

Rolnummer 810
Arrest nr. 74/95 van 9 november 1995

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende artikel 42 van de wet van 28 december 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen, gewijzigd bij artikel 38 van de wet van 7 december 1988, gesteld door de correctionele rechtbank te Brussel.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en L. De Grève, en de rechters H. Boel, G. De Baets, E. Cerexhe, A. Arts en R. Henneuse, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag

Bij vonnis van 5 januari 1995 in zake het openbaar ministerie tegen A. Kicq en anderen, heeft de correctionele rechtbank te Brussel de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Is artikel 42 van de wet van 28 december 1983 (houdende fiscale en begrotingsbepalingen), gewijzigd bij artikel 38 van de wet van 7 december 1988, in overeenstemming met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre het erin voorziet, enerzijds, dat de intresten van Belgische oorsprong als bedoeld in artikel 11.1° tot 3° en 7° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen aan de bijzondere heffing op de roerende inkomsten zijn onderworpen, en in zoverre het, anderzijds, de roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong als bedoeld in artikel 11.4° van het Wetboek van de inkomstenbelastingen van dezelfde bijzondere heffing vrijstelt ? »

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Op 30 april 1987 kenden de beklaagden een lening van 15.000.000 frank toe aan een Belgische naamloze vennootschap, de n.v. L'Hermite. Zij inden de eerste intresten in september 1990. De fiscale administratie stelde dat, in zoverre die intresten de bij artikel 42 van de wet van 28 december 1983 vastgestelde plafonds overschreden, zij aan de bijzondere heffing moesten worden onderworpen.

Uit het strafdossier blijkt dat, schijnbaar om die bijzondere heffing te vermijden, de beklaagden de helft van hun schuldvordering overdroegen aan een Zwitserse vennootschap. Om die overdracht ten aanzien van de fiscale administratie te verantwoorden, legden zij een akte van overdracht, gedateerd 20 april 1989, over. Met betrekking tot dat document wordt door de procureur des Konings valsheid in geschrifte aangevoerd omdat het klaarblijkelijk geantidateerd zou zijn. De procureur des Konings vervolgt bovendien de beklaagden wegens het niet-aangeven van de belastbare roerende inkomsten en wegens het niet-betalen van de bij de wet vastgestelde bijzondere heffing daarop.

Tijdens de mondelinge behandeling voor de 49ste kamer van de correctionele rechtbank te Brussel stelden de beklaagden dat de bijzondere heffing op de roerende inkomsten, zoals zij georganiseerd wordt bij artikel 42 van de wet van 28 december 1983, gewijzigd bij artikel 38 van de wet van 7 december 1988, in strijd is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet. Zij voerden voor de correctionele rechtbank aan dat, indien zij, in plaats van inkomsten van Belgische oorsprong te innen, zoals die welke door de n.v. L'Hermite werden betaald, soortgelijke inkomsten zouden hebben geïnd die uitbetaald waren door een buitenlandse vennootschap, die bijzondere heffing op de roerende inkomsten niet toepasselijk zou zijn geweest. Zo vroegen zij de rechtbank haar beslissing aan te houden en het Hof de voormelde prejudiciële vraag te stellen.

III. De rechtspleging voor het Hof

De expeditie van de verwijzingsbeslissing is op 17 januari 1995 ter griffie ingekomen.

Bij beschikking van dezelfde dag heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 24 januari 1995 heeft het Hof de zetel aangevuld met rechter R. Henneuse, gelet op de inruststelling van een Franstalige rechter van de zetel.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 2 februari 1995 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 4 februari 1995.

Memories zijn ingediend door :

- André Kicq, wonende te 1180 Brussel, Hamoiriaan 27, bij op 14 maart 1995 ter post aangetekende brief;
- François Kicq, wonende te 1310 Terhulpen, rue du Moulin 59, en Antoinette Kicq, wonende te 1325 Chaumont-Gistoux, rue Somville 4, bij op 16 maart 1995 ter post aangetekende brief;
- de procureur des Konings bij de rechtbank van eerste aanleg te Brussel, Quatre-Brasstraat 13, 1000 Brussel, bij op 16 maart 1995 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 17 maart 1995 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 27 maart 1995 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- André Kicq, bij op 11 april 1995 ter post aangetekende brief;
- de procureur des Konings bij de rechtbank van eerste aanleg te Brussel, bij op 11 april 1995 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 21 april 1995 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 4 juli 1995 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 17 januari 1996.

Bij beschikking van 12 juli 1995 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 28 september 1995.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 13 juli 1995 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 28 september 1995 :

- zijn verschenen :

. Mr. Th. Afschrift, advocaat bij de balie te Brussel, voor André Kicq;

. Mr. A. De Bluts, advocaat bij de balie te Brussel, voor François Kicq en Antoinette Kicq;

. Mr. J. Van Rossum, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. A. De Bruyn, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Cerexhe en H. Boel verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *In rechte*

- A -

Memorie van André Kicq

A.1.1. Artikel 42 van de wet van 28 december 1983 had een bijzondere heffing van 25 pct. ingesteld op de intresten van de sommen die geleend worden zowel aan Belgische als aan buitenlandse schuldenaars wanneer die intresten meer bedroegen dan 490.000 frank (thans 539.000 frank). Artikel 38 van de wet van 7 december 1988 wijzigde de voormelde wet en sluit voortaan van die heffing de intresten uit die geïnd worden van buitenlandse schuldenaars. De *ratio legis* van die bepaling was de dividenden vrij te stellen van de bijzondere heffing op de inkomsten omdat zij reeds aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. De bij de bijzondere heffing op de roerende inkomsten beoogde intresten hebben dus steeds als gemeenschappelijk kenmerk dat de schuldenaar ervan in België gevestigd is. Daarentegen zijn de inkomsten, zelfs de rentedragende, die door in het buitenland gevestigde niet-verblijfhoudende belastingplichtigen betaald worden, niet onderworpen aan de bijzondere heffing op de roerende inkomsten. Dat verschil in stelsel is een inbreuk op de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

A.1.2. Het door de wetgever aldus gemaakte onderscheid kan niet worden verantwoord noch wegens de aard van de inkomsten - het gaat in de twee gevallen om intresten -, noch vanwege de hoogte ervan. De wetgever heeft zich nooit nader verklaard over de redenen voor dat onderscheid ten nadele van intresten van Belgische oorsprong, een maatregel die volkomen afwijkt van het gemene recht. Dat bewijst dat de wetgever eenvoudig het onderscheid niet opgemerkt heeft dat hij in het leven riep; toch beging hij hiermee een « klaarblijkelijke of duidelijke vergissing », die een schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet impliceert.

A.1.3. Zelfs indien een verantwoording zou bestaan, zou ze noch objectief, noch redelijk zijn. Die verantwoording zou immers niet kunnen liggen in het feit dat de intresten van buitenlandse oorsprong, overigens, aan andere belastingen zouden zijn onderworpen dan die welke van toepassing zijn op de intresten van Belgische oorsprong. De intresten van buitenlandse oorsprong, die immers vrijgesteld zijn van de bijzondere heffing op de roerende inkomsten, zijn, wat de inkomstenbelasting betreft, slechts aan de roerende voorheffing onderworpen indien zij in België worden geïnd, en zijn slechts aan een inkomstenbelasting onderworpen die gelijk is aan de roerende voorheffing indien zij in het buitenland worden geïnd.

Het verschil in onderscheid zou evenmin kunnen worden verklaard door de welbewuste wil van de wetgever de inkomsten van buitenlandse oorsprong te bevoordelen. Een dergelijke wil, die reeds paradoxaal is op zich,

blijkt immers uit geen enkele vermelding in de parlementaire voorbereiding. Het is zelfs uitdrukkelijk in tegenspraak met de bedoeling van de wetgever, die in werkelijkheid de investeringen in België wilde bevorderen.

De verantwoording kan ten slotte niet liggen in het feit dat het moeilijk zou zijn voor de fiscale administratie het bestaan aan te tonen van roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong, welke verantwoording trouwens nergens in de parlementaire voorbereiding blijkt.

A.1.4. Het doel van de wetgeving waarbij de bijzondere heffing op de roerende inkomsten wordt ingevoerd, bestond erin een evenwicht tot stand te brengen tussen de belasting op de inkomsten uit arbeid en de inkomsten uit kapitaal, door op laatstgenoemde inkomsten een bijkomende belasting in te voeren, omdat zij het stelsel van de bevrijdende roerende voorheffing genoten. Er zou tevergeefs worden gezocht naar een verklaring voor de vraag in welk opzicht het verantwoord zou zijn, om de verkrijgers van intresten aan een analoge belasting te onderwerpen als die van de inkomsten uit arbeid, de intresten van Belgische oorsprong aan de belasting te onderwerpen, en de intresten van buitenlandse oorsprong ervan vrij te stellen. Wel heeft de bijzondere heffing op de roerende inkomsten tot gevolg, wegens het verschil in behandeling tussen de intresten van Belgische oorsprong en de intresten van buitenlandse oorsprong, dat een, niet verantwoordbare, discriminatie in het leven wordt geroepen tussen, enerzijds, de inkomsten uit kapitaal en de inkomsten uit arbeid van Belgische oorsprong, en, anderzijds, de inkomsten uit kapitaal van buitenlandse oorsprong.

A.1.5. Ten slotte is er, wat het gevolg van het aldus in het leven geroepen verschil in behandeling betreft, eveneens geen enkel verband met de bedoeling van de wetgever. Door een dergelijk verschil in behandeling in het leven te roepen spoort de wetgever immers de belastingplichtigen ertoe aan leningen of deposito's toe te staan aan buitenlandse instellingen, veeleer dan aan Belgische instellingen.

Memorie van François en Antoinette Kicq

A.2. De tussenkomende partijen verwijzen naar de door André Kicq neergelegde memorie.

Memorie van de procureur des Konings

A.3.1. Het verschil in behandeling dat voortvloeit uit het stelsel van belasting van de intresten van leningen naargelang zij van Belgische of van buitenlandse oorsprong zijn wordt verantwoord door objectieve en redelijke overwegingen van technische aard. Alleen immers de aangifte van de inkomsten van Belgische oorsprong kan door de administratie doeltreffend worden gecontroleerd. Wat de intresten betreft van leningen die betaald worden aan een belastingplichtige door een buitenlandse schuldenaar, bezit de fiscale administratie daarentegen geen enkel controlemiddel en dit ondanks de wettelijke bepalingen over de bijstand tussen Staten.

A.3.2. Indien, uit eerbied voor de gelijkheid van de burgers, de verkrijgers van intresten die onder de bijzondere heffing vallen op gelijke wijze zouden worden behandeld naargelang van de Belgische of buitenlandse oorsprong van hun schuldenaar, zou er een formele, gekunstelde en artificiële gelijkheid de bovenhand voeren. Bovendien is de niet-afdwingbaarheid van de wet van 28 december 1983 een redelijke verantwoording voor het ingevoerde onderscheid : een niet-toepasbare wet is immers een slechte wet. Ten deze maakte de wetgever dus alleen gebruik van zijn soevereine bevoegdheid om een opportuniteitsoordeel te vellen.

A.3.3. Ten slotte moet erop worden gewezen dat de betwiste differentiëring niet rechtstreeks uit de wet voortvloeit maar uit de keuze die de belastingplichtige maakt zijn kapitaal in België veeleer dan in het buitenland te plaatsen. De nadelige differentiëring vloeit dus evenzeer voort uit de wet als uit de herhaalde wil van de belastingplichtige eraan te worden onderworpen.

Memorie van de Ministerraad

A.4.1. Artikel 38 van de wet van 7 december 1988 stelde de inkomsten van buitenlandse oorsprong niet inzonderheid of uitsluitend vrij van de bijzondere heffing op de roerende inkomsten. Het riep in werkelijkheid een stelsel in het leven van volkomen verschillende belasting in die zin dat voortaan van de werkingssfeer van de bijzondere heffing op de roerende inkomsten zijn uitgesloten de roerende inkomsten die worden gevormd door dividenden van vennootschappen op aandelen of door inkomsten uit kapitalen die geïnvesteerd worden in

personenvennootschappen, zonder onderscheid tussen de dividenden of inkomsten die betaald worden door Belgische vennootschappen of door buitenlandse vennootschappen. Dit relativeert reeds, op aanzienlijke wijze, de beweerde discriminatie die artikel 38 van de wet van 7 december 1988 in het leven zou hebben geroepen tussen de roerende inkomsten van Belgische oorsprong en de inkomsten van buitenlandse oorsprong.

A.4.2. Uit de parlementaire voorbereiding van de wijziging, bij artikel 38 van de wet van 7 december 1988, van artikel 42 van de wet van 28 december 1983 vloeit voort dat die voornamelijk werd ingegeven door de zorg aan de bijzondere heffing niet de roerende inkomsten te onderwerpen die reeds belast waren tegen 25 pct. en meer. Komt daarbij, wat de intresten betreft van de schuldvorderingen en leningen op buitenlandse schuldenaars, dat voor die inkomsten, die gewoonlijk niet verkregen of geïnd worden door toedoen van een in België gevestigde tussenpersoon (en waarop de Belgische roerende voorheffing dus niet werd ingehouden), de aangifteplicht blijft bestaan. In zoverre artikel 38 van de wet van 7 december 1988 van het toepassingsgebied van de bijzondere heffing op de roerende inkomsten de intresten van de schuldvorderingen, leningen en gelddeposito's van buitenlandse oorsprong uitsluit, heeft het dus geen ongelijkheid of discriminatie in het leven geroepen ten opzichte van de gelijksoortige inkomsten van Belgische oorsprong.

Ook een zorg voor samenhang van het Belgische fiscale stelsel verantwoordt het verschil in behandeling : de uitsluiting van de intresten van buitenlandse oorsprong van de werkingssfeer van de wet ten aanzien van de voormelde bijzondere heffing dient in verband te worden gebracht met het feit dat de hervormingswet de belastingplichtigen die de effecten niet aan een beroepsactiviteit toerekenen (en die derhalve het principe van de bevrijdende roerende voorheffing genieten) het recht ontzegde op het aftrekken in de personenbelasting van een forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting wat de inkomsten betreft van buitenlandse oorsprong. Daardoor komt de in de buitenlandse Staat geheven belasting onherstelbaar en zonder enige correctie bij de in België geheven fiscale last.

Gezien de opheffing van de aftrek van het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting bleek het billijk op de intresten van buitenlandse oorsprong geen bijzondere heffing te leggen van 25 pct.

Memorie van antwoord van André Kicq

A.5.1. De Ministerraad zet uitvoerig de redenen uiteen waarom de wet van 7 december 1988 van de bijzondere heffing op de roerende inkomsten de dividenden, en niet de intresten heeft uitgesloten. Die verantwoording wordt vanzelfsprekend niet betwist, maar zij staat totaal los van de gestelde prejudiciële vraag.

A.5.2. De memorie van de Ministerraad strekt ertoe de stelling ingang te doen vinden volgens welke de wetgever, vrijwillig, een verschillend, en meer gunstig, statuut wilde verlenen aan de intresten van buitenlandse oorsprong ten opzichte van de inkomsten van Belgische oorsprong, en dit in het kader van een algehele hervorming van de fiscaliteit op de roerende inkomsten. De weergegeven passages uit de parlementaire voorbereiding hebben uitsluitend betrekking op de verantwoording, die nooit werd betwist door de concluderende partij, van het onderscheid tussen de dividenden en de intresten. Noch in de memorie van de Ministerraad, noch elders in een van de parlementaire stukken wordt ook maar enige allusie aangetroffen op de discriminatie waarop de onderhavige procedure betrekking heeft : die welke bestaat tussen de intresten van Belgische oorsprong en de intresten van buitenlandse oorsprong. Gezien de betekenis van dat onderscheid en de zorgvuldigheid waarmee de wetgever de verschillen in behandeling die hij uitvaardigde, verantwoordde, enerzijds, tussen de inkomsten uit arbeid en die uit kapitaal, en, anderzijds, tussen de dividenden en de intresten, is het ontbreken van motivering voor het onderscheid dat bestaat tussen de intresten van Belgische oorsprong en de intresten van buitenlandse oorsprong bijzonder significant voor het feit dat dat onderscheid door de wetgever niet werd gewild, maar alleen het gevolg is van een redactiefout.

A.5.3. De Ministerraad tracht vervolgens het vermeende objectieve en redelijke karakter te verantwoorden van het verschil in behandeling tussen de intresten van Belgische oorsprong en de intresten van buitenlandse oorsprong, met een berekening volgens welke « indien ervan wordt uitgegaan dat de inkomsten, in de buitenlandse Staat, onderworpen worden aan een belasting die equivalent is met de aanslagvoet van de bijzondere heffing », op een fiscale last uitgekomen wordt die gelijk is voor die twee categorieën van intresten. Die redenering is een *petitio principii*, in zoverre uitgegaan wordt van een gelijke fiscale last en daarbij aangenomen wordt dat juist die fiscale last in het buitenland of in België equivalent is.

Het grootste gedeelte van de intresten van buitenlandse oorsprong wordt door Belgische verblijfhouders

geïnd in drie landen die geen inhouding bij de bron verrichten op de intresten : Nederland, het Groothertogdom Luxemburg en Zwitserland.

Het zou bovendien vreemd zijn dat de Belgische wetgever door een vrijstelling van Belgische belastingen het bestaan zou hebben willen compenseren van een buitenlandse belasting op de intresten van buitenlandse oorsprong, terwijl in de meeste gevallen die belasting er niet werd geïnd, en in nagenoeg alle andere gevallen zij ruimschoots lager was dan de bijzondere heffing op de roerende inkomsten. Het evenredigheidsbeginsel zou, indien dat werkelijk de bedoeling van de wetgever was geweest, die ertoe hebben moeten brengen die vrijstelling voor te behouden voor het geval waarin de belasting effectief zou zijn geïnd in het buitenland, of zelfs voor de mate waarin de buitenlandse belasting effectief zou zijn geheven.

A.5.4. Wat de verantwoording betreft in verband met, in de memorie van de procureur des Konings, de niet-toepasbaarheid van een bepaling die de intresten van buitenlandse oorsprong zou hebben belast, wegens het ontbreken van controlemiddelen, gaf de wetgever, op geen enkel ogenblik, de wens te kennen rekening te houden met die beoordelingsfactor. Toen gealludeerd werd op de moeilijkheden van inning van de bijzondere heffing, was dat in verband met een amendement, waarbij een dergelijke inningsmoeilijkheid werd vastgesteld voor alle roerende inkomsten, en niet alleen voor de roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong. Dat amendement, dat de opheffing zonder meer voorstelde van de heffing, werd verworpen. Het is trouwens moeilijk denkbaar dat de wetgever de bijzondere houding zou hebben willen aannemen die erin zou hebben bestaan een belasting op te heffen alleen omdat er gefraudeerd werd, zonder daar op een of andere manier een verklaring voor te geven.

Ten slotte moet worden vastgesteld dat dezelfde wetgever, voor de Belgische verblijfhouders die roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong innen, de verplichting heeft behouden die aan te geven in de personenbelasting, wanneer zij geen roerende voorheffing hebben betaald, met name omdat die inkomsten in het buitenland werden geïnd. Het is niet duidelijk waarom een dergelijke controle illusoir zou zijn, in de geest van de wetgever, wanneer ze betrekking heeft op intresten die aan de bijzondere heffing op de roerende inkomsten onderworpen zijn, terwijl ze dat niet zou zijn, voor dezelfde intresten, wanneer zij onderworpen zijn aan de personenbelasting en daarin aangegeven moeten worden. De verklaring die de procureur des Konings geeft voor de hier aangevoerde discriminatie vormt dus geenszins een objectieve en redelijke verantwoording.

Memorie van antwoord van de Ministerraad

A.6.1. De roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong zijn uitgesloten van de werkingssfeer van de bijzondere heffing niet alleen wanneer het om dividenden gaat die uitbetaald worden door buitenlandse vennootschappen, maar ook wanneer het om inkomsten gaat uit schuldvorderingen, leningen en gelddeposito's op buitenlandse schuldenaren, terwijl de bijzondere heffing op de intresten van Belgische oorsprong werd behouden. Het zou zinloos zijn in die situatie een, niet verantwoorde, discriminatie te zien in de zin van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

In werkelijkheid kan de situatie van de belastingplichtige die geld heeft geleend aan een Belgische schuldenaar, vanuit fiscaal of strafrechtelijk standpunt niet vergeleken worden met die van de schuldeiser van een buitenlandse schuldenaar. Er kan in elk geval vermoed worden dat de intrest van een schuldvordering op een buitenlandse schuldenaar in het land van oorsprong aan een belasting onderworpen werd die merkelijk gelijk is aan de bijzondere heffing en, zoals de Ministerraad uiteenzet in de vorige memorie, komt de belasting die geheven wordt in de buitenlandse Staat onherstelbaar en ongecorrigeerd bij de in België geheven fiscale last. Gesteld, bijgevolg, dat de situatie van de belastingplichtige die geld heeft geleend aan een buitenlandse schuldenaar te vergelijken is met die van de belastingplichtige die een intrest van Belgische oorsprong int, dan heeft de niet-toepassing van de bijzondere heffing, wanneer het om intresten van buitenlandse oorsprong gaat, een objectieve reden van bestaan.

A.6.2. Ten aanzien van de vaststelling volgens welke het Groothertogdom Luxemburg en Zwitserland geen inhouding bij de bron verrichten op de door de Belgische verblijfhouders geïnde intresten, moet worden opgemerkt dat het gelijkheidsbeginsel niet vereist dat de Belgische wetgever, geval per geval, rekening houdt met het belastingstelsel van elk vreemd land. De wetgever kan en moet veronderstellen dat inkomsten van buitenlandse oorsprong belast worden volgens het specifieke stelsel in het land van oorsprong.

- B -

B.1. Het onderzoek van de motivering van de verwijzingsbeslissing en van de elementen van het aan het Hof voorgelegde dossier leidt tot de vaststelling dat het Hof wordt ondervraagd over de kwestie of artikel 42 van de wet van 28 december 1983, gewijzigd bij artikel 38 van de wet van 7 december 1988, al dan niet een discriminatie in het leven roept, in zoverre het de in België geïnde intresten op aan Belgische schuldenaars geleende bedragen aan de bijzondere heffing op de roerende inkomsten onderwerpt, terwijl het de van buitenlandse schuldenaars verkregen intresten van diezelfde heffing vrijstelt.

B.2.1. In artikel 42 van de wet van 28 december 1983 werd, ten laste van de aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen, een bijzondere heffing op de inkomsten uit kapitaal en roerende goederen ingevoerd, bedoeld in artikel 11 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, in zoverre die inkomsten meer dan 1.110.000 frank bedragen en zonder onderscheid of ze van Belgische of buitenlandse oorsprong zijn. Bovendien bepaalde paragraaf 1, derde lid, van artikel 42 dat « de inkomsten van alle schuldvorderingen en leningen en van in bewaring gegeven geldsommen als bedoeld in artikel 11, 1° tot 3° en 7°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (...) belastbaar (zijn) zodra het nettobedrag ervan hoger is dan 316.000 frank ». Enkel de intresten van Belgische oorsprong werden dus door die laatste bepaling getroffen.

B.2.2. Artikel 38 van de wet van 7 december 1988, dat door de Regering in de vorm van een amendement werd ingediend bij de Commissie van financiën van de Senaat, behoudt de bijzondere heffing van artikel 42 van de voormelde wet, maar uitsluitend op de inkomsten van schuldvorderingen, leningen en in bewaring gegeven sommen van Belgische oorsprong (artikel 11, 1° tot 3° en 7°) waarvan het nettobedrag 490.000 frank (thans 539.000 frank) beloopt. In dat artikel wordt ook het percentage van de heffing aan de nieuwe belastingschaal aangepast. Met die bepaling wenste de wetgever de dividenden van de bijzondere heffing te weren omdat die reeds bij de vennootschapsbelasting worden belast. Aldus « (zal) de heffing (...) voortaan geheven worden tegen een éénvormig tarief van 25 pct. en enkel de inkomsten van schuldvorderingen, leningen en gelddeposito's zullen eraan worden onderworpen; de andere roerende inkomsten die voornamelijk bestaan uit dividenden ondergaan immers aan de bron een belasting die hoger is dan die welke

voortvloeit uit de nieuwe aanslagtarieven » (*Gedr. St.*, Senaat, 1988, nr. 440-2, p. 138).

B.2.3. Daar de door de Regering gegeven en door de wetgever goedgekeurde verantwoording voor een vrijstelling - die van de dividenden - vreemd is aan de prejudiciële vraag, moet zij door het Hof niet in overweging worden genomen.

B.3.1. Dat de door een buitenlandse schuldenaar aan een belastingplichtige betaalde intresten van leningen buiten de werkingssfeer van artikel 38 van de wet van 7 december 1988 vallen, is het gevolg van het feit dat in die wet, wat de bijzondere heffing betreft, enkel verwezen wordt naar de inkomsten bedoeld « in artikel 11, 1^o tot 3^o en 7^o, » van het Wetboek van de inkomstenbelastingen; nu de wet het 4^o van dat artikel niet vermeldt, moet daaruit afgeleid worden dat inkomsten van buitenlandse oorsprong niet onderworpen zijn aan vermelde heffing.

B.3.2. Het principe zelf van de invoering van een onderscheid tussen de intresten van Belgische en die van buitenlandse oorsprong is tijdens de parlementaire voorbereiding niet ter sprake gekomen. Het is moeilijk denkbaar dat de wetgever, zonder verantwoording, de inkomsten van buitenlandse oorsprong zou hebben willen begunstigen. Evenzo kan geen rekening worden gehouden met het argument volgens hetwelk het voor de fiscale administratie moeilijk zou zijn het bestaan van inkomsten van buitenlandse oorsprong vast te stellen, aangezien het vraagstuk van de buitenlandse oorsprong van die inkomsten ten deze nooit door de wetgever is opgeworpen.

Het Hof ziet geen enkele verantwoording voor het verschil in behandeling van houders van inkomsten uit intresten van buitenlandse oorsprong en houders van inkomsten uit intresten van Belgische oorsprong.

B.4. Uit hetgeen voorafgaat vloeit voort dat de prejudiciële vraag bevestigend dient te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 42 van de wet van 28 december 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen, zoals gewijzigd bij artikel 38 van de wet van 7 december 1988, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre het erin voorziet, enerzijds, dat de intresten van Belgische oorsprong als bedoeld in artikel 11, 1° tot 3° en 7°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen aan de bijzondere heffing op de roerende inkomsten zijn onderworpen, en in zoverre het, anderzijds, de roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong als bedoeld in artikel 11, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen van dezelfde bijzondere heffing vrijstelt.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 9 november 1995.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior