# Grondwettelijk Hof (Arbitragehof): Arrest van 29 Januari 2014 (België). RG 14/2014

* Datum : 29-01-2014
* Taal : Nederlands
* Sectie : Rechtspraak
* Bron : Justel N-20140129-6
* Rolnummer : 14/2014

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 60bis 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 ? ».
(...)
III. In rechte
(...)
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 219bis ».
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 FGBB over te dragen naar een later belastbaar tijdperk.
Daarnaast volgt uit artikel 292, eerste lid, van het WIB 1992 dat het niet-verrekenbare FGBB 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 FGBB 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 FGBB 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 FGBB 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 FGBB 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 FGBB 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 FGBB, 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 aftrekken 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 overgangsperiode 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 FGBB 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 FGBB 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 brutering van het FBB 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,
P.-Y. Dutilleux
De voorzitter,
M. Bossuyt