

WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS

COUR CONSTITUTIONNELLE

[2014/200917]

Extrait de l'arrêt n° 7/2014 du 23 janvier 2014

Numéro du rôle : 5314

En cause : le recours en annulation des articles 174/1 et 313 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'il a été modifié par les articles 28 et 33 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, et, accessoirement, des articles 25 à 38 de la même loi, introduit par Guy Kleynen.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et A. Alen, des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût et T. Giet, et, conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite M. Bossuyt, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 17 février 2012 et parvenue au greffe le 20 février 2012, Guy Kleynen, demeurant à 1150 Bruxelles, avenue des Albatros 17, a introduit un recours en annulation des articles 174/1 et 313 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), tel qu'il a été modifié par les articles 28 et 33 de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, et, accessoirement, des articles 25 à 38 de la même loi (publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2011, quatrième édition).

La demande de suspension des articles 174/1 et 313 précités, introduite par la même partie requérante, a été rejetée par l'arrêt n° 56/2012 du 19 avril 2012, publié au *Moniteur belge* du 14 août 2012.

Par arrêt interlocutoire n° 18/2013 du 21 février 2013, publié au *Moniteur belge* du 3 avril 2013, la Cour a posé à la Cour de justice de l'Union européenne la question préjudicielle suivante :

« Les articles 56 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et les articles 36 et 41 de l'Accord sur l'Espace économique européen doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils ne permettent pas à un Etat membre d'instaurer et de maintenir un régime établissant une imposition plus élevée des intérêts payés par les banques non résidentes par l'application d'une exonération fiscale ou d'un taux d'imposition plus bas uniquement aux intérêts payés par les banques belges ? ».

Par courrier du greffe de la Cour de justice de l'Union européenne reçu le 21 juin 2013, il a été demandé à la Cour d'indiquer à la Cour de justice de l'Union européenne si, à la lumière de l'arrêt rendu par celle-ci le 6 juin 2013 dans l'affaire C-383/10, elle souhaitait maintenir son renvoi préjudiciel.

Par ordonnance du 2 juillet 2013, la Cour a retiré la question préjudicielle posée à la Cour de justice de l'Union européenne par l'arrêt n° 18/2013 précité.

Par ordonnance du président de la Cour de justice de l'Union européenne du 15 juillet 2013, l'affaire C-99/13 a été radiée du registre de la Cour de justice.

Par ordonnance du 10 octobre 2013, la Cour a fixé l'audience au 12 novembre 2013, après avoir invité les parties à exposer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 5 novembre 2013 au plus tard et dont elles échangeraient une copie dans le même délai, leurs observations éventuelles à la suite, d'une part, de l'adoption de la loi-programme du 27 décembre 2012 qui, notamment, modifie les articles 174/1 et 313 du CIR 1992 et, d'autre part, de l'arrêt précité de la Cour de justice de l'Union européenne du 6 juin 2013 dans l'affaire C-383/10.

(...)

II. *En droit*

(...)

B.1.1. Il ressort de l'arrêt n° 18/2013 du 21 février 2013 que la Cour doit encore statuer sur le septième moyen par lequel la partie requérante fait valoir que les articles 171, 3^oquinquies, 174/1, § 1^{er}, alinéa 4, et 269, alinéa 1^{er}, 5^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), respectivement modifié, inséré et modifié par les articles 27, 6^o, 28 et 29, 6^o, de la loi attaquée, seraient contraires aux articles 10 et 172 de la Constitution et aux articles 56 et 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) en ce qu'ils créent une différence de traitement entre bénéficiaires de revenus mobiliers suivant que ces revenus sont ou non issus de dépôts d'épargne : les dispositions attaquées soumettent en effet la partie non exonérée des revenus desdits dépôts d'épargne auprès des seules banques belges à un prélèvement de 15 p.c. qui n'est pas majoré comme le sont ceux frappant les autres revenus visés par la loi attaquée. Or, la Commission européenne a intenté devant la Cour de justice de l'Union européenne une action en manquement contre la Belgique (C-383/10) en raison du fait que cette exonération partielle des revenus des dépôts d'épargne serait contraire aux articles 56 et 63 du TFUE, de sorte que la situation qui en résultait est aggravée par la disposition attaquée.

B.1.2. Les articles 171, 174/1, § 1^{er}, et 269, alinéa 1^{er}, du CIR 1992, dans la rédaction qui leur a été donnée par la loi attaquée, disposent :

Article 171

« Par dérogation aux articles 130 à 168, sont imposables distinctement, sauf si l'impôt ainsi calculé, majoré de l'impôt afférent aux autres revenus, est supérieur à celui que donnerait l'application desdits articles à l'ensemble des revenus imposables :

[...]

2^obis au taux de 15 p.c., les revenus de capitaux et de biens mobiliers, autres que les intérêts et les dividendes, et les revenus divers visés à l'article 90, 5^o à 7^o;

2^oter au taux de 21 p.c. :

a) les intérêts visés à l'article 269, alinéa 1^{er}, 1^obis;

b) les dividendes visés à l'article 269, alinéas 2 et 3;

c) les sommes définies comme dividendes par l'article 186, en cas d'acquisition d'actions ou parts propres par une société résidente ou étrangère;

[...]

3^o *quinquies* au taux de 15 p.c., les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 21, 5^o, dans la mesure où ils excèdent les limites fixées au 5^o dudit article;

[...] ».

Article 174/1, § 1^{er}

« Il est établi au profit exclusif de l'Etat, une cotisation supplémentaire sur des revenus mobiliers, assimilée à l'impôt des personnes physiques, à charge des contribuables qui perçoivent des dividendes et des intérêts dont le montant total net s'élève à plus de 13.675 euros.

Cette cotisation est fixée à 4 p.c. de la partie des dividendes et des intérêts visés à l'article 17, § 1^{er}, 1^o et 2^o, qui excède le montant total net de 13.675 euros.

Le montant net des revenus est déterminé conformément à l'article 22, § 1^{er}.

Les dividendes et les intérêts soumis au taux de 10 ou 25 p.c. et les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 171, 3^o *quinquies*, ne sont pas soumis à cette cotisation.

Pour apprécier si cette limite de 13.675 euros est dépassée, les dividendes et les intérêts sur lesquels la cotisation n'est pas applicable sont comptabilisés en premier lieu. Toutefois, les dividendes visés à l'article 171, 2^o, *f*, ne doivent pas être comptés ».

Article 269, alinéa 1^{er}

« Le taux du précompte mobilier est fixé :

1 à 15 p.c. pour les revenus de capitaux et biens mobiliers, autres que les intérêts et les dividendes, ainsi que pour les revenus divers visés à l'article 90, 5^o à 7^o;

1^o *bis* à 21 p.c. pour les intérêts autres que ceux visés aux 4^o et 5^o;

[...]

5^o à 15 p.c. pour les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 21, 5^o, dans la mesure où ils excèdent les limites fixées au 5^o dudit article ».

B.2.1. Les dispositions attaquées ont pour objet de porter de 15 à 21 p.c. le précompte mobilier applicable aux dividendes et intérêts qu'elles visent et qui ne comprennent pas, notamment, la quotité non exonérée des dépôts d'épargne (article 171, 3^o *quinquies*, du CIR 1992, modifié par l'article 27, 6^o, de la loi attaquée).

B.2.2. Elles ont également pour objet d'établir une cotisation supplémentaire de 4 p.c. à charge des contribuables qui perçoivent des dividendes et intérêts pour une valeur supérieure au montant fixé par la loi, sur la partie de ceux-ci qui excède ce montant. Les revenus afférents aux dépôts d'épargne ne sont pas soumis à la cotisation supplémentaire mais les intérêts des dépôts d'épargne s'élevant au-delà de la limite fixée à l'article 171, 3^o *quinquies*, du CIR 1992 sont pris en compte pour déterminer si le montant au-delà duquel la cotisation est due est atteint (article 174/1, § 1^{er}, inséré par l'article 28 de la loi attaquée).

B.3.1. La partie requérante n'a pas introduit de recours en annulation contre les dispositions des lois-programmes des 29 mars 2012 (*Moniteur belge* du 6 avril 2012), 22 juin 2012 (*Moniteur belge* du 28 juin 2012), 13 décembre 2012 (*Moniteur belge* du 20 décembre 2012) et 27 décembre 2012 (*Moniteur belge* du 31 décembre 2012) qui ont modifié plusieurs des dispositions qui faisaient l'objet du recours et, en ce qui concerne en particulier le septième moyen, ont remplacé l'article 269, alinéa 1^{er}, 5^o, du CIR 1992 (article 53 de la loi du 13 décembre 2012 applicable aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2012 et article 84 de la loi du 27 décembre 2012, applicable aux revenus attribués ou mis en paiement à partir du 1^{er} janvier 2013). Cette disposition prévoyait que le taux du précompte mobilier s'élevait à 15 p.c. pour la quotité non exonérée des revenus afférents aux dépôts d'épargne dans des établissements financiers.

B.3.2. L'objet du recours est dès lors limité, en ce qui concerne les dispositions visées par le septième moyen, à celles des dispositions qui sont toujours en vigueur et n'ont pas été modifiées, à savoir l'article 171, 3^o *quinquies*, du CIR 1992 qui fixe à 15 p.c. le taux de l'impôt frappant la quotité non exonérée des revenus afférents aux dépôts d'épargne dans des établissements financiers belges et l'article 174/1, § 1^{er}, alinéa 4, qui ne soumet pas les revenus précités à la cotisation supplémentaire instaurée par la loi attaquée.

B.4. Par son arrêt du 6 juin 2013 (affaire C-383/10), la Cour de justice de l'Union européenne s'est prononcée, à l'occasion d'un recours en manquement au titre de l'article 258 du TFUE, sur l'exonération fiscale réservée uniquement aux intérêts payés par les banques belges. Elle a décidé :

« 39. Dans le cadre de ce grief, la Commission fait valoir, en premier lieu, que le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 TFUE.

40. À titre liminaire, il y a lieu de relever que, en vertu d'une jurisprudence constante de la Cour, si la fiscalité directe relève de la compétence des États membres, ces derniers doivent toutefois l'exercer dans le respect du droit de l'Union (voir arrêt du 19 juillet 2012, *A*, C-48/11, non encore publié au *Recueil*, point 16 et jurisprudence citée).

41. Il y a également lieu de souligner que les prestations de services bancaires constituent des services au sens de l'article 57 TFUE et que l'article 56 TFUE s'oppose à l'application de toute réglementation nationale qui, sans justification objective, entrave la possibilité pour un prestataire de services d'exercer effectivement cette liberté (voir, en ce sens, arrêts du 30 janvier 2007, *Commission/Danemark*, C-150/04, *Rec.* p. I-1163, point 37 et jurisprudence citée).

42. Dans l'optique d'un marché unique, et pour permettre de réaliser les objectifs de celui-ci, l'article 56 TFUE s'oppose à l'application de toute réglementation nationale ayant pour effet de rendre la prestation de services entre États membres plus difficile que la prestation de services purement interne à un État membre (arrêt *Commission/Danemark*, précité, point 38).

43. Il ressort, en outre, d'une jurisprudence constante de la Cour que l'article 56 TFUE s'oppose notamment à toute réglementation nationale de nature à prohiber ou à gêner davantage les activités du prestataire établi dans un autre État membre, où il fournit légalement des services analogues (voir arrêt du 5 juillet 2007, *Commission/Belgique*, C-522/04, *Rec.* p. I-5701, point 38).

44. En l'espèce, il convient d'observer que la législation en cause dans la présente affaire établit un régime fiscal différent pour les intérêts résultant d'un dépôt d'épargne selon qu'ils sont payés par des banques établies en Belgique ou non. Une telle différence de traitement s'explique, selon le gouvernement belge, notamment par l'impossibilité d'appliquer le même régime dans les deux cas afin d'éviter une double exonération lorsque le contribuable dispose d'un dépôt d'épargne à la fois en Belgique et dans un autre État membre.

45. Il y a donc lieu de vérifier si une telle législation crée des entraves à la libre prestation des services et si, le cas échéant, de telles entraves sont susceptibles d'être justifiées par les raisons invoquées par le gouvernement belge.

46. À cet égard, il importe de constater que le gouvernement belge, dans son mémoire en défense, ne nie pas l'existence d'une entrave à cette liberté.

47. Ensuite, il y a lieu de relever que la législation belge litigieuse a, d'une part, pour effet de dissuader les résidents belges d'avoir recours aux services de banques établies dans d'autres États membres et d'ouvrir ou de conserver des comptes d'épargne auprès de banques non établies en Belgique, étant donné que les intérêts payés par ces dernières ne sont pas susceptibles de profiter de l'exonération fiscale en cause lorsque ces banques ne sont pas établies sur le territoire belge. D'autre part, cette réglementation est de nature à dissuader les titulaires d'un compte d'épargne auprès d'une banque établie sur le territoire belge, qui bénéficient, partant, de ladite exonération, de transférer leur compte vers une banque établie dans un autre État membre.

48. Partant, il y a lieu de constater que la réglementation en cause constitue une entrave à la libre prestation des services, prohibée, en principe, par l'article 56, premier alinéa, TFUE.

49. Il découle d'une jurisprudence bien établie que les mesures nationales susceptibles de gêner ou de rendre moins attrayant l'exercice des libertés fondamentales garanties par le traité peuvent néanmoins être admises à condition qu'elles poursuivent un objectif d'intérêt général, qu'elles soient propres à garantir la réalisation de celui-ci et qu'elles n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi (voir, notamment, arrêt du 12 juillet 2012, *Commission/Espagne*, C-269/09, non encore publié au *Recueil*, point 62 et jurisprudence citée).

50. Il convient ainsi d'examiner si l'entrave constatée peut être justifiée par le seul objectif d'intérêt général invoqué expressément par le Royaume de Belgique, à savoir la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux.

51. S'agissant de cette justification, il convient de constater, à titre liminaire, que la Cour a déjà jugé que la nécessité de garantir l'efficacité des contrôles fiscaux pouvait justifier une restriction aux libertés fondamentales (voir en ce sens, notamment, arrêt *X et Passenheim-van Schoot*, précité, point 45).

52. En ce qui concerne l'impossibilité de recourir aux instruments de l'Union en matière d'assistance mutuelle garantie notamment par la directive 77/799, force est de constater que les mécanismes d'assistance mutuelle existant entre les autorités des États membres sont suffisants pour permettre à un État membre d'effectuer un contrôle de la véracité des déclarations des contribuables relatives à leurs revenus réalisés dans un autre État membre (voir, en ce sens, arrêts du 29 novembre 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, non encore publié au *Recueil*, point 78, ainsi que *Commission/Espagne*, précité, point 68).

53. Il n'est toutefois pas exclu que l'instrument de coopération susmentionné ne fonctionne pas toujours de façon satisfaisante et sans heurts dans la pratique. Cependant, les États membres ne sauraient tirer des difficultés éventuelles rencontrées pour réunir les informations requises ou des carences susceptibles de se produire dans la coopération entre leurs administrations fiscales une justification à la restriction des libertés fondamentales garanties par le traité (voir, en ce sens, arrêts du 4 mars 2004, *Commission/France*, C-334/02, *Rec. p.* I-2229, point 33, et *Commission/Espagne*, précité, point 72).

54. En effet, rien n'empêcherait les autorités fiscales concernées d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour l'établissement correct des impôts concernés et, le cas échéant, de refuser l'exonération demandée si ces preuves ne sont pas fournies (voir, notamment, arrêt du 11 octobre 2007, *ELISA*, C-451/05, *Rec. p.* I-8251, point 95 et jurisprudence citée).

55. Dans ce contexte, le gouvernement belge soutient que la Cour a accepté, dans l'arrêt *X et Passenheim-van Schoot*, précité, la justification tirée de l'efficacité insuffisante dudit instrument de coopération.

56. À cet égard, il importe de relever que la Cour a jugé, dans ledit arrêt, que l'application d'un délai de redressement prolongé en cas de suspicion de dissimulation d'avoirs imposables détenus dans un autre État membre était justifiée par l'objectif d'assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et de lutter contre la fraude fiscale.

57. Or, en l'espèce, s'agissant des revenus déclarés par les contribuables, l'administration fiscale belge ne devrait pas rencontrer de difficultés pour obtenir les informations nécessaires à l'égard de ces revenus provenant d'un autre État membre.

58. En outre, comme le relève le Royaume de Belgique dans son mémoire en défense, les revenus des comptes d'épargne étrangers qui doivent être déclarés par le contribuable font également l'objet d'un échange d'informations dans le cadre de la directive 2003/48.

59. Partant, l'administration fiscale belge dispose d'un instrument légal, dont l'effectivité n'a pas été mise en question, pour obtenir des informations concernant l'existence des revenus mobiliers étrangers et est, par conséquent, en mesure de les imposer.

60. Il résulte de ce qui précède que la justification tirée de l'insuffisance des instruments de coopération au niveau de l'Union ne peut être accueillie.

61. S'agissant du risque de double exonération, et donc, implicitement, de la justification de la législation en cause par les objectifs visant la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, il y a lieu de rappeler que ceux-ci constituent des objectifs légitimes reconnus par la Cour (voir en ce sens, notamment, arrêt du 7 avril 2011, *Commission/Portugal*, C-20/09, *Rec. p.* I-2637, point 60 et jurisprudence citée).

62. À cet égard, il convient de constater que, comme l'a relevé, à juste titre, la Commission, ce risque existe également dans l'hypothèse où un contribuable dispose de deux ou de plusieurs comptes d'épargne auprès d'une banque établie en Belgique et donc dans un cadre purement interne. Étant donné que les contribuables bénéficient de l'anonymat à l'égard des intérêts provenant d'un compte d'épargne belge, il suffirait, afin de pouvoir profiter plusieurs fois de l'exonération litigieuse, que le contribuable confie son épargne à plusieurs banques différentes. Il en résulte que le risque de fraude ou d'abus, invoqué par le gouvernement belge, est inhérent au système d'exonération national et n'est pas tributaire de l'existence d'un élément transfrontalier.

63. En outre, à supposer même que la réglementation nationale en cause soit propre à garantir la réalisation de l'objectif visant à assurer l'efficacité des contrôles fiscaux et, notamment, la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales, il convient de constater que cette réglementation va au-delà de ce qui est nécessaire pour atteindre l'objectif poursuivi.

64. En effet, il résulte d'une jurisprudence bien établie qu'une justification tirée de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales n'est admissible que si elle vise des montages purement artificiels dont le but est de contourner la loi fiscale, ce qui exclut toute présomption générale de fraude. Partant, une présomption générale d'évasion ou de fraude fiscales ne saurait suffire à justifier une mesure fiscale qui porte atteinte aux objectifs du traité (voir, en ce sens, arrêt du 28 octobre 2010, *Etablissements Rimbaud*, C-72/09, *Rec. p.* I-10659, point 34 et jurisprudence citée). Or, en l'espèce, la réglementation nationale litigieuse prévient non seulement l'évasion et la fraude fiscales, mais également l'exercice légitime de la libre prestation des services lorsque les contribuables prouvent qu'ils ne poursuivent pas un objectif frauduleux.

65. Il en résulte que le gouvernement belge aurait pu adopter des mesures moins restrictives pour atteindre l'objectif consistant à lutter contre la fraude fiscale.

66. Dans ces conditions, la justification de la législation en cause par la nécessité d'éviter l'évasion et la fraude fiscales dans le cadre de la garantie de l'efficacité des contrôles fiscaux ne saurait être retenue.

67. Enfin, en ce qui concerne la justification tirée du fait que, s'agissant des comptes d'épargne auprès de banques établies en dehors de la Belgique, lorsqu'un contribuable a, à tort, bénéficié d'une exonération, il incombe à ce dernier de payer le précompte sans aucune possibilité de recours civil contre la banque étrangère, il suffit de constater que le gouvernement belge n'a pas démontré en quoi ses préoccupations relatives à une juste répartition des responsabilités civiles entre les contribuables et les banques concernées pourraient justifier l'application d'une mesure telle que celle en cause, dans le but de poursuivre l'objectif visant à assurer l'efficacité des contrôles fiscaux.

68. Dans ces conditions, ladite justification de la législation litigieuse ne saurait être accueillie.

69. Il en résulte que la restriction à la liberté de prestation des services qu'entraîne l'application de la réglementation nationale litigieuse, qui réserve l'octroi d'une exonération fiscale uniquement aux intérêts payés par les banques établies en Belgique, à l'exclusion de ceux payés par des établissements bancaires établis dans d'autres États membres, ne peut être justifiée par les objectifs invoqués par le Royaume de Belgique, pas plus qu'elle ne répond à l'exigence de proportionnalité.

70. La Commission fait valoir, en second lieu, que, en raison de l'existence de la réglementation belge litigieuse, le Royaume de Belgique a également manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 36 de l'accord EEE, relatif à la libre prestation des services.

71. À cet égard, il y a lieu de relever que ladite disposition de l'accord EEE est analogue à celle établie à l'article 56 TFUE, de sorte que les considérations relatives à cet article énoncées aux points 40 à 69 du présent arrêt s'appliquent, en principe, également à l'article correspondant de l'accord EEE.

72. Or, force est de constater que le gouvernement belge n'invoque de justification que pour ce qui concerne l'article 56 TFUE. Il s'ensuit que, dans la mesure où aucune justification particulière n'est invoquée par ledit gouvernement en ce qui concerne l'article 36 de l'accord EEE, il y a lieu de considérer que l'article 36 de l'accord EEE s'oppose également à la réglementation nationale litigieuse.

Sur la libre circulation des capitaux

73. La Commission demande, en outre, à la Cour de constater que le Royaume de Belgique a manqué à ses obligations découlant de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE.

74. Les dispositions du traité ainsi que de l'accord EEE relatives à la libre prestation des services s'opposant à la réglementation litigieuse, il n'est pas nécessaire d'examiner séparément ladite réglementation à la lumière de l'article 63 TFUE et de l'article 40 de l'accord EEE concernant la libre circulation des capitaux (voir, par analogie, arrêt *Commission/Belgique*, précité, point 79).

75. Par conséquent, il convient de constater que, en instaurant et en maintenant un régime établissant une imposition discriminatoire des intérêts payés par les banques non-résidentes, résultant de l'application d'une exonération fiscale réservée uniquement aux intérêts payés par les banques résidentes, le Royaume de Belgique a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 56 TFUE ainsi que de l'article 36 de l'accord EEE ».

B.5. En réservant un taux d'imposition favorable uniquement aux intérêts payés par les banques résidentes, les dispositions attaquées établissent une imposition discriminatoire des intérêts payés par les banques non-résidentes, analogue à celle qui a été censurée par l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne.

B.6. L'article 171, 3^oquinquies, et, en ce qu'il vise les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 171, 3^oquinquies, l'article 174/1, § 1^{er}, alinéa 4, du CIR 1992 ne sont pas compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec les articles 56 du TFUE et 36 de l'Accord sur l'Espace économique européen du 2 mai 1992.

B.7.1. Le moyen est fondé.

B.7.2. L'article 269, alinéa 1^{er}, 5^o, du CIR 1992, mentionné en B.3.1, est indissociablement lié aux dispositions visées en B.6 dès lors qu'il détermine le taux du précompte mobilier applicable aux revenus soumis à l'impôt et, le cas échéant, à la cotisation supplémentaire qui étaient dus en vertu desdites dispositions. L'article 269, alinéa 1^{er}, 5^o, du CIR 1992, tel qu'il est applicable aux revenus de 2012 dans la rédaction qui lui a été donnée par l'article 53 de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières, doit être annulé pour les mêmes motifs que ceux indiqués en B.5.

B.7.3. Cette annulation conduit à ce que soit restauré l'article 269, alinéa 1^{er}, 5^o, du CIR 1992 dans la rédaction qui lui avait été donnée par l'article 29, 6^o, de la loi attaquée. Cette disposition avait une portée identique, si ce n'est qu'elle ne faisait pas référence aux revenus payés ou attribués à des personnes physiques, alors pourtant que telle était l'intention du législateur qui l'a adoptée, ainsi que l'indiquent les travaux préparatoires de la loi du 13 décembre 2012 précitée (*Doc. parl.*, Chambre, 2012-2013, DOC 53-2458/001, pp. 29 et 30). Cette disposition est dès lors indissociablement liée à celle dont l'annulation est motivée en B.7.2; elle doit être annulée pour les mêmes motifs.

B.8.1. Dans son mémoire complémentaire, le Conseil des ministres demande à la Cour, si elle annule les dispositions visées en B.6, d'en maintenir les effets en application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

B.8.2. La Cour ne peut pas accéder à cette demande. En effet, il ressort de l'arrêt de la Cour de justice de l'Union européenne mentionné en B.4 que celle-ci n'a pas entendu maintenir les effets des dispositions qu'elle contrôlait, ce qui, selon sa jurisprudence, ne permet pas qu'un tel maintien soit décidé dans un arrêt ultérieur (CJUE, grande chambre, 6 mars 2007, C-292/04, *Meilicke*, points 32 à 41), de sorte que la Cour ne saurait maintenir les effets des dispositions attaquées sans exposer la Belgique au risque d'une nouvelle action en manquement.

Par ces motifs,

la Cour

annule

- l'article 171, 3^oquinquies, du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par l'article 27, 6^o, de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses;

- les mots « et les revenus afférents aux dépôts d'épargne visés à l'article 171, 3^oquinquies, » à l'article 174/1 du même Code, inséré par l'article 28 de la même loi;

- l'article 269, alinéa 1^{er}, 5^o, du même Code, modifié par l'article 29, 6^o, de la même loi, puis par l'article 53, 2^o, de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 23 janvier 2014.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux

Le président,

J. Spreutels

GRONDWETTELIJK HOF

[2014/200917]

Uittreksel uit arrest nr. 7/2014 van 23 januari 2014

Rolnummer : 5314

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 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 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-ingezetten banken 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.

(...)

II. *In rechte*

(...)

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^o *quinquies*, 174/1, § 1, vierde lid, en 269, eerste lid, 5^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), respectievelijk gewijzigd, ingevoegd en gewijzigd bij de artikelen 27, 6^o, 28 en 29, 6^o, 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^o *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^o tot 7^o, bedoelde diverse inkomsten;

2^o *ter* tegen een aanslagvoet van 21 pct. :a) de in artikel 269, eerste lid, 1^o *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^o *quinquies* tegen een aanslagvoet van 15 pct., de in artikel 21, 5^o, bedoelde inkomsten uit spaardeposito's, in zoverre zij meer bedragen dan de in de bepaling onder 5^o 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^o *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^o *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^o *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 programwetten 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 ingezeten banken betaalde interesten, voeren de bestreden bepalingen een discriminerende belasting in op de door de niet-ingezeten banken 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°, van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij artikel 29, 6°, van dezelfde wet, vervolgens bij artikel 53, 2°, 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,
P.-Y. Dutilleux

De voorzitter,
J. Spreutels

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

[2014/200917]

Auszug aus dem Entscheid Nr. 7/2014 vom 23. Januar 2014

Geschäftsverzeichnisnummer 5314

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 174/1 und 313 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, abgeändert durch die Artikel 28 und 33 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen, und - zusätzlich - der Artikel 25 bis 38 desselben Gesetzes, erhoben von Guy Kleynen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus den Präsidenten J. Spreutels und A. Alen, den Richtern E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût und T. Giet, und dem emeritierten Präsidenten M. Bossuyt gemäß Artikel 60bis des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Präsidenten J. Spreutels,

verkündet nach Beratung folgenden Entscheid:

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 17. Februar 2012 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 20. Februar 2012 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob Guy Kleynen, wohnhaft in 1150 Brüssel, avenue des Albatros 17, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 174/1 und 313 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992), abgeändert durch die Artikel 28 und 33 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen, und - zusätzlich - der Artikel 25 bis 38 desselben Gesetzes (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 30. Dezember 2011, vierte Ausgabe).

Die von derselben klagenden Partei erhobene Klage auf einstweilige Aufhebung der vorerwähnten Artikel 174/1 und 313 wurde mit Entscheid Nr. 56/2012 vom 19. April 2012, der im *Belgischen Staatsblatt* vom 14. August 2012 veröffentlicht wurde, zurückgewiesen.

In seinem Entscheid Nr. 18/2013 vom 21. Februar 2013, der im *Belgischen Staatsblatt* vom 3. April 2013 veröffentlicht wurde, hat der Verfassungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

«Sind die Artikel 56 und 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union und die Artikel 36 und 41 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum dahingehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat nicht erlauben, Rechtsvorschriften zu erlassen und beizubehalten, die für von gebietsfremden Banken gezahlte Zinsen eine insofern höhere Besteuerung einführen, als eine Steuerbefreiung beziehungsweise ein niedrigerer Steuersatz ausschließlich auf von belgischen Banken gezahlte Zinsen Anwendung findet?».

Mit am 21. Juni 2013 eingegangenem Schreiben der Kanzlei des Gerichtshofes der Europäischen Union wurde der Verfassungsgerichtshof gebeten, dem Gerichtshof der Europäischen Union mitzuteilen, ob er in Anbetracht des am 6. Juni 2013 vom Gerichtshof der Europäischen Union in der Rechtssache C-383/10 verkündeten Urteils sein Vorabentscheidungsersuchen aufrechterhalten möchte.

Durch Anordnung vom 2. Juli 2013 hat der Verfassungsgerichtshof die Vorabentscheidungsfrage, die er in seinem vorerwähnten Entscheid Nr. 18/2013 dem Gerichtshof der Europäischen Union gestellt hatte, zurückgezogen.

Durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 15. Juli 2013 wurde die Rechtssache C-99/13 aus dem Register des Gerichtshofes gestrichen.

Durch Anordnung vom 10. Oktober 2013 hat der Verfassungsgerichtshof den Sitzungstermin auf den 12. November 2013 anberaumt, nachdem die Parteien aufgefordert wurden, in einem spätestens am 5. November 2013 einzureichenden Ergänzungsschriftsatz, den sie innerhalb derselben Frist in Kopie austauschen, ihre etwaigen Bemerkungen anlässlich der Annahme des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2012, durch den insbesondere die Artikel 174/1 und 313 des EStGB 1992 abgeändert wurden, einerseits und des vorerwähnten Urteils des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 6. Juni 2013 in der Rechtssache C-383/10 andererseits zu äußern.

(...)

II. Rechtliche Würdigung

(...)

B.1.1. Aus dem Entscheid Nr. 18/2013 vom 21. Februar 2013 geht hervor, dass der Gerichtshof noch über den siebten Klagegrund zu befinden hat, in dem die klagende Partei vorbringt, dass die Artikel 171 Nr. 3*quinquies*, 174/1 § 1 Absatz 4 und 269 Absatz 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992), abgeändert, eingefügt bzw. abgeändert durch die Artikel 27 Nr. 6, 28 und 29 Nr. 6 des angefochtenen Gesetzes, im Widerspruch zu den Artikeln 10 und 172 der Verfassung und den Artikeln 56 und 63 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) stünden, insofern sie einen Behandlungsunterschied unter Empfängern von Einkünften aus beweglichen Gütern einführen, je nachdem, ob diese Einkünfte sich aus Spareinlagen ergäben oder nicht: Die angefochtenen Bestimmungen würden nämlich den nichtbefreiten Anteil der Einkünfte aus diesen Spareinlagen nur bei belgischen Banken mit einer Abgabe von 15 Prozent belegen, die nicht erhöht werde, im Gegensatz zu denjenigen, mit denen die anderen Einkünfte im Sinne des angefochtenen Gesetzes belegt würden. Die Europäische Kommission habe jedoch beim Gerichtshof der Europäischen Union ein Verfahren wegen Vertragsverletzung gegen Belgien eingeleitet (C-383/10), weil der befreite Anteil der Einkünfte aus Spareinlagen im Widerspruch zu den Artikeln 56 und 63 des AEUV stehe, so dass die daraus entstandene Situation durch die angefochtene Bestimmung verschlimmert werde.

B.1.2. Die Artikel 171, 174/1 § 1 und 269 Absatz 1 des EStGB 1992 in der Fassung, die sie durch das angefochtene Gesetz erhalten haben, bestimmen:

Artikel 171

«In Abweichung von den Artikeln 130 bis 168 sind getrennt steuerpflichtig, außer wenn die derart berechnete Steuer erhöht um die Steuer in Bezug auf die anderen Einkünfte höher ist als die Steuer, die aus der Anwendung vorerwählter Artikel auf die Gesamtheit der steuerpflichtigen Einkünfte hervorgehen würde:

[...]

2bis. zum Steuersatz von 15 Prozent Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern, die keine Zinsen und keine Dividenden sind, und in Artikel 90 Nr. 5 bis 7 erwähnte verschiedene Einkünfte,

2ter. zum Steuersatz von 21 Prozent:

a) in Artikel 269 Absatz 1 Nr. 1bis erwähnte Zinsen,

b) in Artikel 269 Absatz 2 und 3 erwähnte Dividenden,

c) Beträge, die in Artikel 186 im Falle des Erwerbs eigener Aktien oder Anteile durch eine inländische oder ausländische Gesellschaft als Dividenden definiert sind,

[...]

3quinquies. zum Steuersatz von 15 Prozent in Artikel 21 Nr. 5 erwähnte Einkünfte aus Spareinlagen in dem Maße, wie sie die in Nr. 5 des vorerwählten Artikels festgelegten Grenzen überschreiten,

[...]».

Artikel 174/1 § 1

«Zu Lasten von Steuerpflichtigen, die Dividenden und Zinsen erhalten, deren Gesamtnettobetrag über 13.675 EUR liegt, wird ausschließlich zum Vorteil des Staates eine zusätzliche Abgabe auf Einkünfte aus beweglichen Gütern festgelegt, die der Steuer der natürlichen Personen gleichgesetzt wird.

Diese Abgabe wird auf 4 Prozent des Teils der in Artikel 17 § 1 Nr. 1 und 2 erwähnten Dividenden und Zinsen festgelegt, der den Gesamtnettobetrag von 13.675 EUR übersteigt.

Der Nettobetrag der Einkünfte wird gemäß Artikel 22 § 1 festgelegt.

Dividenden und Zinsen, die dem Steuersatz von 10 oder 25 Prozent unterliegen, und in Artikel 171 Nr. 3quinquies erwähnte Einkünfte aus Spareinlagen unterliegen dieser Abgabe nicht.

Bei der Beurteilung, ob die Grenze von 13.675 EUR überschritten wird, werden Dividenden und Zinsen, auf die die Abgabe nicht anwendbar ist, zuerst berechnet. In Artikel 171 Nr. 2 Buchstabe f) erwähnte Dividenden werden aber nicht mitgerechnet».

Artikel 269 Absatz 1

«Der Steuersatz des Mobiliensteuervorabzugs ist festgelegt:

1. auf 15 Prozent für Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern, die keine Zinsen und keine Dividenden sind, und für die in Artikel 90 Nr. 5 bis 7 erwähnten verschiedenen Einkünfte,

1bis. auf 21 Prozent für Zinsen ausschließlich der in Nr. 4 und 5 erwähnten Zinsen,

[...]

5. auf 15 Prozent für die in Artikel 21 Nr. 5 erwähnten Einkünfte aus Spareinlagen in dem Maße, wie sie die in Nr. 5 des vorerwählten Artikels festgelegten Grenzen überschreiten».

B.2.1. Die angefochtenen Bestimmungen bezwecken, den Mobiliensteuervorabzug auf die darin erwähnten Dividenden und Zinsen, die insbesondere nicht den nichtbefreite Anteil von Spareinlagen umfassen (Artikel 171 Nr. 3quinquies des EStGB 1992, abgeändert durch Artikel 27 Nr. 6 des angefochtenen Gesetzes), von 15 auf 21 Prozent zu erhöhen.

B.2.2. Sie bezwecken ebenfalls, eine zusätzliche Abgabe von 4 Prozent zu Lasten der Steuerpflichtigen einzuführen, die Dividenden und Zinsen erhalten, deren Wert den im Gesetz festgesetzten Betrag übersteigt, und dies auf den über diesen Betrag hinausgehenden Teil. Die Einkünfte aus Spareinlagen unterliegen nicht der zusätzlichen Abgabe, doch die Zinsen der Spareinlagen, die höher sind als der in Artikel 171 Nr. 3quinquies des EStGB 1992 festgesetzte Grenzbetrag, werden berücksichtigt, um zu bestimmen, ob der Betrag, über den hinaus die Abgabe geschuldet ist, erreicht ist (Artikel 174/1 § 1, eingefügt durch Artikel 28 des angefochtenen Gesetzes).

B.3.1. Die klagende Partei erhob keine Nichtigkeitsklage gegen die Bestimmungen der Programmgesetze vom 29. März 2012 (*Belgisches Staatsblatt* vom 6. April 2012), vom 22. Juni 2012 (*Belgisches Staatsblatt* vom 28. Juni 2012), vom 13. Dezember 2012 (*Belgisches Staatsblatt* vom 20. Dezember 2012) und vom 27. Dezember 2012 (*Belgisches Staatsblatt* vom 31. Dezember 2012), die verschiedene Bestimmungen, welche Gegenstand der Klage waren, abgeändert haben und die - was insbesondere den siebten Klagegrund anbelangt - Artikel 269 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992 (Artikel 53 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012, anwendbar auf die ab dem 1. Januar 2012 zuerkannten oder ausgeschütteten Einkünfte, und Artikel 84 des Gesetzes vom 27. Dezember 2012, anwendbar auf die ab dem 1. Januar 2013 zuerkannten oder ausgeschütteten Einkünfte) ersetzt haben. Diese Bestimmung sah vor, dass der Mobiliensteuervorabzug 15 Prozent betrug für den nichtbefreiten Anteil der Einkünfte aus Spareinlagen bei belgischen Finanzinstituten.

B.3.2. Der Klagegegenstand beschränkt sich angesichts der im siebten Klagegrund erwähnten Bestimmungen also auf jene Bestimmungen, die immer noch wirksam und nicht abgeändert worden sind, und zwar Artikel 171 Nr. 3quinquies des EStGB 1992, der den Steuersatz für den nichtbefreiten Anteil der Einkünfte aus Spareinlagen bei belgischen Finanzinstituten auf 15 Prozent festsetzt, und Artikel 174/1 § 1 Absatz 4, der die vorerwählten Einkünfte nicht mit der durch das angefochtene Gesetz eingeführten zusätzlichen Abgabe belegt.

B.4. In seinem Urteil vom 6. Juni 2013 (Rechtssache C-383/10) hat der Gerichtshof der Europäischen Union im Anschluss an eine Klage wegen Vertragsverletzung kraft Artikel 258 des AEUV über die ausschließlich für durch belgische Banken gezahlte Zinsen geltende Steuerbefreiung befunden. Der Gerichtshof erkannte:

«39. Im Rahmen dieser Rüge macht die Kommission erstens geltend, dass das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV verstoßen habe.

40. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung die direkten Steuern zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fallen, diese aber ihre Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen (vgl. Urteil vom 19. Juli 2012, A, C-48/11, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 16 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41. Ferner ist hervorzuheben, dass Bankdienstleistungen Dienstleistungen im Sinne von Art. 57 AEUV darstellen und dass Art. 56 AEUV der Anwendung einer nationalen Regelung entgegensteht, die die für einen Dienstleistungserbringer bestehende Möglichkeit, von dieser Freiheit tatsächlich Gebrauch zu machen, ohne objektive Rechtfertigung beschränkt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. Januar 2007, *Kommission/Dänemark*, C-150/04, Slg. 2007, I-1163, Randnr. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

42. Unter dem Gesichtspunkt eines einheitlichen Marktes und im Hinblick auf die Verwirklichung seiner Ziele schließt Art. 56 AEUV die Anwendung einer nationalen Regelung aus, die die Erbringung von Dienstleistungen zwischen Mitgliedstaaten gegenüber der Erbringung von Dienstleistungen allein innerhalb eines Mitgliedstaats erschwert (Urteil *Kommission/Dänemark*, Randnr. 38).

43. Ferner steht nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs Art. 56 AEUV jeder nationalen Regelung entgegen, die geeignet ist, die Tätigkeiten eines Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist und dort rechtmäßig ähnliche Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden oder zu behindern (vgl. Urteil vom 5. Juli 2007, *Kommission/Belgien*, C-522/04, Slg. 2007, I-5701, Randnr. 38).

44. Die in der vorliegenden Rechtssache fraglichen Rechtsvorschriften sehen für Zinsen aus Spareinlagen eine unterschiedliche Steuerregelung vor, je nachdem ob die Zinsen von in Belgien ansässigen Banken gezahlt werden oder nicht. Als Grund für diese unterschiedliche Behandlung führt die belgische Regierung insbesondere an, dass in den beiden Fällen nicht dieselbe Regelung angewandt werden könne, um eine doppelte Steuerbefreiung zu vermeiden, wenn der Steuerpflichtige sowohl in Belgien als auch in einem anderen Mitgliedstaat über Spareinlagen verfüge.

45. Es ist daher zu prüfen, ob eine solche Regelung Hindernisse für den freien Dienstleistungsverkehr schafft und ob diese Hindernisse gegebenenfalls durch die von der belgischen Regierung angeführten Gründe gerechtfertigt sein können.

46. Insoweit ist festzustellen, dass die belgische Regierung in ihrer Klagebeantwortung das Vorliegen einer Beschränkung dieser Freiheit nicht bestreitet.

47. Sodann ist festzustellen, dass die streitige belgische Regelung zum einen die Wirkung hat, in Belgien ansässige Personen davon abzuhalten, Dienstleistungen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Banken in Anspruch zu nehmen und bei nicht in Belgien ansässigen Banken Sparkonten zu eröffnen oder beizubehalten, da die fragliche Steuerbefreiung für Zinsen, die eine nicht in Belgien ansässige Bank zahlt, nicht gewährt werden kann. Zum anderen ist diese Regelung geeignet, Inhaber von Sparkonten bei in Belgien ansässigen Banken, denen folglich die genannte Steuerbefreiung zugute kommt, von einem Transfer ihres Kontos auf eine Bank in einem anderen Mitgliedstaat abzuhalten.

48. Daher stellt die fragliche Regelung eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar, die nach Art. 56 Abs. 1 AEUV grundsätzlich verboten ist.

49. Nach gefestigter Rechtsprechung können nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, dennoch zulässig sein, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. u.a. Urteil vom 12. Juli 2012, *Kommission/Spainien*, C-269/09, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 62 und die dort angeführte Rechtsprechung).

50. Somit ist zu prüfen, ob das einzige im Allgemeininteresse liegende Ziel, das das Königreich Belgien ausdrücklich geltend macht, nämlich die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, die festgestellte Beschränkung rechtfertigen kann.

51. Zu diesem Rechtfertigungsgrund hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, eine Beschränkung von Grundfreiheiten rechtfertigen kann (vgl. in diesem Sinne u.a. Urteil *X und Passenheim-van Schoot*, Randnr. 45).

52. Zur fehlenden Möglichkeit eines Rückgriffs auf die Instrumente der Union im Bereich der u.a. durch die Richtlinie 77/799 gewährleisteten gegenseitigen Amtshilfe ist festzustellen, dass die zwischen den Behörden der Mitgliedstaaten bestehenden Mechanismen zur gegenseitigen Unterstützung ausreichen, um einen Mitgliedstaat in die Lage zu versetzen, die Richtigkeit der Erklärungen der Steuerpflichtigen über ihre Einkünfte, die sie in einem anderen Mitgliedstaat erzielt haben, zu kontrollieren (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. November 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 78, und *Kommission/Spainien*, Randnr. 68).

53. Allerdings ist nicht ausgeschlossen, dass das genannte Instrument einer Zusammenarbeit in der Praxis nicht immer zufriedenstellend und reibungslos funktioniert. Die Mitgliedstaaten können jedoch aus etwaigen Schwierigkeiten beim Einholen der erforderlichen Informationen oder aus Defiziten, die bei der Kooperation ihrer Steuerverwaltungen auftreten können, keine Rechtfertigung für die Beschränkung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten herleiten (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4. März 2004, *Kommission/Frankreich*, C-334/02, Slg. 2004, I-2229, Randnr. 33, und *Kommission/Spainien*, Randnr. 72).

54. Die zuständigen Steuerbehörden wären nämlich durch nichts daran gehindert, von den Steuerpflichtigen die Nachweise zu verlangen, die sie für die zutreffende Festsetzung der betreffenden Steuern als erforderlich ansehen, und gegebenenfalls bei Nichtvorlage dieser Nachweise die beantragte Steuerbefreiung zu verweigern (vgl. insbesondere Urteil vom 11. Oktober 2007, *ELISA*, C-451/05, Slg. 2007, I-8251, Randnr. 95 und die dort angeführte Rechtsprechung).

55. In diesem Kontext trägt die belgische Regierung vor, der Gerichtshof habe im Urteil *X und Passenheim-van Schoot* die Rechtfertigung mit einer nicht ausreichenden Wirksamkeit des genannten Instruments der Zusammenarbeit anerkannt.

56. Der Gerichtshof hat in dem genannten Urteil entschieden, dass die Anwendung einer längeren Nachforderungsfrist im Fall des Verdachts, dass in einem anderen Mitgliedstaat vorhandene zu versteuernde Guthaben verschwiegen wurden, durch das Ziel, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, gerechtfertigt war.

57. Da es jedoch im vorliegenden Fall um von den Steuerpflichtigen erklärte Einkünfte geht, sollte die belgische Steuerverwaltung die erforderlichen Informationen über diese aus einem anderen Mitgliedstaat stammenden Einkünfte ohne Schwierigkeiten erlangen können.

58. Überdies sind, wie vom Königreich Belgien in seiner Klagebeantwortung hervorgehoben, die Einkünfte aus ausländischen Sparkonten, die der Steuerpflichtige anzugeben hat, auch Gegenstand eines Informationsaustauschs im Rahmen der Richtlinie 2003/48.

59. Die belgische Steuerverwaltung verfügt somit über ein Rechtsinstrument, dessen Wirksamkeit nicht in Frage gestellt wurde, um Informationen über das Vorhandensein von ausländischen Einkünften aus Mobilien zu erlangen, und ist folglich zu deren Besteuerung in der Lage.

60. Demnach kann die Rechtfertigung mit der Unzulänglichkeit der Instrumente der Zusammenarbeit auf Unionsebene nicht durchgreifen.

61. Was die Gefahr einer doppelten Steuerbefreiung und somit implizit die Rechtfertigung der fraglichen Regelung mit den Zielen der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung angeht, ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei diesen um vom Gerichtshof anerkannte legitime Ziele handelt (vgl. in diesem Sinne insbesondere Urteil vom 7. April 2011, *Kommission/Portugal*, C-20/09, Slg. 2011, I-2637, Randnr. 60 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62. Insoweit ist festzustellen, dass diese Gefahr, wie die Kommission zu Recht hervorgehoben hat, auch im Fall eines Steuerpflichtigen besteht, der über zwei oder mehr Sparkonten bei in Belgien ansässigen Banken verfügt, also in einem rein internen Rahmen. Da die Steuerpflichtigen hinsichtlich der Zinsen aus einem belgischen Sparkonto anonym behandelt werden, würde es, um die streitige Steuerbefreiung mehrmals zu erhalten, genügen, dass der Steuerpflichtige seine Ersparnisse mehreren unterschiedlichen Banken anvertraut. Demzufolge ist die Gefahr eines Betrugs oder Missbrauchs, auf die sich die belgische Regierung beruft, der nationalen Steuerbefreiungsregelung inhärent und hängt nicht vom Vorliegen eines grenzüberschreitenden Faktors ab.

63. Außerdem ist für den Fall, dass sich mit der in Rede stehenden nationalen Regelung das Ziel, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten und insbesondere Steuerumgehung und Steuerhinterziehung zu bekämpfen, erreichen ließe, festzustellen, dass diese Regelung über das hinausgeht, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist.

64. Nach ständiger Rechtsprechung kann nämlich die Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerumgehung nur dann als Rechtfertigungsgrund angeführt werden, wenn sie auf rein künstliche Gestaltungen abzielt, die auf eine Umgehung des Steuerrechts gerichtet sind, was jede allgemeine Vermutung einer Steuerhinterziehung ausschließt. Eine allgemeine Vermutung der Steuerflucht oder der Steuerhinterziehung genügt also nicht, um eine steuerliche Maßnahme zu rechtfertigen, die die Ziele des Vertrags beeinträchtigt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 28. Oktober 2010, *Etablissements Rimbaud*, C-72/09, Slg. 2010, I-10659, Randnr. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung). Im vorliegenden Fall hindert die streitige nationale Regelung jedoch nicht nur an der Umgehung und Hinterziehung von Steuern, sondern auch an der rechtmäßigen Ausübung der Dienstleistungsfreiheit, sofern die Steuerpflichtigen nachweisen, dass sie keine betrügerischen Ziele verfolgen.

65. Die belgische Regierung hätte somit weniger restriktive Maßnahmen ergreifen können, um das Ziel der Bekämpfung von Steuerhinterziehung zu erreichen.

66. Daher kann die Rechtfertigung der fraglichen Regelung mit der Notwendigkeit, im Rahmen der Gewährleistung der Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen Steuerumgehung und Steuerhinterziehung zu verhindern, nicht durchgreifen.

67. Was schließlich die Rechtfertigung angeht, dass im Fall von Sparkonten bei nicht in Belgien ansässigen Banken ein Steuerpflichtiger, wenn er zu Unrecht eine Steuerbefreiung erhalten habe, den Mobiliensteuervorabzug entrichten müsse, ohne die Möglichkeit eines zivilrechtlichen Rückgriffs gegen die ausländische Bank zu haben, genügt der Hinweis, dass die belgische Regierung nicht dargetan hat, inwiefern ihre Besorgnis in Bezug auf eine angemessene Verteilung der zivilrechtlichen Verantwortlichkeiten zwischen den betroffenen Steuerpflichtigen und Banken es rechtfertigen könnte, eine Maßnahme wie die in Rede stehende mit dem Ziel anzuwenden, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten.

68. Diese Rechtfertigung der streitigen Regelung kann daher nicht durchgreifen.

69. Daher kann die Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs, zu der die Anwendung der streitigen nationalen Regelung führt, nach der eine Steuerbefreiung ausschließlich für die Zinsen gewährt wird, die von in Belgien ansässigen Banken gezahlt werden, und nicht für die von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Bankinstituten gezahlten Zinsen, nicht durch die Ziele gerechtfertigt sein, die das Königreich Belgien geltend gemacht hat, noch entspricht diese Beschränkung dem Erfordernis der Verhältnismäßigkeit.

70. Zweitens macht die Kommission geltend, dass das Königreich Belgien durch die streitige Regelung auch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 36 EWR-Abkommen in Bezug auf den freien Dienstleistungsverkehr verstoßen habe.

71. Hierzu ist festzustellen, dass Art. 36 EWR-Abkommen dem Art. 56 AEUV entspricht, so dass die in den Randnrn. 40 bis 69 des vorliegenden Urteils zu diesem Artikel enthaltenen Erwägungen grundsätzlich auch für Art. 36 EWR-Abkommen gelten.

72. Die belgische Regierung hat nur in Bezug auf Art. 56 AEUV Rechtfertigungen vorgetragen. Folglich ist, da sie in Bezug auf Art. 36 EWR-Abkommen keine spezifische Rechtfertigung vorgetragen hat, davon auszugehen, dass auch Art. 36 EWR-Abkommen der streitigen nationalen Regelung entgegensteht.

Zum freien Kapitalverkehr

73. Die Kommission beantragt außerdem, festzustellen, dass das Königreich Belgien gegen seine Verpflichtungen aus Art. 63 AEUV und Art. 40 EWR-Abkommen verstoßen hat.

74. Da die Bestimmungen des Vertrags und des EWR-Abkommens über den freien Dienstleistungsverkehr der streitigen Regelung entgegenstehen, braucht diese nicht gesondert anhand von Art. 63 AEUV und Art. 40 EWR-Abkommen geprüft zu werden, die beide den freien Kapitalverkehr zum Gegenstand haben (vgl. entsprechend Urteil *Kommission/Belgien*, Randnr. 79).

75. Folglich ist festzustellen, dass das Königreich Belgien dadurch gegen seine Verpflichtungen aus Art. 56 AEUV und Art. 36 EWR-Abkommen verstoßen hat, dass es eine Regelung eingeführt und beibehalten hat, die für von gebietsfremden Banken gezahlte Zinsen eine insofern diskriminierende Besteuerung vorsieht, als eine Steuerbefreiung ausschließlich auf von gebietsansässigen Banken gezahlte Zinsen Anwendung findet».

B.5. Indem die angefochtenen Bestimmungen ausschließlich den von gebietsansässigen Banken gezahlten Zinsen einen günstigen Steuersatz vorbehalten, führen sie eine diskriminierende Steuer auf von gebietsfremden Banken gezahlte Zinsen ein, die mit derjenigen analog ist, die durch das vorerwähnte Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union missbilligt wurde.

B.6. Artikel 171 Nr. 3*quinquies* und insofern, als er sich auf Einkünfte aus Spareinlagen im Sinne von Artikel 171 Nr. 3*quinquies* bezieht, Artikel 174/1 § 1 Absatz 4 des EStGB 1992 sind unvereinbar mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung in Verbindung mit den Artikeln 56 des AEUV und 36 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992.

B.7.1. Der Klagegrund ist begründet.

B.7.2. Der in B.3.1 erwähnte Artikel 269 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992 ist untrennbar mit den in B.6 erwähnten Bestimmungen verbunden, weil darin der Prozentsatz des Mobiliensteuervorabzugs auf jene Einkünfte festgelegt wird, die der Steuer und vorkommendenfalls der aufgrund dieser Bestimmungen zu entrichtenden zusätzlichen Abgabe unterliegen. Artikel 269 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992, so wie er auf die Einkünfte des Jahres 2012 anwendbar ist, in der Fassung, die er durch Artikel 53 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen erhalten hat, ist aus den gleichen Gründen wie denjenigen, die in B.5 angegeben wurden, für nichtig zu erklären.

B.7.3. Diese Nichtigerklärung führt dazu, dass Artikel 269 Absatz 1 Nr. 5 des EStGB 1992 in der Fassung von Artikel 29 Nr. 6 des angefochtenen Gesetzes erneut in Kraft tritt. Diese Bestimmung hatte die gleiche Tragweite, verwies aber nicht auf die zugunsten von natürlichen Personen zuerkannten oder ausgeschütteten Einkünfte, während dies aber die Absicht des Gesetzgebers, der sie angenommen hat, war, so wie es aus den Vorarbeiten zum vorerwähnten Gesetzes vom 13. Dezember 2012 (*Parl. Dok.*, Kammer, 2012-2013, DOC 53-2458/001, SS. 29 und 30) ersichtlich ist. Diese Bestimmung ist also untrennbar verbunden mit derjenigen, deren Nichtigerklärung in B.7.2 begründet wurde; sie ist aus denselben Gründen für nichtig zu erklären.

B.8.1. In seinem Ergänzungsschriftsatz bittet der Ministerrat den Gerichtshof für den Fall, dass er die in B.6 erwähnten Bestimmungen für nichtig erklärt, deren Folgen in Anwendung von Artikel 8 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 aufrechtzuerhalten.

B.8.2. Diesem Antrag kann der Gerichtshof nicht stattgeben. Aus dem Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union, auf das in B.4 Bezug genommen wird, geht nämlich hervor, dass dieser die Folgen der von ihm geprüften Bestimmungen nicht aufrechterhalten wollte, was es gemäß seiner Rechtsprechung nicht erlaubt, in einer späteren Entscheidung eine solche Aufrechterhaltung zu beschließen (EuGH, Große Kammer, 6. März 2007, C-292/04, *Meilicke*, Randnrn. 32 bis 41), weshalb der Verfassungsgerichtshof die Folgen der angefochtenen Bestimmungen nicht aufrechterhalten könnte, ohne dass Belgien dadurch dem Risiko einer erneuten Klage wegen Vertragsverletzung ausgesetzt wird.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

erklärt

- Artikel 171 Nr. 3*quinquies* des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 27 Nr. 6 des Gesetzes vom 28. Dezember 2011 zur Festlegung verschiedener Bestimmungen,

- die Wortfolge «und in Artikel 171 Nr. 3*quinquies* erwähnte Einkünfte aus Spareinlagen» in Artikel 174/1 desselben Gesetzbuches, eingefügt durch Artikel 28 desselben Gesetzes, und

- Artikel 269 Absatz 1 Nr. 5 desselben Gesetzbuches, abgeändert durch Artikel 29 Nr. 6 desselben Gesetzes und anschließend durch Artikel 53 Nr. 2 des Gesetzes vom 13. Dezember 2012 zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen,

für nichtig.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, in der öffentlichen Sitzung vom 23. Januar 2014.

Der Kanzler,

P.-Y. Dutilleulx

Der Präsident,

J. Spreutels

FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN

[C – 2014/03152]

21 DECEMBER 2013. — Wet betreffende diverse bepalingen inzake de financiering voor kleine en middelgrote ondernemingen. — Erratum

In het *Belgisch Staatsblad* nr. 399 van 31 december 2013, 2e editie :

Op bladzijde 104015, nederlandse tekst, vervang de voetnoot van de wet door de volgende tekst :

« Kamer van de volksvertegenwoordigers (www.dekamer.be) :

Stukken : 53-3088

Integraal verslag : 5 december 2013

Senaat (www.senate.be) :

Stukken : 5-2389

Handelingen van de Senaat : 17 december 2013 ».

SERVICE PUBLIC FEDERAL FINANCES

[C – 2014/03152]

21 DECEMBRE 2013. — Loi relative à diverses dispositions concernant le financement des petites et moyennes entreprises. — Erratum

Au *Moniteur belge* n° 399 du 31 décembre 2013, 2^e édition :

A la page 104015, texte français, remplacer la note de bas de page de la loi par le texte suivant :

« Chambre des représentants (www.lachambre.be) :

Documents : 53-3088

Compte rendu intégral : 5 décembre 2013

Sénat (www.senate.be) :

Documents : 5-2389

Annales du Sénat : 17 décembre 2013 ».