

Rolnummer 5547
Arrest nr. 14/2014 van 29 januari 2014

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vragen betreffende de artikelen 37, derde lid, 285 en 292 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût en T. Giet, en, overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, emeritus voorzitter M. Bossuyt, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van emeritus voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging

Bij vonnis van 19 december 2012 in zake de nv « Nyrstar Belgium » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 4 januari 2013, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. « Schendt een interpretatie van de regeling inzake het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (FBB), daaronder begrepen artikelen 285 en 292 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, volgens dewelke het voordeel van het FBB niet overdraagbaar zou zijn naar een later belastbaar tijdperk, noch terugbetaalbaar, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat vermelde bepalingen een onderscheid maken tussen :

- enerzijds, de vennootschappen die intresten ontvangen die een verdragsrechtelijk gegarandeerd recht geven op de verrekening van het FBB, in de loop van een belastbaar tijdperk waarin ze een positieve belastbare basis hebben en die daardoor de verschuldigde belastingen kunnen verminderen met het FBB zodat dubbele belasting volledig wordt vermeden;

- en, anderzijds, de vennootschappen die intresten ontvangen die een verdragsrechtelijk gegarandeerd recht geven op de verrekening van het FBB, in de loop van een belastbaar tijdperk waarin ze geen of een negatieve belastbare basis hebben waardoor het voordeel van het FBB definitief verloren gaat en er dubbele belasting ontstaat ? »;

2. « Schenden artikel 37, lid 3 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen en artikel 285 *juncto* 292, lid 1 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen in verband met het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting of FBB de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat vermelde bepalingen geen onderscheid maken tussen :

- enerzijds, de vennootschappen die intresten ontvangen die een verdragsrechtelijk gegarandeerd recht geven op de verrekening van het FBB en die voor een bepaald belastbaar tijdperk een positieve belastbare basis hebben waarin het FBB is begrepen, maar die de daarover verschuldigde belastingen finaal kunnen verminderen met het FBB zodat dubbele belasting volledig wordt vermeden en de belastingdruk van deze vennootschappen wordt verminderd;

- en, anderzijds, de vennootschappen die eveneens intresten ontvangen die een verdragsrechtelijk gegarandeerd recht geven op de verrekening van het FBB en die voor een bepaald belastbaar tijdperk geen of een negatieve belastbare basis hebben waarin het FBB begrepen is, en die bij het gebrek aan belastbare basis het FBB niet effectief kunnen verrekenen waardoor het FBB het bedrag aan fiscaal overdraagbare verliezen vermindert zodat op een later tijdstip fictieve winst wordt belast en er dubbele belasting ontstaat ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Nyrstar Belgium », met zetel te 2490 Balen, Zinkstraat 1;
- de Ministerraad.

De nv « Nyrstar Belgium » heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 11 december 2013 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. A. Huyghe, advocaat bij de balie te Brussel, voor de nv « Nyrstar Belgium »;
 - . Mr. A. van Lidth de Jeude, advocaat bij de balie te Antwerpen, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en J.-P. Snappe 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

De nv « Nyrstar Belgium » dient, tegen de aanslagen in de vennootschapsbelasting van 2009 en 2010, twee verzoekschriften in tot terugbetaalbaarheid of overdraagbaarheid van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (hierna : FGBB) ten bedrage van 6 199 828,18 euro (aanslagjaar 2009) en 1 803 482,38 euro (aanslagjaar 2010) bij de Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen.

De eisende partij voor de verwijzende rechter behaalde intrestinkomsten uit een lening die werd toegekend aan een Australische dochteronderneming. Overeenkomstig artikel 11 van het dubbelbelastingverdrag tussen België en Australië worden die intresten belast in België en worden zij in Australië onderworpen aan een bronheffing van 10 pct.

Overeenkomstig artikel 24 van het dubbelbelastingbedrag tussen België en Australië wordt in België de dubbele belasting vermeden doordat « het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting waarin de Belgische wetgeving voorziet, onder de voorwaarden en volgens het tarief van die wetgeving verrekend wordt met de Belgische belasting op die inkomsten, met dien verstande dat dit tarief niet lager is dan het tarief van de belasting die in Australië overeenkomstig [...] artikel 11 [...] mag worden geheven ». Daaruit volgt dat de nv « Nyrstar Belgium » voor de Australische bronheffing recht heeft op een belastingkrediet, zijnde het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting.

Omdat de nv « Nyrstar Belgium » evenwel geen positieve jaarbalans had voor de aanslagjaren 2009 en 2010, en zij aldus geen belasting verschuldigd was aan de Belgische Staat, kon zij ook geen effectief gebruik maken van het belastingkrediet, terwijl echter het FGBB wel werd toegevoegd aan haar belastbare basis, waardoor haar fiscaal overdraagbare verliezen werden verminderd.

De verwijzende rechter wijst erop dat de Belgische genieurs van Australische intresten die zich voor een bepaald aanslagjaar verbonden met een periode waarin zij die intresten ontvangen in een belastbare positie bevinden, effectief gebruik kunnen maken van het FGBB, terwijl de Belgische genieurs van Australische intresten die zich voor een bepaald aanslagjaar verbonden met een periode waarin zij die intresten ontvangen niet in een belastbare positie bevinden, geen effectief gebruik kunnen maken van dat forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting, en dat terwijl het FGBB in beide gevallen aan de belastbare basis dient te worden toegevoegd.

Dienvolgens stelt de verwijzende rechter bovenvermelde prejudiciële vragen.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. De eerste prejudiciële vraag heeft, volgens de Ministerraad, betrekking op de niet-overdraagbaarheid van het niet-verrekenend forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (hierna : FGBB), bij ontstentenis van een belastingschuld voor het belastbaar tijdperk waarin de intresten werden ontvangen. In ondergeschikte orde rijst de vraag of, op grond van artikel 37 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), het FGBB moet worden toegevoegd aan de belastbare basis ongeacht de effectieve mogelijkheid tot verrekenbaarheid van het FGBB.

A.1.2. Volgens de Ministerraad zou de prejudiciële vraag ongegrond zijn, aangezien zij in werkelijkheid aan het Hof de opportuniteit of het oordeelkundige karakter van de beoogde bepalingen voorlegt; dit is evenwel een problematiek die niet tot de bevoegdheid van het Hof zou behoren. Er wordt onder de belastingplichtigen geen verschil in behandeling ingevoerd, aangezien de in het geding zijnde bepalingen van toepassing zijn op al diegenen die overdraagbare verliezen hebben. Uit de combinatie van de artikelen 37, 285 en 292 van het WIB 1992 en artikel 360 van het WIB 1992 (annualiteitsbeginsel), vloeit voort dat het niet mogelijk is het niet-verrekenbare gedeelte over te dragen naar een volgend belastbaar tijdperk.

Volgens het dubbelbelastingverdrag tussen België en Australië moet de verrekening van het FGBB gebeuren overeenkomstig de Belgische internrechtelijke fiscale bepalingen inzake het FGBB en inzonderheid overeenkomstig de specifieke Belgische toepassingsmodaliteiten van dat FGBB, die België soeverein kan vastleggen.

De Ministerraad betoogt dat de door nv « Nyrstar Belgium » aangehaalde dubbele belasting, die *in se* een juridische dubbele belasting is, voortvloeit uit het feit dat de in het verdrag bepaalde verrekening van het FGBB in de woonstaat België niet daadwerkelijk kan plaatsvinden. De toepassing van de soevereine bronbelasting in Australië en de niet daadwerkelijke toepassing van de verrekening van het FGBB in België is het gevolg van de parallelle uitoefening van de belastingbevoegdheid door de twee betrokken landen.

A.1.3. Daarnaast is de Ministerraad van oordeel dat de prejudiciële vragen ontkennend dienen te worden beantwoord, aangezien het verschil in behandeling niet voortvloeit uit de in het geding zijnde normen.

Immers, aangaande de toepassing van artikel 37 van het WIB 1992 benadrukt de Ministerraad dat de algemene bepaling van het belastbare inkomen vervat is in artikel 6 van het WIB 1992, dat uitdrukkelijk bepaalt dat inzake de personenbelasting, « het belastbare inkomen wordt gevormd door het totale netto-inkomen, verminderd met de aftrekbare bestedingen ». Voor de toepassing van artikel 6 van het WIB 1992 wordt geen onderscheid gemaakt naargelang de betrokken rechtspersoon al dan niet effectief belasting verschuldigd zou zijn. Omdat de winst- of verliessituatie van een vennootschap mee wordt bepaald door haar belastbare grondslag, lijkt het onlogisch (en zelfs niet mogelijk) in artikel 37, derde lid, van het WIB 1992, een onderscheid te maken naar gelang van de fiscale situatie van de betrokken vennootschap.

Artikel 37, derde lid, van het WIB 1992 bepaalt dat de netto-inkomsten van de roerende goederen en kapitalen worden gevormd door de som van de werkelijke of fictieve roerende voorheffing, met het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting en, in voorkomend geval, met de woonstaatheffing. Volgens de Ministerraad betekent dit dat, bij het bepalen van de belastbare grondslag van een vennootschap, het FGBB steeds aan het bedrag van de inkomsten moet worden toegevoegd en dit ongeacht of het gaat om een winstgevende dan wel een verlieslatende vennootschap; voor beide soorten vennootschappen worden de netto-inkomsten op identieke wijze bepaald. Bovendien kan artikel 24 van de « Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en Australië tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen », ondertekend op 13 oktober 1977 (hierna : Overeenkomst van 13 oktober 1977) enkel worden geacht betrekking te hebben op de mogelijke verrekening van het FGBB onder de voorwaarden van het Belgische interne recht en de vaststelling van de grondslag zoals bepaald in het interne Belgische recht.

A.1.4. De Ministerraad wijst tevens erop dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, alsook artikel 172 van de Grondwet, geen algemeen verbod op dubbele belasting inhouden. Wanneer de wetgever in een mechanisme voorziet dat de economische dubbele belasting van buitenlandse inkomsten beoogt te voorkomen, dan dient hij

daarbij het gelijkheidsbeginsel in acht te nemen; het is de wetgever evenwel toegestaan rekening te houden met de budgettaire gevolgen van een dergelijke afstemming van buitenlandse belastingen. Om in zekere mate de internationale dubbele belastingheffing te vermijden voor roerende inkomsten die al in het buitenland zijn belast, wordt van de Belgische vennootschapsbelasting een FGBB afgetrokken (artikel 285 van het WIB 1992). De artikelen 286 tot 288 van het WIB 1992 bepalen hoe dit FGBB moet worden vastgesteld en artikel 289 van het WIB 1992 bepaalt waarmee het FGBB niet kan worden verrekend. Noch in die artikelen, noch in enig ander artikel van het WIB 1992 werd een bepaling opgenomen die een eventuele overdracht van het FGBB regelt naar latere belastbare tijdperken. Het FGBB is een ander verrekenbaar bestanddeel dat geacht wordt op een forfaitaire manier de belasting te vertegenwoordigen die roerende inkomsten in het buitenland hebben ondergaan. Het FGBB wordt met de vennootschapsbelasting verrekend, maar is niet terugbetaalbaar.

Het gelijkheidsbeginsel vereist niet dat, in elk van de overeenkomsten die de Belgische Staat met andere landen sluit ter voorkoming van dubbele belasting, ernaar wordt gestreefd geval per geval aan de belastingplichtigen het stelsel te waarborgen dat voor hen op elk ogenblik het meest gunstige zou zijn, noch dat de Belgische Staat met andere verdragsluitende partijen slechts overeenkomsten zou kunnen sluiten op voorwaarde dat die overeenkomsten dezelfde aangelegenheden op analoge wijze zouden regelen. De wettelijke regels die de verrekening van het FGBB regelen, werd in beide gevallen correct en gelijk toegepast. Alleen de fiscaaltechnische uitwerking is verschillend, net doordat het twee rekenmatige verschillende situaties betreft.

De Ministerraad betoogt dat alle winstgevende vennootschappen die de vennootschapsbelasting moeten betalen, het FGBB zullen verrekend zien. Alle verlieslatende vennootschappen die geen vennootschapsbelasting moeten betalen, zullen het FGBB niet terugbetaald noch overgedragen zien, omdat door de wet is bepaald dat het FGBB wel verrekenbaar, doch niet terugbetaalbaar is. Ook een winstgevende vennootschap die om welke reden ook geen vennootschapsbelasting dient te betalen, valt onder de voormelde categorie. Het is immers geen kwestie van winst of verlies maken, maar wel een kwestie van een basis te hebben waarop het FGBB kan worden verrekend.

A.1.5. Als laatste element voert de Ministerraad aan dat de toepassing van het annualiteitsbeginsel, namelijk dat het vermijden van de dubbele belasting per belastbaar tijdperk wordt beperkt, een beleidsbeslissing is die voor elke vennootschap zonder onderscheid van toepassing is en bovendien redelijk verantwoord is, rekening houdend met het doel en de normen. De dubbele doelstelling van de wetgever, te weten het vermijden van dubbele belasting en het vrijwaren van de belangen van de Schatkist, is gewettigd vanuit de zorg voor gerechtigheid en om de taken van algemeen belang waarmee hij is belast zo goed mogelijk te vervullen. Artikel 142 van de Grondwet verleent aan het Hof niet-eenzelfde beoordelings- en beslissingsbevoegdheid als aan de wetgever. Het komt het Hof niet toe zijn beoordeling in de plaats te stellen van die van de wetgever (arrest nr. 118/2012).

De Ministerraad meent dat er geen schending is van het gelijkheidsbeginsel, aangezien een belastingplichtige die geen belastbare basis heeft in een bepaald belastbaar tijdperk, geen Belgische belasting verschuldigd is; er kan *in casu* geen sprake zijn van een dubbele belasting.

A.2.1. De eisende partij voor de verwijzende rechter, de nv «Nyrstar Belgium», geeft allereerst een toelichting bij de gestelde prejudiciële vragen en bij de werking van het FGBB.

A.2.2.1. Aangaande de eerste prejudiciële vraag merkt de eisende partij voor de verwijzende rechter op dat die vraag betrekking heeft op een mogelijke discriminatie als gevolg van de niet-overdraagbaarheid of niet-terugbetaalbaarheid van het FGBB, zoals geïnterpreteerd door de belastingadministratie.

Artikel 285, eerste lid, *juncto* artikel 292, eerste lid, van het WIB 1992, zoals geïnterpreteerd door de administratie, laat niet toe dat de genieurs van buitenlandse intresten met een verdragsrechtelijk gegarandeerd recht op verrekening van het FGBB, die in het betrokken belastbaar tijdperk geen positieve belastbare basis hebben, het overschot aan FGBB, dat niet verrekend kon worden met de vennootschapsbelasting, mogen overdragen naar een later belastbaar tijdperk of dat overschot terugbetaald krijgen.

A.2.2.2. Aan de hand van twee cijfervoorbeelden met twee vennootschappen tracht de eisende partij voor de verwijzende rechter aan te tonen dat, afhankelijk van het boekjaar waarin de intresten werden ontvangen en afhankelijk van de al dan niet positieve belastbare basis van de betrokken vennootschappen, de totale Belgische belasting op de ontvangen interest verschillend is, zodat er sprake is van een ongelijkheid van behandeling tussen beide vennootschappen.

Die verschillende behandeling kan evenwel niet worden verantwoord, aangezien het doel van artikel 285, eerste lid, *juncto* artikel 292, eerste lid, van het WIB 1992 bestaat in het voorkomen of verzachten van internationale dubbele belasting. Het onderscheidingscriterium, namelijk het al dan niet hebben van een voldoende positieve belastbare basis in het belastbare tijdperk waarin de buitenlandse intresten worden ontvangen, is niet pertinent, noch adequaat of redelijk verantwoord om het doel van de wetgever te bereiken. Anders gezegd, teneinde internationale dubbele belasting te voorkomen of te verzachten is het inadequaat te voorzien in een loutere verrekenbaarheid van het FGBB, omdat die verrekenbaarheid enkel mogelijk is en effect heeft voor genietters van buitenlandse intresten die een voldoende positieve belastbare basis hebben in het belastbare tijdperk waarin zij die intrest ontvangen, terwijl genietters van buitenlandse intresten die geen of een negatieve belastbare basis hebben in het betrokken belastbare tijdperk het FGBB niet kunnen verrekenen met enige belasting, waardoor zij internationale dubbele belasting ondergaan. Er bestaat tevens geen objectieve en redelijke verantwoording voor die verschillende behandeling. De eisende partij voor de verwijzende rechter verwijst tevens naar de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ, 2 februari 2009, C-138/07, *Cobelfret*, en HvJ, 4 juni 2009, C-439/07, *KBC Bank NV*), waaruit zij afleidt dat die interpretatie van de belastingadministratie strijdig is met het Europees recht.

Bovendien kunnen, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, in de Belgische fiscale wetgeving andere fiscale aftrekken (zoals de fiscale verliezen, ongebruikte aftrekken voor risicokapitaal en ongebruikte aftrekken voor definitief belaste inkomsten) wel overgedragen of terugbetaald worden indien een onvoldoende belastbare basis voorhanden is in een bepaald belastbaar tijdperk om die effectief te kunnen genieten.

Als laatste punt wordt door de eisende partij voor de verwijzende rechter opgeworpen dat de niet-overdraagbaarheid of niet-terugbetaalbaarheid van het ongebruikte FGBB strijdig is met het draagkrachtbeginsel. De vennootschapsbelasting wordt immers vastgesteld, rekening houdend met de draagkracht van de vennootschappen. De overdraagbaarheid van fiscale verliezen en andere fiscale aftrekken en kredieten is daarvan het logische gevolg.

A.2.2.3. Evenwel kan de bestreden interpretatie van artikel 285, eerste lid, *juncto* artikel 292, eerste lid, van het WIB 1992 tevens een gelijke behandeling van belastingplichtigen die zich in verschillende situaties bevinden, tot gevolg hebben. Immers, er kan een gelijke fiscale behandeling ontstaan van Belgische vennootschappen die eenzelfde bedrag aan intresten ontvangen met een verdragsrechtelijk gegarandeerd recht op verrekening van het FGBB en die een verschillend bedrag aan belastbare inkomsten behalen over eenzelfde periode, en dit naar gelang van het tijdstip waarop zij die intresten ontvangen. Dit wordt aangetoond aan de hand van een concreet cijfervoorbeeld.

Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter vermag de wetgever, zonder redelijke rechtvaardiging, vennootschappen met een verschillend belastbaar inkomen niet gelijk te behandelen, omdat het gaat om belastingplichtigen die zich in een objectief verschillende situatie bevinden. De financiële draagkracht van beide categorieën van vennootschappen verschilt fundamenteel. In de inkomstenbelasting geldt het draagkrachtbeginsel, dat een toepassing is van het gelijkheidsbeginsel, als één van de belangrijkste verdelingsbeginsels. Ook het Hof hanteert het draagkrachtbeginsel als een belangrijke factor in de redelijkheidstoetsing van fiscale bepalingen; belastingplichtigen met eenzelfde belastbaar inkomen moeten in principe een gelijk bedrag aan belastingen betalen. Belastingplichtigen met een ongelijk belastbaar inkomen hebben een ongelijke draagkracht en moeten bijgevolg een ongelijk bedrag aan belastingen betalen.

Er bestaat, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, geen objectieve en redelijke verantwoording voor die discriminatie. Dienvolgens wordt verwezen naar het arrest nr. 136/98 van het Hof en meent de eisende partij voor de verwijzende rechter dat die rechtspraak op bovenvermelde eerste prejudiciële vraag kan worden toegepast, zodat tot een schending van het gelijkheidsbeginsel zou moeten worden besloten.

A.2.3. De tweede prejudiciële vraag heeft, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, betrekking op de discriminatie als gevolg van de verplichting het FGBB toe te voegen aan de belastbare basis (de zogenaamde « brutering »).

Daardoor komt men tot een gelijke behandeling van twee verschillende categorieën van belastingplichtigen. De belastingadministratie interpreteert artikel 37, derde lid, van het WIB 1992 zo dat het FGBB moet worden toegevoegd aan de belastbare basis ongeacht het feit of het FGBB al dan niet kan worden verrekend. Een vennootschap die intresten ontvangt met een verdragsrechtelijk gegarandeerd recht op verrekening van het FGBB in een belastbaar tijdperk waarin zij geen of een negatieve belastbare basis heeft, wordt hierdoor verplicht

haar verworpen uitgaven te verhogen met het FGBB, ook al kan zij dit FGBB niet werkelijk verrekenen met enige verschuldigde belasting.

Artikel 37, derde lid, van het WIB 1992 voorziet dus in een gelijke fiscale behandeling van twee categorieën van belastingplichtigen, alhoewel die beide categorieën zich in objectief verschillende posities bevinden in het licht van het doel en de aard van artikel 37, derde lid, van het WIB 1992.

De toevoeging van het FGBB aan de belastbare basis werd ingevoerd bij de wet van 7 december 1988; het betreft een correctieve maatregel om in een gelijke behandeling te voorzien voor de Belgische en de buitenlandse roerende voorheffing. Vóór de invoering van deze brutering werd namelijk enkel de Belgische roerende voorheffing als een verworpen uitgave beschouwd terwijl de buitenlandse roerende voorheffing steeds aftrekbaar was als beroepskosten. Volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter wordt het specifieke doel van artikel 37, derde lid, van het WIB 1992 enkel bereikt voor genieurs van buitenlandse intresten die een positieve belastbare basis hebben in de belastbare periode van ontvangst. Enkel zij kunnen de buitenlandse roerende voorheffing verrekenen met de verschuldigde Belgische vennootschapsbelasting, zoals zij dat ook zouden kunnen voor wat de Belgische roerende voorheffing betreft. Dat doel wordt evenwel niet bereikt voor genieurs van buitenlandse intresten met geen of een negatieve belastbare basis, zodat zij zich in het licht van dat doel in een andere situatie bevinden dan genieurs van buitenlandse intresten met een positieve belastbare basis. Ook dient te worden aangenomen dat de maatregel van artikel 37, derde lid, van het WIB 1992 de aard heeft van een belastingverzwarende maatregel (namelijk de belasting op fictieve winst).

Er is, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, tevens een gebrek aan redelijke verantwoording voor dezelfde fiscale behandeling. Teneinde te kunnen nagaan of de FGBB-regeling haar doel, zijnde het vermijden of verzachten van dubbele belasting, succesvol heeft bereikt, dienen de regels inzake brutering en de regels inzake verrekening in samenhang te worden gelezen. Daarbij dient te worden vastgesteld dat het FGBB moet worden beschouwd als een inkomen uit roerende goederen dat als dusdanig aan de belastbare basis moet worden toegevoegd. Evenwel moet het FGBB volledig worden verrekend met de verschuldigde vennootschapsbelasting, zonder dat enig ongebruikt FGBB wordt terugbetaald. Een logische toepassing van dat systeem veronderstelt een volstrekt en noodzakelijk parallellisme tussen het verrekenbare FGBB en het gebruteerde FGBB, hetgeen ook erkend werd door de belastingadministratie in een omzendbrief van 1993. Dit betekent dat indien het FGBB werkelijk wordt verrekend met de verschuldigde belasting, de belastingplichtige het FGBB dient op te nemen onder de verworpen uitgaven en indien het FGBB niet werkelijk kan worden verrekend met de verschuldigde belasting, het FGBB niet dient te worden opgenomen onder de verworpen uitgaven.

De huidige interpretatie van de belastingadministratie heeft tot gevolg dat de verlieslatende vennootschappen, aangezien zij geen gebruik kunnen maken van het FGBB, internationale dubbele belasting op de ontvangen netto-interest ondergaan en dat hun belastingdruk artificieel wordt verhoogd als gevolg van het opnemen van het FGBB in de belastbare basis, hetgeen de beschikbare overdraagbare verliezen of andere fiscale aftrekken verder vermindert.

Als laatste element wordt door de eisende partij voor de verwijzende rechter verwezen naar een arrest van het Hof van Beroep te Brussel van 17 september 2009 inzake de verliesverrekening, dat volgens haar ook hier kan worden toegepast, zodat tot een schending zal dienen te worden besloten.

A.2.4. Wat de eerste prejudiciële vraag betreft, meent de eisende partij voor de verwijzende rechter, in haar memorie van antwoord, dat de Ministerraad de kern van de zaak ontwijkt aangezien de vergelijkbaarheidstest niet moet worden gedaan tussen twee belastingplichtigen die zich tijdens het jaar van ontvangst van buitenlandse intresten in een belastbare positie dan wel in een niet-belastbare positie bevinden, doch moet worden gedaan tussen twee belastingplichtigen met eenzelfde bedrag aan belastbare inkomsten gedurende een bepaalde periode, waarvan de ene zich tijdens het jaar van ontvangst van de buitenlandse intresten in een belastbare positie bevindt en de andere niet.

Ook de opmerking als zou er geen dubbele belasting zijn omdat de verlieslatende vennootschap geen belasting in België betaalt, is niet correct. Er treedt immers een dubbele belasting op wanneer een vennootschap buitenlandse intrest ontvangt in een belastbaar tijdperk waarin zij een negatieve belastbare basis heeft en zij het niet-gebruikte FGBB niet terugbetaald krijgt of kan overdragen. Dit is omdat zij de netto-intrest in haar belastbare basis dient op te nemen, waardoor haar fiscale verliezen of andere fiscale aftrekken verminderen en er minder fiscale verliezen of andere aftrekken overblijven om de latere belastbare winst te verminderen. Zodoende wordt de buitenlandse intrest een tweede maal belast voor het jaar waarin de vennootschap opnieuw een

positieve belastbare basis krijgt. Ook het Hof van Justitie heeft reeds beslist dat er, wat dividenden betreft, in een dergelijk geval wel degelijk sprake is van juridische dubbele belasting (HvJ, 10 februari 2011, C-436/08 en C-437/08, *Haribo en Salinen*).

De eisende partij voor de verwijzende rechter meent dat de opmerking van de Ministerraad inzake het annualiteitsbeginsel niet relevant is. Het annualiteitsbeginsel inzake inkomstenbelastingen betekent dat de belastbare grondslag in de inkomstenbelasting als algemene regel wordt vastgesteld op jaarbasis. Anders gezegd, de inkomsten van elk jaar worden afzonderlijk belast, in beginsel zonder rekening te houden met de toestand van vorige of toekomstige jaren. Geen enkele bepaling verbiedt de wetgever evenwel hierop in uitzonderingen te voorzien, hetgeen hij ook reeds vele malen heeft gedaan.

Ook de stelling van de Ministerraad als zou het verschil in behandeling worden verantwoord door louter budgettaire redenen binnen de beoordelingsvrijheid van de wetgever kan, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, niet worden aanvaard. Het FGBB-mechanisme heeft noodzakelijkerwijs een budgettaire impact omdat het net de belastingdruk wil verlichten voor Belgische belastingplichtigen. Dat de wetgever de toepassing van het FGBB heeft beperkt tot slechts een deel van de belastingplichtigen die worden blootgesteld aan een internationale dubbele belasting lijkt, volgens de eisende partij voor de verwijzende rechter, veeleer het gevolg te zijn van een onwetendheid of onzorgvuldigheid van de wetgever dan van een doelbewuste keuze vanwege specifieke budgettaire gevolgen die een dergelijke overdraagbaarheid met zich mee zou brengen. En, zelfs al zouden er budgettaire redenen voorhanden zijn, dan nog kunnen die geen vrijgeleide vormen om flagrante schendingen van het gelijkheidsbeginsel te rechtvaardigen.

- B -

B.1.1. Aan het Hof worden twee prejudiciële vragen gesteld over de bestaanbaarheid, met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van de artikelen 285 en 292 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) (eerste prejudiciële vraag) en van de artikelen 37, derde lid, 285 en 292, eerste lid, van het WIB 1992 (tweede prejudiciële vraag).

B.1.2. De artikelen 37, derde lid, 285 en 292 van het WIB 1992 bepalen, in de redactie ervan die gold voor de te dezen in het geding zijnde aanslagjaren 2009 en 2010 :

« Art. 37. [...]

De netto-inkomsten van die roerende goederen en kapitalen omvatten de werkelijke of fictieve roerende voorheffing, alsmede het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting en, in voorkomend geval, de woonstaatheffing ».

« Art. 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 ».

« Art. 292. Voor binnenlandse vennootschappen worden de als fictieve roerende voorheffing en forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting verrekenbare sommen volledig met de vennootschapsbelasting verrekend en wordt het eventuele teveel niet terugbetaald.

Geen voorheffingen worden verrekend met de afzonderlijke aanslagen gevestigd ingevolge de artikelen 219 en 219*bis* ».

B.1.3. De artikelen 11 en 24 van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en Australië tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, ondertekend te Canberra op 13 oktober 1977 (hierna : Overeenkomst van 13 oktober 1977) bepalen :

« Artikel 11 - Interest

(1) Interest afkomstig uit een van de overeenkomstsluitende Staten mag, indien het interest betreft waartoe een inwoner van de andere overeenkomstsluitende Staat uiteindelijk gerechtigd is, in die andere Staat worden belast.

(2) Deze interest mag in de overeenkomstsluitende Staat waaruit hij afkomstig is, overeenkomstig de wetgeving van die Staat worden belast, maar de aldus geheven belasting mag niet hoger zijn dan 10 pct. van het brutobedrag van de interest.

[...] ».

« Artikel 24

[...]

(2) In België wordt dubbele belasting als volgt vermeden :

[...]

(b) Met betrekking tot :

[...]

(ii) interesten die belastbaar zijn overeenkomstig artikel 11, paragrafen (2) of (6); en

(iii) royalty's die belastbaar zijn overeenkomstig artikel 12, paragrafen (2) of (6),

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, met dien verstande dat dit tarief niet lager is dan het tarief van de belasting die in Australië overeenkomstig artikel 10, paragraaf (2), artikel 11, paragraaf (2), of artikel 12, paragraaf (2) mag worden geheven.

[...] ».

B.1.4. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat de Belgische vennootschap, eisende partij voor de verwijzende rechter, intresten heeft ontvangen op een lening die zij aan haar Australische dochteronderneming had toegekend. Met toepassing van artikel 11 van de Overeenkomst van 13 oktober 1977 zijn die intresten door Australië onderworpen aan een bronheffing van 10 pct. Krachtens artikel 24 is België ertoe gehouden het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting te verrekenen, volgens de voorwaarden en het tarief bepaald in de Belgische wetgeving, met dien verstande evenwel dat dat tarief niet lager is dan 10 pct.

Bij gebrek aan een toereikende belastbare basis kon het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (hierna : FGBB) niet worden verrekend met de verschuldigde belasting en heeft de belastingadministratie geweigerd het voordeel van het FGBB over te dragen naar een later jaar of de betrokken FGBB terug te betalen.

Overeenkomstig artikel 37, derde lid, van het WIB 1992 heeft de eisende partij voor het bepalen van haar belastbare basis dat FGBB moeten toevoegen aan haar verworpen uitgaven.

Wat de eerste prejudiciële vraag betreft

B.2. De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op vennootschappen die buitenlandse intresten ontvangen die recht geven op de verrekening van het FGBB, waarbij de vennootschappen van de eerste categorie voor het belastbaar tijdperk geen of een negatieve belastbare basis hebben en zodoende het voordeel van het FGBB zouden verliezen waardoor een dubbele belasting zou ontstaan en de vennootschappen van de tweede categorie voor het belastbaar tijdperk een positieve belastbare basis hebben en zodoende hun verschuldigde belastingen zouden kunnen verminderen met het FGBB waardoor een dubbele belasting zou worden vermeden.

B.3. Het in het geding zijnde verschil in behandeling vloeit voort uit een door de belastingadministratie voorgestane interpretatie van de artikelen 285 en 292 van het WIB 1992, waarbij de belastingadministratie de in het geding zijnde artikelen 285 en 292 van het WIB 1992 zo interpreteert dat het onmogelijk is het niet-verrekenbare FGGB over te dragen naar een later belastbaar tijdperk.

Daarnaast volgt uit artikel 292, eerste lid, van het WIB 1992 dat het niet-verrekenbare FGGB niet wordt terugbetaald.

B.4. Het in het geding zijnde verschil in behandeling berust op het al dan niet bestaan van een toereikende belastbare basis bij een vennootschap voor een gegeven fiscaal jaar, wat een objectief criterium vormt. Het Hof moet onderzoeken of dat criterium relevant is in het licht van de doelstelling van de in het geding zijnde bepalingen.

B.5. In het verslag aan de Senaat met betrekking tot het wetsontwerp houdende goedkeuring van de Overeenkomst wordt gepreciseerd dat « deze Overeenkomst in ruime mate het OESO [Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling]-modelverdrag [volgt] » (*Parl. St.*, Senaat, 1978-1979, nr. 469/1, p. 1).

« De te Canberra op 13 oktober 1977 tussen België en Australië ondertekende Overeenkomst heeft als voornaamste oogmerk dubbele belastingheffing van inkomsten te vermijden. De Overeenkomst stelt verder een wederzijdse uitwisseling van inlichtingen in. Tenslotte bevat zij verschillende bepalingen die men gewoonlijk in soortgelijke overeenkomsten aantreft » (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1979, nr. 182/2, p. 1).

Bij de toetsing van de in het geding zijnde bepalingen dient het Hof rekening te houden met de Overeenkomst van 13 oktober 1977, die een verdragsnorm is waardoor België zich ten aanzien van een andere Staat volkenrechtelijk heeft verbonden.

B.6. Zoals de andere overeenkomsten tot het vermijden van de dubbele belasting heeft de Overeenkomst van 13 oktober 1977 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 recht.

B.7. Artikel 24 van de Overeenkomst van 13 oktober 1977 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.8. Het principe van de verrekening van het FGGB met de verschuldigde belasting bedoeld in de in het geding zijnde bepaling vindt zijn oorsprong in artikel 187 van het WIB 1964.

Artikel 187, eerste lid, van het WIB 1964 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 ».

Het in het geding zijnde artikel 285 van het WIB 1992 is ontstaan uit het vermelde artikel 187 van het WIB 1964, 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).

B.9. Uit wat voorafgaat volgt dat de wetgever van oordeel is geweest dat met de vennootschapsbelasting op ontvangen buitenlandse intresten een FGGB mag worden verrekend voor zover die intresten in het buitenland werden onderworpen aan een bronstaatheffing, en voor zover de desbetreffende intresten voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid in België worden gebruikt (artikel 285 van het WIB 1992). Het betreft in principe een relevante maatregel ten aanzien van de doelstelling om internationale dubbele belasting te voorkomen of te verzachten.

B.10. De in het geding zijnde bepalingen kunnen echter ertoe leiden dat een belastingplichtige Belgische vennootschap die intresten van Australische oorsprong ontvangt en in Australië een bronstaatheffing ondergaat, in België het aan haar toegekende FGGB niet kan verrekenen. Dit is met name het geval wanneer haar belastbare basis, voor het beschouwde belastbare jaar, onvoldoende is.

Die situatie vloeit voort uit het feit dat de Overeenkomst van 13 oktober 1977, door te voorzien in de mogelijkheid van een belasting bij de bron, met betrekking tot intresten (artikel 11), afwijkt van de - in België en in de meeste Europese landen traditionele - methode waarbij aan één van beide Staten het exclusieve recht wordt verleend om op bepaalde inkomsten belasting te heffen (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1979, nr. 182/2, pp. 1-2) en uit het feit dat het FGGB niet terugbetaalbaar (artikel 292 van het WIB 1992) noch overdraagbaar is (artikel 285 *juncto* artikel 292 van het WIB 1992).

B.11. Artikel 24, paragraaf (2), subparagraaf (b), van de Overeenkomst van 13 oktober 1977 preciseert dat zij wordt toegepast « onder de voorwaarden en volgens het tarief van [de Belgische] wetgeving ».

Het niet-overdraagbare en het niet-terugbetaalbare karakter van het FGGB, als gevolg van de artikelen 285 en 292 van het WIB 1992, vallen onder die voorwaarden.

Het staat aan het Hof na te gaan of met die internrechtelijke bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in acht worden genomen. Daarbij dient in aanmerking te worden genomen dat de voormelde grondwetsartikelen geen algemeen verbod op dubbele belasting omvatten (zie o.a. arrest nr. 27/2011 van 10 februari 2011, B.6, en arrest nr. 118/2012 van 10 oktober 2012, B.6.3).

B.12.1. Artikel 360 van het WIB 1992, luidens hetwelk « de voor een aanslagjaar verschuldigde belasting wordt gevestigd op de inkomsten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft verkregen », geeft uitvoering aan het beginsel van de annualiteit van de belasting.

De eisende partij voor de verwijzende rechter wijst erop dat andere belastingaftrekken, zoals de fiscale verliezen, de niet-gebruikte aftrekken voor risicokapitaal en de niet-gebruikte

afrekken van de regeling van de definitief belaste inkomsten, van hun kant wel degelijk kunnen worden overgedragen of terugbetaald wanneer de belastbare basis voor een bepaald fiscaal jaar ontoereikend is om ze daadwerkelijk te kunnen genieten.

De wetgever beschikt over een ruime beoordelingsbevoegdheid om, rekening houdend met de bijzondere doelstellingen die eigen zijn aan elke toegekende belastingaftrek, te bepalen welke aftrekken kunnen afwijken van de regel van de annualiteit van de belasting en in welke mate zij dat kunnen doen.

B.12.2. De verrekening van het FGBB met de verschuldigde belasting is geen element in de bepaling van het netto-inkomen dat de grondslag van de vennootschapsbelasting kan beïnvloeden. Zij kan dus niet nuttig met de door de eiseres voor de verwijzende rechter aangehaalde aftrekken worden vergeleken.

Luidens artikel 276 van het WIB 1992 is de verrekening van het FGBB een middel om de belasting te voldoen. Zij kan worden vergeleken met de andere middelen om de belasting te voldoen die bij titel VI van het WIB 1992 worden geregeld.

Afdeling V van hoofdstuk II van titel VI van het WIB 1992 bepaalt, in de artikelen 290 tot 295 ervan, de mate van verrekening van de onroerende voorheffing, de roerende voorheffing, het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting en het belastingkrediet.

In elk van die artikelen heeft de wetgever specifieke grenzen voor de verrekening vastgelegd, inclusief wat betreft het overdraagbare karakter of de mogelijkheid tot terugbetaling.

In de parlementaire voorbereiding van artikel 48, § 7, van het WIB 1964, dat aan de oorsprong ligt van de artikelen 290 tot 295 van het WIB 1992, wordt aangegeven :

« Bij deze paragraaf worden de maxima van de op de globale belasting aanrekenbare voorheffingen en de terugbetaling van het eventuele overschot vastgesteld.

Volgens het systeem van het oorspronkelijke ontwerp is noch de onroerende voorheffing, noch de roerende voorheffing, noch het forfaitaire bedrag der buitenlandse belasting voor een hoger bedrag aanrekenbaar op de globale belasting dan het evenredige gedeelte, overeenstemmend met de netto-inkomsten van elke categorie waarop zij betrekking hadden.

Het overschot boven dat evenredige bedrag is aan de belastingplichtigen, zo natuurlijke personen als vennootschappen, niet terugbetaalbaar » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/42, p. 199).

In dezelfde parlementaire voorbereiding wordt aangegeven « dat de terugbetaling van alle voorheffingen de Staat te veel zou [hebben gekost] » (*ibid.*, p. 34), dat het van belang was een overgangperiode tussen het vroegere en het nieuwe stelsel tot stand te brengen en dat de hervorming dan ook « als een normaal gevolg [zou] hebben, aanslagcijfers in te voeren die verschillen volgens de aard van de voorheffingen » (*ibid.*, p. 43).

De wetgever beschikt in fiscale aangelegenheden over een ruime beoordelingsbevoegdheid om rekening te houden met de kenmerken en de bijzondere doelstellingen van elk van de betrokken voorheffingen en belastingkredieten om de grenzen inzake verrekening te bepalen die zijn aangepast aan elk van de voorheffingen en andere middelen om de belasting te voldoen. Door niet toe te staan dat het FGGB wordt terugbetaald of overgedragen, kon de wetgever redelijkerwijze ervan uitgaan dat de verrekening ervan bestemd is om een belasting te compenseren die aan een ander land is betaald.

B.13. De eerste prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Wat de tweede prejudiciële vraag betreft

B.14. De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op de gelijke behandeling van twee categorieën van vennootschappen die zich, volgens de verwijzende rechter, in objectief verschillende situaties bevinden. De eerste categorie betreft de vennootschappen die voor het belastbaar tijdperk geen of een negatieve belastbare basis hebben; de tweede categorie betreft de vennootschappen die voor het belastbaar tijdperk een positieve belastbare basis hebben. Ten aanzien van beide categorieën van vennootschappen bepaalt artikel 37, derde lid, van het WIB 1992 dat het FGGB bij de netto-inkomsten van de roerende goederen en kapitalen dient te worden opgeteld, zonder een onderscheid te maken naar gelang van de effectieve verrekening ervan.

B.15. De inaanmerkingneming van het FGBB om de in de in het geding zijnde bepaling bedoelde belastbare basis te bepalen is ingevoerd bij artikel 29 van de wet van 7 december 1988 houdende hervorming van de inkomstenbelasting en wijziging van de met het zegel gelijkgestelde taksen, dat bepaalde :

« 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 ».

Bij de goedkeuring ervan werd het voormelde artikel 29 toegelicht als volgt :

« 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, p. 125).

In dezelfde zin bepaalt de omzendbrief nr. Ci.R9.Div/449.830 van 8 april 1993 dat voor de toepassing van artikel 37 van het WIB 1992 het bedrag van het FGBB « dat in aanmerking moet worden genomen [...] het bedrag [is] dat werkelijk is verrekend overeenkomstig de verdragsbepalingen. Dit is in overeenstemming met de logica die aan de grondslag lag van de bruteringswet van het FGBB door de wet van 07.12.1988, met name dat alle bestanddelen die werkelijk zijn verrekend met de verschuldigde belasting tenslotte worden opgenomen in de belastbare netto-inkomsten ». Niettegenstaande die omzendbrief is opgevat als een onderrichting met betrekking tot het opnemen van het FGBB in de belastbare basis wanneer overeenkomsten tot het voorkomen van dubbele belasting voorzien in de verrekening van belastingen die niet werkelijk in het buitenland zijn geheven, belet niets die redenering toe te passen op een effectief betaalde bronbelasting, die als FGBB niet daadwerkelijk kon worden verrekend. Daaruit volgt dat enkel voor zover een FGBB effectief is verrekend, die FGBB, overeenkomstig artikel 37, derde lid, van het WIB 1992, kan worden opgenomen in de netto-inkomsten van de roerende goederen.

B.16. Uit het voorgaande vloeit voort dat in de interpretatie van de verwijzende rechter dat het bedrag van het FGBB dat niet werkelijk is kunnen worden verrekend met de verschuldigde belasting overeenkomstig de verdragsbepalingen, dient te worden opgeteld bij de netto-inkomsten van roerende goederen en kapitalen, de prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord. In de interpretatie dat enkel het bedrag van het werkelijk verrekende FGBB dient te worden opgeteld bij de netto-inkomsten van roerende goederen en kapitalen bestaat de door de verwijzende rechter opgeworpen gelijke behandeling niet en dient de prejudiciële vraag ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

1. De artikelen 285 en 292 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

2. - In de interpretatie dat het bedrag van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting dat niet werkelijk is kunnen worden verrekend met de verschuldigde belasting overeenkomstig de verdragsbepalingen dient te worden opgeteld bij de netto-inkomsten van roerende goederen en kapitalen, schendt artikel 37, derde lid, van hetzelfde Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

- In de interpretatie dat enkel het bedrag van het werkelijk verrekende forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting dient te worden opgeteld bij de netto-inkomsten van roerende goederen en kapitalen, schendt artikel 37, derde lid, van hetzelfde Wetboek de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 29 januari 2014.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt