

Rolnummer 5314
Arrest nr. 7/2014 van 23 januari 2014

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 174/1 en 313 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals gewijzigd bij de artikelen 28 en 33 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, en, bijkomstig, van de artikelen 25 tot 38 van dezelfde wet, ingesteld door Guy Kleynen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters J. Spreutels en A. Alen, 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 voorzitter J. Spreutels,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 17 februari 2012 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 20 februari 2012, heeft Guy Kleynen, wonende te 1150 Brussel, Albatroslaan 17, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 174/1 en 313 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992), zoals gewijzigd bij de artikelen 28 en 33 van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, en, bijkomstig, van de artikelen 25 tot 38 van dezelfde wet (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 30 december 2011, vierde editie).

De vordering tot schorsing van de voormelde artikelen 174/1 en 313, ingesteld door dezelfde verzoekende partij, is verworpen bij het arrest nr. 56/2012 van 19 april 2012, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 14 augustus 2012.

Bij tussenarrest nr. 18/2013 van 21 februari 2013, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 3 april 2013, heeft het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie :

« Moeten de artikelen 56 en 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en de artikelen 36 en 41 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte in die zin worden geïnterpreteerd dat zij een lidstaat niet toelaten een regeling in te voeren en te handhaven volgens welke door niet-ingezetenen uitbetaalde interesten hoger worden belast doordat een belastingvrijstelling of een lager belastingtarief uitsluitend voor door Belgische banken uitbetaalde interesten wordt toegepast ? ».

Bij schrijven van de griffie van het Hof van Justitie van de Europese Unie ontvangen op 21 juni 2013 werd aan het Hof gevraagd om aan het Hof van Justitie van de Europese Unie mee te delen of het, in het licht van het arrest dat het Hof van Justitie van de Europese Unie op 6 juni 2013 in de zaak C-383/10 heeft gewezen, zijn prejudiciële verwijzing wenste te handhaven.

Bij beschikking van 2 juli 2013 heeft het Hof de prejudiciële vraag ingetrokken die het bij het voormelde arrest nr. 18/2013 aan het Hof van Justitie van de Europese Unie had gesteld.

Bij beschikking van de voorzitter van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 15 juli 2013 werd de zaak C-99/13 in het register van het Hof van Justitie doorgehaald.

Bij beschikking van 10 oktober 2013 heeft het Hof de dag van de terechtzitting bepaald op 12 november 2013, na de partijen te hebben uitgenodigd om, in een uiterlijk op 5 november 2013 in te dienen aanvullende memorie, waarvan ze een kopie laten toekomen aan de andere partijen binnen dezelfde termijn, hun eventuele opmerkingen te formuleren naar aanleiding van, enerzijds, de aanneming van de programmawet van 27 december 2012, die met name de artikelen 174/1 en 313 van het WIB 1992 wijzigt, en, anderzijds, het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 6 juni 2013 in de zaak C-383/10.

De Ministerraad heeft een aanvullende memorie ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 12 november 2013 :

- is verschenen : B. Druart, adviseur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers T. Giet en L. Lavrysen verslag uitgebracht;
- is de voornoemde partij 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. *In rechte*

- A -

A.1.1. De Ministerraad geeft aan dat het zevende middel, waarover het Hof een vraag heeft gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (arrest nr. 18/2013 van 21 februari 2013) en dat het thans moet onderzoeken, betrekking heeft op de artikelen 27, 6°, 28 en 29, 6°, van de bestreden wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, die respectievelijk een artikel 171, 3^o*quinquies*, in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992) (heffing van 15 pct. op de inkomsten uit spaardeposito's boven de limieten bedoeld in artikel 21, 5°, van hetzelfde Wetboek) en een artikel 174/1 (uitsluiting van die inkomsten van de onderwerping aan de bijkomende heffing waarin die bepaling voorziet) invoegen en artikel 269, eerste lid, van hetzelfde Wetboek (vaststelling op 15 pct. van de roerende voorheffing met betrekking tot die inkomsten) wijzigen.

A.1.2. De Ministerraad voert aan dat artikel 29, 6°, van de bestreden wet geen gevolgen heeft gehad en er geen zal hebben omdat, zelfs vóór de programmawet van 27 december 2012, artikel 53, 2°, van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen artikel 269, eerste lid, 5°, van het WIB 1992 heeft vervangen door een bepaling die, krachtens artikel 59, vijfde lid, van dezelfde wet, net als het bestreden artikel 29, 6°, van toepassing is op de interesten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2012. Het beroep is dus zonder voorwerp geworden wat die laatste bepaling betreft.

A.1.3. Hij zet uiteen dat, krachtens artikel 53, 2°, van de voormelde wet van 13 december 2012, de voormelde inkomsten uit spaardeposito's worden getroffen door een roerende voorheffing van 15 pct., in zoverre zij, voor die welke zijn betaald of toegekend aan natuurlijke personen, hoger liggen dan de in artikel 21, 5°, van het WIB 1992 vastgestelde limieten (artikel 269, 5°, van het WIB 1992). Aangezien die bepaling niet het voorwerp heeft uitgemaakt van een beroep tot vernietiging zal zij van toepassing blijven, ook al zou het Hof artikel 27, 6°, van de voormelde wet vernietigen, dat voorziet in de afzonderlijke belasting van de inkomsten uit spaardeposito's in zoverre zij hoger liggen dan de voormelde limieten. Indien die bepaling wordt vernietigd, zou de roerende voorheffing verschuldigd blijven op grond van artikel 269, maar in plaats van te worden belast tegen het afzonderlijke tarief, zouden de voormelde inkomsten worden gevoegd bij de andere inkomsten voor de gezamenlijke belasting van alle inkomsten van de belastingplichtigen.

A.2. De Ministerraad geeft aan dat de programmawet van 27 december 2012, die opnieuw de artikelen 171 en 269 van het WIB 1992 wijzigt, erin voorziet dat de interesten uit de spaardeposito's die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2013, worden belast tegen het tarief van 15 pct. in zoverre zij hoger liggen dan de voormelde limiet die is vastgesteld bij artikel 21, 5°, van het Wetboek, en in dezelfde mate het voorwerp uitmaken van een roerende voorheffing, voor die welke de natuurlijke personen genieten. Diezelfde wet wijzigt artikel 174/1 van het WIB 1992 niet, maar heft het op vanaf 1 januari 2013. De bijzondere heffing waarin die bepaling voorziet, was in elk geval niet van toepassing op de inkomsten uit spaardeposito's bedoeld in artikel 21, 5°, van het WIB 1992, ook al werden die inkomsten in aanmerking genomen om het nettobedrag te bepalen vanaf hetwelk de bijkomende heffing van toepassing was.

Hij is van mening dat de programmawet van 27 december 2012 dus geen enkel gevolg heeft voor de in het zevende middel bekritiseerde bepalingen.

A.3. De Ministerraad merkt op dat artikel 313 van het WIB 1992, gewijzigd bij de bestreden wet, geen deel uitmaakt van de in het zevende middel bekritiseerde bepalingen. Het maakte een einde aan de vrijstelling van aangifte van de roerende inkomsten waarop een roerende voorheffing aan de bron is ingehouden, en is opnieuw gewijzigd bij de voormelde wet van 27 december 2012 om de vroegere regels opnieuw in de praktijk in te voeren vanaf 1 januari 2013. De tussen 1 januari en 31 december 2012 geïnde inkomsten moeten niet worden aangegeven, op voorwaarde dat het totaalbedrag van de door de belastingplichtige ontvangen roerende inkomsten geen aanleiding kan geven tot de bijkomende heffing van 4 pct. overeenkomstig artikel 174/1, § 1 (artikel 88 van de programmawet van 27 december 2012 dat artikel 313 vervangt dat is gewijzigd bij de wet van 28 december 2011 en artikel 96, eerste lid, van dezelfde programmawet). De anonimiteit is in de praktijk dus nooit afgeschaft. Voor het overige is het niet de regel van de vrijstelling van aangifte of van de anonimiteit die door het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 6 juni 2013 is bekritiseerd.

A.4. Volgens de Ministerraad keurt dat arrest de vrijstellingsregeling voor de daarin beoogde spaardeposito's af. Om een rechtvaardigingsgrond voor de vrijstellingsmaatregel bestaande in een doel van bestrijding van fraude en internationale belastingontwijking af te wijzen, stelt het Hof van Justitie van de Europese Unie vast dat dat risico in een louter intern kader bestaat en voegt het eraan toe dat, aangezien de belastingplichtigen de anonimiteit ten aanzien van de interesten van een Belgische spaarrekening genieten, het voor hen zou volstaan hun spaartegoeden toe te vertrouwen aan verschillende banken (arrest, punt 62). Het Hof van Justitie van de Europese Unie besluit daaruit dat het risico van fraude of misbruik inherent is aan de vrijstellingsregeling zelf. Door de prejudiciële vraag in te trekken die het had gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie in zijn arrest nr. 18/2013, geeft het Hof toe dat het Europees recht het niet mogelijk maakt een regeling in te voeren en te handhaven die een hogere belasting vestigt van de door de niet-ingezeten banken betaalde interesten door de toepassing van een fiscale vrijstelling of een lagere aanslagvoet uitsluitend op de door de Belgische banken betaalde interesten. Blijkbaar moet dus worden aangenomen dat de artikelen 27, 6°, 29, 6°, en, in zoverre het betrekking heeft op artikel 174/1, § 1, vierde lid, van het WIB 1992, artikel 28 van de bestreden wet de artikelen 10 en 172 van de Grondwet schenden, met dien verstande dat, zoals reeds is gezegd, het beroep zonder voorwerp is geworden ten aanzien van artikel 29, 6°. Gelet ook op het feit dat artikel 21, 5°, van het WIB 1992 niet vernietigbaar is en het in dat opzicht aan de wetgever staat het Belgisch recht in overeenstemming te brengen met het Europees recht naar aanleiding van het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie, rijst de vraag of artikel 27, 6°, van de wet van 28 december 2011 rechtstreeks en zonder voorbehoud dient te worden vernietigd dan wel of het Hof gebruik zou kunnen maken van de mogelijkheid waarover het beschikt om toepassing te maken van artikel 8, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof.

A.5. De Ministerraad merkt in dat opzicht op dat de procedure wegens niet-nakoming van een Staat, die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie, gelijkenissen vertoont met een wettigheidscontentieux en dat het arrest een declaratoir karakter heeft : het kan de Staat niet veroordelen tot een schadevergoeding, noch de nationale regel vernietigen of ongeldig verklaren, noch maatregelen voorschrijven die de in gebreke gebleven Staat dient te nemen. Het arrest kan weliswaar de Staat duidelijkheid verschaffen over de maatregelen die moeten worden genomen om een einde aan de niet-nakoming te maken; het moet, volgens een vaste rechtspraak, het voorwerp uitmaken van een tenuitvoerlegging binnen zo kort mogelijke termijnen en het brengt de interne rechter ertoe, krachtens het beginsel van de voorrang van het Europees recht, de door het Hof van Justitie afgekeurde bepaling buiten toepassing te laten.

Indien het Hof artikel 27, 6°, van de bestreden wet zou vernietigen, dan zou zijn beslissing stuiten op het beginsel van rechtszekerheid, vermits die ertoe zou leiden de inkomsten uit de spaardeposito's bedoeld in artikel 21, 5°, van het WIB 1992 die hoger zouden liggen dan de belastingvrije som, te belasten tegen een tarief dat kan variëren van 25 tot 50 pct. (artikel 130 van het WIB 1992) en dit vanaf 1 januari 2012 (datum van inwerkingtreding van de artikelen 25 tot 37 van de wet van 28 december 2011, artikel 38). Bovendien zou die situatie schadelijke gevolgen met zich kunnen meebrengen voor de toekenning van bepaalde sociale voordelen die steunen op een maximumbedrag van de gezamenlijk belastbare inkomsten die die roerende inkomsten zouden omvatten, terwijl die niet worden geacht te worden meegerekend bij het beoordelen van de inkomsten van de burgers. Een vernietiging zonder meer van de in het geding zijnde bepaling zou de fiscale en sociale situatie van de burger met retroactieve werking wijzigen : de belastbare periode in kwestie is afgesloten en een dergelijke beslissing zou afbreuk doen aan het beginsel van de annualiteit van de belasting.

De Ministerraad vraagt het Hof dus, indien het het voormelde artikel 27, 6°, vernietigt, de gevolgen ervan definitief te handhaven totdat de wetgever optreedt om de overeenstemming van het Belgisch recht met het Europees recht te herstellen. Er is voorzien dat dit gebeurt in een wet die vóór het einde van het jaar 2013 zou moeten worden aangenomen.

A.6. Ten aanzien van artikel 28 van de bestreden wet voert de Ministerraad aan dat een vernietiging van de woorden «en de in artikel 171, 3°*quinquies*, bedoelde inkomsten uit spaardeposito's» in artikel 174/1, § 1, vierde lid, ingevoegd bij het voormelde artikel 28, tot gevolg zou hebben de interesten uit spaardeposito's te onderwerpen aan de bijkomende heffing, hetgeen opnieuw een schending van het beginsel van rechtszekerheid, administratieve moeilijkheden en onevenredige gevolgen voor de spaarders met zich zou meebrengen.

Hij vraagt bijgevolg eveneens aan het Hof, in geval van de vernietiging van de hiervoor weergegeven woorden, de gevolgen ervan definitief te handhaven van 1 januari tot 31 december 2012.

- B -

B.1.1. Uit het arrest nr. 18/2013 van 21 februari 2013 blijkt dat het Hof nog uitspraak moet doen over het zevende middel, waarin de verzoekende partij aanvoert dat de artikelen 171, 3°*quinquies*, 174/1, § 1, vierde lid, en 269, eerste lid, 5°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), respectievelijk gewijzigd, ingevoegd en gewijzigd bij de artikelen 27, 6°, 28 en 29, 6°, van de bestreden wet, in strijd zouden zijn met de artikelen 10 en 172 van de Grondwet en met de artikelen 56 en 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), in zoverre zij een verschil in behandeling invoeren onder verkrijgers van roerende inkomsten naargelang die inkomsten al dan niet voortkomen uit spaardeposito's : de bestreden bepalingen onderwerpen het niet-vrijgestelde deel van de inkomsten uit die spaardeposito's bij alleen de Belgische banken immers aan een heffing van 15 pct. die niet wordt verhoogd, in tegenstelling tot die welke de andere bij de bestreden wet bedoelde inkomsten treffen. De Europese Commissie heeft voor het Hof van Justitie van de Europese Unie echter een procedure wegens niet-nakoming tegen België (C-383/10) ingesteld omdat het vrijgestelde deel van de inkomsten uit spaardeposito's in strijd zou zijn met de artikelen 56 en 63 van het VWEU, zodat de situatie die daaruit voortvloeide door de bestreden bepaling wordt verergerd.

B.1.2. De artikelen 171, 174/1, § 1, en 269, eerste lid, van het WIB 1992, in de versie die de bestreden wet eraan heeft gegeven, bepalen :

Artikel 171

« In afwijking van de artikelen 130 tot 168, zijn afzonderlijk belastbaar, behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting betreffende de andere inkomsten, meer bedraagt dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de even vermelde artikelen op het geheel van de belastbare inkomsten :

[...]

2°*bis* tegen een aanslagvoet van 15 pct., de inkomsten van roerende goederen en kapitalen die geen interest en geen dividenden zijn en de in artikel 90, 5° tot 7°, bedoelde diverse inkomsten;

2°*ter* tegen een aanslagvoet van 21 pct. :

a) de in artikel 269, eerste lid, 1°*bis*, bedoelde interest;

b) de in artikel 269, tweede lid en derde lid, bedoelde dividenden;

c) de uitkeringen die worden aangemerkt als dividenden in artikel 186, in geval van verkrijging van eigen aandelen door een binnenlandse of buitenlandse vennootschap;

[...]

3°*quinquies* tegen een aanslagvoet van 15 pct., de in artikel 21, 5°, bedoelde inkomsten uit spaardeposito's, in zoverre zij meer bedragen dan de in de bepaling onder 5° van dat artikel bepaalde grenzen;

[...] ».

Artikel 174/1, § 1

« Er wordt uitsluitend in het voordeel van de Staat een bijkomende heffing op roerende inkomsten ingevoerd, gelijkgesteld met de personenbelasting, ten laste van de belastingplichtigen die interesten en dividenden ontvangen waarvan het totale netto bedrag hoger is dan 13.675 euro.

Deze heffing wordt vastgelegd op 4 pct. van het deel van de dividenden en interesten bedoeld in artikel 17, § 1, 1° en 2°, dat het totale netto bedrag van 13.675 euro overschrijdt.

Het netto bedrag van het inkomen wordt bepaald overeenkomstig artikel 22, § 1.

De dividenden en interesten onderworpen aan een tarief van 10 of 25 pct. en de in artikel 171, 3°*quinquies*, bedoelde inkomsten uit spaardeposito's worden niet onderworpen aan deze heffing.

Om te beoordelen of de grens van 13.675 euro is overschreden, worden in eerste instantie de dividenden en interesten waarop de heffing niet van toepassing is, in aanmerking genomen. De dividenden bedoeld in artikel 171, 2°, *f*, moeten evenwel niet worden meegerekend ».

Artikel 269, eerste lid

« De aanslagvoet van de roerende voorheffing is vastgesteld :

1° op 15 pct. voor inkomsten van roerende goederen en kapitalen die geen interest en dividenden zijn, alsmede voor diverse inkomsten als vermeld in artikel 90, 5° tot 7°;

1°*bis* op 21 pct. voor de interest andere dan deze bedoeld in de bepalingen onder 4° en 5°;

[...]

5° op 15 pct. voor de in artikel 21, 5°, bedoelde inkomsten uit spaardeposito's, in zoverre zij meer bedragen dan de in de bepaling onder 5° van dat artikel bepaalde grenzen ».

B.2.1. De bestreden bepalingen hebben tot doel de roerende voorheffing op de dividenden en interesten die daarin worden beoogd en die met name niet het niet-vrijgestelde gedeelte van de spaardeposito's omvatten (artikel 171, 3°*quinquies*, van het WIB 1992, gewijzigd bij artikel 27, 6°, van de bestreden wet), te verhogen van 15 tot 21 pct.

B.2.2. Zij hebben eveneens tot doel een bijkomende heffing van 4 pct. te vestigen ten laste van de belastingplichtigen die dividenden en interesten innen voor een waarde die hoger ligt dan het bij de wet vastgestelde bedrag, op het deel daarvan boven dat bedrag. De inkomsten uit spaardeposito's zijn niet onderworpen aan de bijkomende heffing, maar de interesten van de spaardeposito's boven de grens bepaald in artikel 171, 3°*quinquies*, van het WIB 1992 worden in aanmerking genomen om te bepalen of het bedrag waarboven de heffing verschuldigd is, is bereikt (artikel 174/1, § 1, ingevoegd bij artikel 28 van de bestreden wet).

B.3.1. De verzoekende partij heeft geen beroep tot vernietiging ingesteld tegen de bepalingen van de programmawetten van 29 maart 2012 (*Belgisch Staatsblad* van 6 april 2012), van 22 juni 2012 (*Belgisch Staatsblad* van 28 juni 2012), van 13 december 2012 (*Belgisch Staatsblad* van 20 december 2012) en van 27 december 2012 (*Belgisch Staatsblad* van 31 december 2012), die verschillende bepalingen hebben gewijzigd die het voorwerp uitmaakten van het beroep en die, inzonderheid wat het zevende middel betreft, artikel 269, eerste lid, 5°, van het WIB 1992 (artikel 53 van de wet van 13 december 2012, van toepassing

op de inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2012, en artikel 84 van de wet van 27 december 2012, van toepassing op de inkomsten toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2013) hebben vervangen. Die bepaling voorzag erin dat de roerende voorheffing 15 pct. bedroeg voor het niet-vrijgestelde deel van de inkomsten uit de spaardeposito's bij Belgische financiële instellingen.

B.3.2. Het onderwerp van het beroep is derhalve beperkt, ten aanzien van de in het zevende middel beoogde bepalingen, tot die bepalingen die nog steeds van kracht zijn en niet zijn gewijzigd, namelijk artikel 171, 3^o *quinquies*, van het WIB 1992, dat de aanslagvoet op het niet-vrijgestelde deel van de inkomsten uit spaardeposito's bij Belgische financiële instellingen vaststelt op 15 pct., en artikel 174/1, § 1, vierde lid, dat de voormelde inkomsten niet onderwerpt aan de bij de bestreden wet ingevoerde bijkomende heffing.

B.4. Bij zijn arrest van 6 juni 2013 (zaak C-383/10) heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie, naar aanleiding van een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 258 van het VWEU, uitspraak gedaan over de belastingvrijstelling die uitsluitend geldt voor door Belgische banken betaalde interesten. Het heeft geoordeeld :

« 39. Met deze grief voert de Commissie in de eerste plaats aan dat het Koninkrijk België de krachtens artikel 56 VWEU op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

40. Vooraf moet eraan worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten behoren, maar dat deze niettemin verplicht zijn deze bevoegdheid in overeenstemming met het recht van de Unie uit te oefenen (zie arrest van 19 juli 2012, A, C-48/11, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punt 16 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41. Tevens zij benadrukt dat bankdiensten diensten in de zin van artikel 57 VWEU zijn en dat artikel 56 VWEU in de weg staat aan de toepassing van een nationale regeling die de mogelijkheid voor een dienstverrichter om daadwerkelijk van de vrijheid van dienstverrichting gebruik te maken, zonder objectieve rechtvaardiging beperkt (zie in die zin arrest van 30 januari 2007, *Commissie/Denemarken*, C-150/04, *Jurispr.* blz. I-1163, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42. In de optiek van de eenheidsmarkt en om de verwezenlijking van de doelstellingen daarvan mogelijk te maken, verzet artikel 56 VWEU zich tegen de toepassing van een nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten moeilijker wordt dan het verrichten van diensten binnen één enkele lidstaat (zie arrest *Commissie/Denemarken*, reeds aangehaald, punt 38).

43. Verder blijkt uit vaste rechtspraak van het Hof dat artikel 56 VWEU met name in de weg staat aan een nationale regeling die ertoe leidt dat de werkzaamheden van een dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd en aldaar rechtmatig soortgelijke diensten verricht, worden verboden of meer belemmerd (zie arrest van 5 juli 2007, *Commissie/België*, C-522/04, *Jurispr.* blz. I-5701, punt 38).

44. *In casu* dient te worden opgemerkt dat de *in casu* aan de orde zijnde wetgeving een belastingregeling voor interesten uit een spaardeposito invoert die verschilt naargelang de interesten worden betaald door een bank die wel of niet in België is gevestigd. Dat verschil in behandeling vindt, volgens de Belgische regering, zijn verklaring in met name de onmogelijkheid om in beide gevallen dezelfde regeling toe te passen teneinde een dubbele vrijstelling te voorkomen wanneer de belastingplichtige tegelijk in België en in een andere lidstaat een spaardeposito aanhoudt.

45. Dus dient te worden nagegaan of deze wettelijke regeling belemmeringen van de vrijheid van dienstverrichting oplevert en of, in voorkomend geval, deze belemmeringen kunnen worden gerechtvaardigd door de gronden waarop de Belgische regering zich beroept.

46. In dit verband zij vastgesteld dat de Belgische regering in haar verweerschrift het bestaan van een belemmering van deze vrijheid niet ontkent.

47. Voorts zij opgemerkt dat de betrokken Belgische wettelijke regeling tot gevolg heeft dat Belgische ingezetenen worden ontmoedigd om gebruik te maken van de diensten van een in een in andere lidstaat gevestigde bank en om een spaarrekening bij een niet in België gevestigde bank te openen of aan te houden, aangezien de door deze bank betaalde interesten niet in aanmerking kunnen komen voor de betrokken belastingvrijstelling wanneer deze banken niet op het Belgische grondgebied zijn gevestigd. Bovendien kan deze regeling houders van een spaarrekening bij een in België gevestigde bank, die dus deze vrijstelling genieten, ervan afhouden hun rekening over te brengen naar een in een andere lidstaat gevestigde bank.

48. Derhalve moet worden vastgesteld dat de betrokken regeling een door artikel 56, lid 1, VWEU in beginsel verboden belemmering van de vrijheid van dienstverrichting oplevert.

49. Uit vaste rechtspraak volgt dat nationale maatregelen die de uitoefening van de door het Verdrag gewaarborgde fundamentele vrijheden kunnen belemmeren of minder aantrekkelijk kunnen maken, niettemin toelaatbaar kunnen zijn indien zij een doel van algemeen belang nastreven, geschikt zijn om de verwezenlijking daarvan te waarborgen en niet verder gaan dan noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken (zie met name arrest van 12 juli 2012, *Commissie/Spanje*, C-269/09, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punt 62 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

50. Dus dient te worden onderzocht of de vastgestelde belemmering kan worden gerechtvaardigd door het enige doel van algemeen belang waarop het Koninkrijk België zich uitdrukkelijk beroept, namelijk de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

51. Aangaande deze rechtvaardiging dient vooraf te worden vastgesteld dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen een beperking van de fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (zie in die zin met name arrest *X en Passenheim-van Schoot*, reeds aangehaald, punt 45).

52. Met betrekking tot de onmogelijkheid om gebruik te maken van de instrumenten van de Unie inzake wederzijdse bijstand die met name wordt gewaarborgd door richtlijn 77/799, dient te worden vastgesteld dat de mechanismen voor wederzijdse bijstand tussen de autoriteiten van de lidstaten voldoende zijn om een lidstaat in staat te stellen om de waarheidsgetrouwheid van de aangiften van de belastingplichtigen betreffende hun in een andere lidstaat gerealiseerde inkomsten te controleren (zie in die zin arrest van 29 november 2010, *Nationale Grid Indus*, C-371/10, nog niet gepubliceerd in de *Jurisprudentie*, punt 78, en arrest *Commissie/Spanje*, reeds aangehaald, punt 68).

53. Evenwel valt niet uit te sluiten dat voornoemd samenwerkingsinstrument in de praktijk niet altijd op bevredigende wijze en feilloos functioneert. Toch kunnen de lidstaten zich niet beroepen op eventuele moeilijkheden bij de inzameling van de noodzakelijke inlichtingen of op eventuele tekortkomingen in de samenwerking tussen hun belastingdiensten ter rechtvaardiging van de beperking van de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden (zie in die zin arrest van 4 maart 2004, *Commissie/Frankrijk*, C-334/02, *Jurispr.* blz. I-2229, punt 33, en arrest *Commissie/Spanje*, reeds aangehaald, punt 72).

54. Niets belet de betrokken belastingautoriteiten immers, van de belastingplichtige de bewijzen te verlangen die zij noodzakelijk achten voor de correcte vaststelling van de betrokken belastingen, en in voorkomend geval de gevraagde vrijstelling te weigeren wanneer deze bewijzen niet worden geleverd (zie met name arrest van 11 oktober 2007, *ELISA*, C-451/05, *Jurispr.* blz. I-8251, punt 95 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55. In deze context stelt de Belgische regering dat het Hof in het arrest *X en Passenheim-van Schoot*, reeds aangehaald, de rechtvaardigingsgrond in verband met de ontoereikende doeltreffendheid van dat samenwerkingsinstrument heeft aanvaard.

56. Dienaangaande zij opgemerkt dat het Hof in dat arrest heeft geoordeeld dat de toepassing van een verlengde navorderingstermijn ingeval het vermoeden bestaat dat in een andere lidstaat aangehouden belastbare tegoeden worden verzwegen, was gerechtvaardigd door de doelstelling om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen en belastingfraude te bestrijden.

57. *In casu* zou de Belgische belastingadministratie voor door de belastingplichtige aangegeven inkomsten echter geen moeilijkheden moeten ondervinden om de met betrekking tot deze uit een andere lidstaat afkomstige inkomsten noodzakelijke inlichtingen te verkrijgen.

58. Zoals de Belgische regering in haar verweerschrift opmerkt, bestaat bovendien voor door de belastingplichtige aan te geven inkomsten uit buitenlandse spaarrekeningen ook een regeling voor informatie-uitwisseling op grond van richtlijn 2003/48.

59. Derhalve beschikt de Belgische belastingadministratie over een wettelijk instrument, waarvan de doeltreffendheid niet ter discussie staat, om informatie over het bestaan van buitenlandse roerende inkomsten te verkrijgen en is zij dus in staat deze inkomsten te belasten.

60. Uit het voorgaande volgt dat de rechtvaardiging die verband houdt met de ontoereikendheid van de samenwerkingsinstrumenten op het niveau van de Unie, niet kan worden aanvaard.

61. Aangaande het risico van een dubbele vrijstelling en dus, impliciet, de rechtvaardiging van de betrokken wettelijke regeling door de doelstelling van bestrijding van belastingfraude en -ontwijking, zij eraan herinnerd dat het Hof deze doelstelling als rechtmatig heeft erkend (zie in die zin met name arrest van 7 april 2011, *Commissie/Portugal*, C-20/09, *Jurispr.* blz. I-2637, punt 60 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

62. Zoals de Commissie terecht heeft opgemerkt, bestaat dat risico eveneens ingeval een belastingplichtige twee of meer spaarrekeningen bij een in België gevestigde bank en dus in een zuiver binnenlandse context aanhoudt. Aangezien de belastingplichtigen voor interesten uit een Belgische spaarrekening anonimiteit genieten, volstaat het dat de belastingplichtige, wil hij meermaals voor de litigieuze vrijstelling in aanmerking komen, zijn spaargeld bij verschillende banken plaatst. Het risico van fraude of misbruik, waarop de Belgische regering zich beroept, is dus inherent aan de nationale vrijstellingsregeling en niet afhankelijk van het bestaan van een grensoverschrijdende factor.

63. Zelfs al zou de betrokken nationale regeling geschikt zijn om de verwezenlijking te waarborgen van de doelstelling die erin bestaat de doeltreffendheid van de fiscale controles waarborgen en met name belastingfraude en -ontwijking te bestrijden, dient bovendien te worden vastgesteld dat deze regeling verder gaat dan noodzakelijk is om de nagestreefde doelstelling te bereiken.

64. Volgens vaste rechtspraak kan de bestrijding van belastingfraude immers slechts als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard indien zij is gericht tegen zuiver kunstmatige constructies die tot doel hebben de belastingwet te omzeilen, wat elk algemeen vermoeden van fraude uitsluit. Een algemeen vermoeden van belastingfraude of -ontwijking volstaat dus niet als rechtvaardigingsgrond voor een fiscale maatregel die afbreuk doet aan de door het Verdrag nagestreefde doelstellingen (zie in die zin arrest van 28 oktober 2010, *Etablissements Rimbaud*, C-72/09, *Jurispr.* blz. I-10659, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak). *In casu* voorkomt de betrokken nationale regeling evenwel niet alleen belastingfraude en -ontwijking, maar zij verhindert ook de rechtmatige uitoefening van de vrijheid van dienstverrichting wanneer de belastingplichtigen aantonen dat zij niet ernaar streven, fraude te plegen.

65. Hieruit volgt dat de Belgische regering minder beperkende maatregelen had kunnen nemen om het doel van bestrijding van belastingfraude te bereiken.

66. Dat de betrokken wettelijke regeling gerechtvaardigd is door de noodzaak om belastingfraude en -ontwijking te voorkomen in het kader van de waarborging van de doeltreffendheid van de fiscale controles, kan dus niet worden aanvaard.

67. Aangaande - ten slotte - de rechtvaardiging dat wanneer een belastingplichtige voor een spaarrekening bij een buiten België gevestigde bank ten onrechte een vrijstelling heeft genoten, hij de voorheffing moet betalen zonder mogelijkheid van civielrechtelijk verhaal op de buitenlandse bank, kan worden volstaan met de vaststelling dat de Belgische regering niet heeft aangetoond in welk opzicht haar streven naar een billijke verdeling van de civielrechtelijke aansprakelijkheid over de belastingplichtigen en de betrokken banken een

rechtvaardiging zou kunnen zijn voor de toepassing van een maatregel als die *in casu*, waarmee wordt beoogd de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen.

68. Derhalve kan deze rechtvaardigingsgrond voor de bestreden wettelijke regeling niet worden aanvaard.

69. Hieruit volgt dat de beperking van de vrijheid van dienstverrichting als gevolg van de toepassing van de bestreden nationale regeling, volgens welke uitsluitend door een in België gevestigde bank betaalde interesten een belastingvrijstelling genieten met uitzondering van de interesten betaald door een in een andere lidstaat gevestigde bankinstelling, niet kan worden gerechtvaardigd door de doelstellingen die het Koninkrijk België aanvoert, en evenmin aan het evenredigheidsvereiste voldoet.

70. In de tweede plaats stelt de Commissie dat het Koninkrijk België als gevolg van de bestreden Belgische regeling tevens de verplichtingen niet nakomt die op hem rusten krachtens artikel 36 EER-Overeenkomst, betreffende de vrijheid van dienstverrichting.

71. Deze bepaling van de EER-Overeenkomst is analoog aan die van artikel 56 VWEU, zodat de overwegingen in de punten 40 tot en met 69 van het onderhavige arrest betreffende dat artikel in beginsel ook gelden voor het overeenkomstige artikel van de EER-Overeenkomst.

72. Evenwel dient te worden vastgesteld dat de Belgische regering enkel met betrekking tot artikel 56 VWEU een rechtvaardigingsgrond aanvoert. Aangezien deze regering geen specifieke rechtvaardigingsgrond met betrekking tot artikel 36 EER-Overeenkomst aanvoert, moet bijgevolg worden aangenomen dat ook artikel 36 EER-Overeenkomst zich verzet tegen de bestreden nationale regeling.

Vrij verkeer van kapitaal

73. De Commissie verzoekt het Hof bovendien vast te stellen dat het Koninkrijk België de uit artikel 63 VWEU en artikel 40 EER-Overeenkomst voortvloeiende verplichtingen niet is nagekomen.

74. Aangezien de bepalingen van het Verdrag en van de EER-Overeenkomst betreffende de vrijheid van dienstverrichting zich verzetten tegen de litigieuze regeling, behoeft deze regeling niet afzonderlijk aan artikel 63 VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst inzake het vrije verkeer van kapitaal te worden getoetst (zie naar analogie arrest *Commissie/België*, reeds aangehaald, punt 79).

75. Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat het Koninkrijk België, door de invoering en instandhouding van een regeling waarbij door niet-ingezeten banken betaalde interesten discriminatoir worden belast als gevolg van de toepassing van een belastingvrijstelling die uitsluitend geldt voor door ingezeten banken betaalde interesten, de krachtens artikel 56 VWEU en artikel 36 EER-Overeenkomst op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen ».

B.5. Door een gunstig belastingtarief uitsluitend voor te behouden aan de door de ingezetenen betaalde interesten, voeren de bestreden bepalingen een discriminerende belasting in op de door de niet-ingezetenen betaalde interesten, die analoog is aan die welke is afgekeurd bij het voormelde arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

B.6. Artikel 171, 3^o *quinquies*, en, in zoverre het de inkomsten uit spaardeposito's bedoeld in artikel 171, 3^o *quinquies*, beoogt, artikel 174/1, § 1, vierde lid, van het WIB 1992 zijn niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met de artikelen 56 van het VWEU en 36 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992.

B.7.1. Het middel is gegrond.

B.7.2. Artikel 269, eerste lid, 5^o, van het WIB 1992, vermeld in B.3.1, is onlosmakelijk verbonden met de bepalingen bedoeld in B.6 aangezien daarin het percentage wordt vastgesteld van de roerende voorheffing van toepassing op de inkomsten die zijn onderworpen aan de belasting en, in voorkomend geval, aan de bijkomende heffing die op grond van die bepalingen verschuldigd waren. Artikel 269, eerste lid, 5^o, van het WIB 1992, zoals het van toepassing is op de inkomsten van 2012 in de redactie die artikel 53 van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen eraan heeft gegeven, dient te worden vernietigd om dezelfde redenen als die welke in B.5 zijn aangegeven.

B.7.3. Die vernietiging leidt ertoe dat artikel 269, eerste lid, 5^o, van het WIB 1992 opnieuw van kracht wordt in de redactie die artikel 29, 6^o, van de bestreden wet eraan had gegeven. Die bepaling had een identieke draagwijdte, maar verwees niet naar de inkomsten die zijn betaald of toegekend aan natuurlijke personen, terwijl dat nochtans de intentie was van de wetgever die ze heeft aangenomen, zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding van de voormelde wet van 13 december 2012 (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2458/001, pp. 29 en 30). Die bepaling is derhalve onlosmakelijk verbonden met die waarvan de vernietiging wordt gemotiveerd in B.7.2; zij dient om dezelfde redenen te worden vernietigd.

B.8.1. In zijn aanvullende memorie vraagt de Ministerraad aan het Hof, indien het de in B.6 beoogde bepalingen vernietigt, de gevolgen ervan te handhaven met toepassing van artikel 8, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989.

B.8.2. Het Hof kan dat verzoek niet inwilligen. Uit het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie waarnaar in B.4 wordt verwezen, blijkt immers dat dat laatste de gevolgen van de door dat Hof gecontroleerde bepalingen niet beoogde te handhaven, hetgeen, volgens zijn rechtspraak, niet toelaat dat tot een dergelijke handhaving wordt beslist in een later arrest (HvJ, grote kamer, 6 maart 2007, C-292/04, *Meilicke*, punten 32 tot 41), zodat het Hof de gevolgen van de bestreden bepalingen niet zou kunnen handhaven zonder dat België hierdoor blootgesteld wordt aan het risico op een nieuwe vordering wegens niet-nakoming.

Om die redenen,

het Hof

vernietigt

- artikel 171, 3^o*quinquies*, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij artikel 27, 6^o, van de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen;

- de woorden « en de in artikel 171, 3^o*quinquies*, bedoelde inkomsten uit spaardeposito's » in artikel 174/1 van hetzelfde Wetboek, ingevoegd bij artikel 28 van dezelfde wet;

- artikel 269, eerste lid, 5^o, van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij artikel 29, 6^o, van dezelfde wet, vervolgens bij artikel 53, 2^o, van de wet van 13 december 2012 houdende fiscale en financiële bepalingen.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op de openbare terechtzitting van 23 januari 2014.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels