedrag van de inkomsten van onroerende goederen, roerende goederen en kapitalen en van het totale brutobedrag van de beroepsinkomsten met uitsluiting van al dan niet verwezenlijkte meerwaarden.

Wanneer de schuldenaar van het inkomen de buitenlandse belasting heeft gedragen tot ontlasting van de verkrijger, bedraagt de in het eerste lid, a, vermelde noemer 100.

Voor de toepassing van het eerste lid, *b*, omvatten de inkomsten van roerende goederen en kapitalen eveneens de in artikel 21 bedoelde inkomsten.

Artikel 288. Ten name van de verkrijger van inkomsten van roerende goederen en kapitalen niet zijnde dividenden en niet zijnde inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen, wordt het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting slechts verrekend tot het deel dat betrekking heeft op de inkomsten die belastbaar zijn in verhouding tot het tijdperk waarin de belastingplichtige de volle eigendom van de goederen of kapitalen heeft gehad.

Artikel 289. Het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting wordt niet verrekend ter zake van inkomsten van schuldvorderingen en leningen die de schuldeiser in België gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid, wanneer de schuldeiser, niettegenstaande hij de verrichting in eigen naam heeft gedaan, in werkelijkheid is opgetreden voor rekening van derden die hem voor de financiering van de verrichting de nodige middelen hebben verschafft en geheel of gedeeltelijk de aan de verrichting verbonden risico's dragen. Voor de toepassing van deze bepaling wordt een in het buitenland gevestigde onderneming die over een Belgische inrichting beschikt die als schuldeiser optreedt, mede als derde aangemerkt.

Het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting wordt niet verrekend terzake van interesten opgebracht door financiële instrumenten, welke in België zijn gebruikt voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger van de inkomsten wanneer hij deze financiële instrumenten bezit hetzij in zijn hoedanigheid van leningnemer in het kader van een lening met betrekking tot deze financiële instrumenten, hetzij in zijn hoedanigheid van cessionaris of pandnemer in uitvoering van een zakelijke-zekerheidsovereenkomst ».

B.1.3. De artikelen 16, §§ 1 en 3, en 19, A, § 1, van de Overeenkomst van 10 maart 1964 bepalen :

« Artikel 16

1. Interesten en opbrengsten van obligaties of andere verhandelbare titels van leningen, van kasbons, leningen, deposito's en alle andere schuldvorderingen zijn belastbaar in de verdragsluitende Staat waarvan de beneficiant verblijfhouder is.

[...]

3. De verdragsluitende Staat waar de interesten en opbrengsten hun bron hebben, behoudt het recht deze inkomsten en opbrengsten te onderwerpen aan een bij de bron geheven belasting waarvan het tarief niet meer dan vijftien ten honderd mag bedragen. In dat geval wordt de aldus geheven belasting, onder de bij artikel 19 bepaalde voorwaarden, verrekend met de in de andere verdragsluitende Staat verschuldigde belasting.

De beperking tot 15 ten honderd van het tarief van de bij de bron geheven belasting is niet van toepassing op het gedeelte van de interesten dat, rekening houdend met de schuldvordering waarvoor de rente wordt betaald, een billijke en redelijke rentevoet te boven gaat. In dat geval plegen de bevoegde autoriteiten van beide verdragsluitende Staten overleg om het gedeelte van de interesten dat normaal mag worden geacht, vast te stellen ».

« Artikel 19

Dubbele belasting wordt op de volgende wijze voorkomen :

A. Met betrekking tot België :

1. De inkomsten en opbrengsten uit roerende kapitalen ressorterend onder het in artikel 15, § 1, omschreven regime, die in Frankrijk werkelijk de inhouding bij de bron hebben ondergaan en die worden verkregen door vennootschappen, verblijfhouders van België, onderhevig uit dien hoofde aan de vennootschapsbelasting, worden, mits de roerende voorheffing wordt geïnd tegen het normale tarief op hun bedrag netto van Franse belasting, vrijgesteld van de vennootschapsbelasting en van de belasting bij de uitkering, onder de voorwaarden bepaald bij de Belgische interne wetgeving.

Voor de in vorenstaand lid bedoelde inkomsten en opbrengsten, die door andere verblijfhouders van België worden verkregen, alsmede voor de inkomsten en opbrengsten uit roerende kapitalen, die onder het in artikel 16, paragraaf 1, omschreven regime ressorteren en die in Frankrijk de inhouding bij de bron werkelijk hebben ondergaan, wordt de belasting in België verschuldigd op hun bedrag netto van Franse inhouding, verminderd, eensdeels, met de tegen het gewone tarief geïnde roerende voorheffing en, anderdeels, met het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting dat onder de door de Belgische wetgeving vastgestelde voorwaarden aftrekbaar is, zonder dat bedoeld gedeelte minder dan 15 pct. van het evenvermelde nettobedrag mag belopen ».

B.2.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die op private titel inkomsten en opbrengsten uit roerende kapitalen innen naargelang die van Belgische of van buitenlandse - te dezen Franse - oorsprong zijn, in zoverre de in het geding zijnde bepalingen, door het voordeel van de verrekening van het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting (hierna : het FGBB) met de door de laatstgenoemden verschuldigde belasting uit te sluiten wanneer de genoemde inkomsten niet aan de voorwaarden van artikel 285 van het WIB 1992 beantwoorden, ertoe leiden dat zij op die belastingplichtigen een zwaardere fiscale druk laten rusten dan die welke op de eerstgenoemden wordt uitgeoefend.

B.2.2. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag klaarblijkelijk onontvankelijk is aangezien het in het geding zijnde verschil in behandeling niet voortvloeit uit de bepalingen van het WIB 1992 maar enkel uit de Overeenkomst van 10 maart 1964. Die valt echter buiten de bevoegdheid van het Hof en de wet van 14 april 1965 houdende instemming met die Overeenkomst wordt in de prejudiciële vraag niet beoogd.

Het is artikel 285 van het WIB 1992 dat de eisers voor de verwijzende rechter niet de mogelijkheid biedt, aangezien zij niet beantwoorden aan de voorwaarden waarin het voorziet, een FGGB te verrekenen met de op hun inkomsten van buitenlandse oorsprong verschuldigde belasting en dat bijgevolg ertoe leidt dat zij aan een fiscale druk worden onderworpen die zij zwaarder achten dan die welke op de belastingplichtigen met inkomsten van Belgische oorsprong wordt uitgeoefend. Die voorwaarden zijn bovendien die waarnaar in artikel 19, A, § 1, tweede lid, van de Overeenkomst van 10 maart 1964 wordt verwezen, die, zoals de verwijzende rechter opmerkt in de motivering van het vonnis waarbij het Hof wordt geraadpleegd, bij de wet van 14 april 1965 is goedgekeurd.

Het in het geding zijnde verschil in behandeling vloeit bijgevolg voort uit bepalingen die het Hof vermag te toetsen.

De exceptie is niet gegrond.

B.2.3. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing blijkt dat de eisende partijen voor de verwijzende rechter zowel in Frankrijk als in België zijn belast (tegen het tarief van 15 pct.) naar aanleiding van de inning van (als interesten aangemerkte) roerende inkomsten van Franse oorsprong bij de afkoop van een in Frankrijk gesloten levensverzekeringsovereenkomst. Het Hof beperkt zijn onderzoek tot dat geval.

B.2.4. De Ministerraad is van mening dat de categorieën van belastingplichtigen niet vergelijkbaar zijn, aangezien het verschil in behandeling voortvloeit uit het feit dat de belasting die een van die categorieën treft, wordt veroorzaakt door de Franse Staat en niet het gevolg is van het Belgische fiscaal recht.

In zoverre beide categorieën van belastingplichtigen gemeen hebben dat zij roerende inkomsten innen die in België worden belast en dat zij het kapitaal dat die inkomsten opbrengt, niet aanwenden voor de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid, bevinden zij zich in vergelijkbare situaties.

B.3. Het in het geding zijnde verschil in behandeling berust op de oorsprong van de inkomsten waarop de belastingplichtigen worden belast. Het Hof moet onderzoeken of dat criterium relevant is in het licht van de doelstelling van de getoetste bepaling.

B.4. In het verslag aan de Senaat met betrekking tot het wetsontwerp houdende goedkeuring van de Overeenkomst wordt gepreciseerd dat in de Overeenkomst rekening wordt gehouden met « de lessen van de ervaring en van de studies die, op het ogenblik van de besprekingen, op dit gebied reeds door het Fiscaal Comité van de O.E.S.O. [Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling] waren ondernomen », tijdens de voorbereiding van het modelverdrag van die organisatie (*Parl. St.*, Kamer, 1964-1965, nr. 970/2, 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 waardoor België zich ten aanzien van een andere Staat volkenrechtelijk heeft verbonden.

B.5. Zoals de andere overeenkomsten tot het vermijden van de dubbele belasting heeft de Overeenkomst van 10 maart 1964 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 woonstaat van de belastingplichtige en de bronstaat van de inkomsten, en voert geen nieuwe fiscale verplichtingen in ten opzichte van hun interne rechten.

B.6. Artikel 19, A, § 1, tweede lid, van de Overeenkomst van 10 maart 1964 verwijst naar de voorwaarden en het tarief waarin de Belgische wet voorziet en waarborgt daardoor een gelijke behandeling van de belastingplichtigen op wie de bepalingen met betrekking tot het FGGB van toepassing zijn. Het verschil in behandeling vloeit voort uit de combinatie van die bepaling met « de Belgische wetgeving » waarnaar zij verwijst.

B.7. De onmogelijkheid om het in artikel 285 van het WIB 1992 bedoelde FGGB te verrekenen met de belasting die hun inkomsten van buitenlandse oorsprong treft, wordt door de eisers voor de verwijzende rechter beschouwd als de oorzaak van de zwaardere algehele fiscale druk dan die welke zij zouden ondergaan indien hun inkomsten van Belgische oorsprong waren. Zij doen gelden dat het FGGB werd ingevoerd om een evenwicht tot stand

te brengen tussen de op die inkomsten verschuldigde belastingen en de op de inkomsten van buitenlandse oorsprong verschuldigde belastingen en dat, toen de toekenning van het voordeel van het FGGB werd beperkt op het ogenblik dat artikel 42 van de wet van 28 december 1983 de roerende voorheffing bevrijdend maakte, de bij die gelegenheid ingevoerde bijzondere heffing beide soorten van inkomsten op verschillende wijze trof, zodat het evenwicht werd behouden. Dat evenwicht zou volgens hen zijn verstoord sinds die heffing, die door het Hof in zijn arresten nrs. 74/95 en 131/99 ongrondwettig is geacht, bij artikel 9 van de wet van 16 april 1997 is opgeheven.

B.8.1. Het is weliswaar juist dat de bij de wet van 28 december 1983 ingevoerde bijzondere heffing ertoe strekte, volgens het verslag aan de Kamer, « op forfaitaire wijze bepaalde neveneffecten van de bevrijdende aard van de roerende voorheffing te neutraliseren » of « al te extreme fiscale gunsten die uit de deglobalisatie zouden voortvloeien, [af te zwakken] » (*Parl. St.*, Kamer, 1983-1984, nr. 758/15, pp. 49 en 51). Het is weliswaar ook juist dat zij door het Hof werd afgekeurd omdat zij de belastingplichtigen op discriminerende wijze behandelde naargelang zij roerende inkomsten van Belgische oorsprong of van buitenlandse oorsprong inden.

B.8.2. Daaruit volgt niet dat de in het geding zijnde bepalingen diezelfde belastingplichtigen op discriminerende wijze zouden behandelen ten gevolge van de opheffing van die bijzondere heffing.

De verrekening van het FGGB met de belastingen 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, immers afhankelijk gemaakt van de aanwending van de kapitalen die de door die belastingen getroffen 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^o tot 6^o, 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^o, en 193, van hetzelfde Wetboek, met uitsluiting van het in artikel 135, § 1, tweede lid, 1^o, 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^o, en 193 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, het belastingkrediet bedoeld in artikel 135, § 1, tweede lid, 1^o, 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^o en 2^o, 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 vijftachtigsten 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^o tot 6^o, 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^o*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. 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 die door de eisders voor de verwijzende rechter zijn geïnd en werden 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. Het is juist dat de in het geding zijnde bepalingen ertoe kunnen leiden dat de belastingplichtige Belgische inwoner die roerende inkomsten van Franse oorsprong int en in Frankrijk en vervolgens in België wordt belast, een zwaardere fiscale druk ondergaat dan indien hij inkomsten van Belgische oorsprong zou innen. Die situatie vloeit voort uit het feit dat de Overeenkomst, door te voorzien in de mogelijkheid van een belasting bij de bron, met betrekking tot de dividenden (artikel 15) en de interesten (artikel 16), afwijkt van de - in België en in de meeste Europese landen traditionele - methode waarbij aan een van beide Staten het exclusieve recht wordt verleend om op bepaalde inkomsten belasting te heffen (*Parl. St.*, Kamer, 1964-1965, nr. 970/1, p. 3; Senaat, 1964-1965, nr. 267, p. 2). Die situatie doet echter niet op onevenredige wijze afbreuk aan de rechten van de belastingplichtige aangezien die het voordeel geniet van het bevrijdende karakter van de voorheffing, alsook de zekerheid dat, zelfs wanneer de bronstaat eveneens een belasting op de interesten heft, zoals

artikel 16, § 3, van de Overeenkomst hem dat toestaat, die belasting niet hoger mag zijn dan 15 pct. van het bedrag van de belaste interesten.

B.11. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 285 tot 289 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 19, § 1, tweede lid, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, schenden de artikelen 10 en 11 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 30 juni 2011 door rechter J.-P. Snappe, ter vervanging van voorzitter R. Henneuse, wettig verhinderd zijnde de uitspraak van dit arrest bij te wonen.

De griffier,

De wnd. voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J.-P. Snappe