

OFFICIELE BERICHTEN — AVIS OFFICIELS

COUR D'ARBITRAGE

[2006/200190]

Extrait de l'arrêt n° 7/2006 du 18 janvier 2006

Numéro du rôle : 3648

En cause : le recours en annulation des articles 4 et 5, alinéa 3 (*partim*), de la loi du 4 juillet 2004 « modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de permettre la transposition de la directive du Conseil de l'Union européenne du 3 juin 2003 (2003/49/CE) concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents », introduit par la s.a. Lendit.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

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 7 mars 2005 et parvenue au greffe le 9 mars 2005, la s.a. Lendit, dont le siège social est établi à 1000 Bruxelles, avenue Emile Duray 64/1, a introduit un recours en annulation des articles 4 et 5, alinéa 3 (*partim*), de la loi du 4 juillet 2004 « modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de permettre la transposition de la directive du Conseil de l'Union européenne du 3 juin 2003 (2003/49/CE) concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents » (publiée au *Moniteur belge* du 7 septembre 2004).

(...)

II. *En droit*

(...)

B.1.1. La partie requérante demande l'annulation des articles 4 et 5, alinéa 3, de la loi du 4 juillet 2004 « modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de permettre la transposition de la directive du Conseil de l'Union européenne du 3 juin 2003 (2003/49/CE) concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents ».

B.1.2. L'article 4 de la loi attaquée ajoute un alinéa 3 à l'article 280 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992) qui énonce désormais :

« Dans le chef du bénéficiaire de revenus de capitaux et biens mobiliers autres que des dividendes et des revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers, le précompte mobilier n'est imputé qu'à concurrence du montant du précompte qui se rapporte aux revenus qui sont imposables en proportion de la période pendant laquelle le contribuable a eu la propriété ou l'usufruit des capitaux et biens mobiliers ou la qualité de créancier.

Toutefois, lorsque le bénéficiaire des revenus de capitaux et biens mobiliers affecte ces capitaux et biens mobiliers à l'exercice de son activité professionnelle, le précompte mobilier n'est imputé qu'à concurrence du montant du précompte qui se rapporte aux revenus qui sont imposables en proportion de la période pendant laquelle le contribuable a eu la pleine propriété des capitaux et biens mobiliers.

Pour l'application des alinéas 1^{er} et 2, lorsqu'il s'agit des revenus mentionnés à l'article 266, alinéa 2, la période à laquelle se rapportent les revenus est la période débutant le jour de l'émission des titres et se terminant le jour de l'attribution ou de la mise en paiement des revenus ».

Les revenus mentionnés à l'article 266, alinéa 2, du C.I.R. 1992 sont, notamment, les revenus des certificats immobiliers. L'article 266 (dont l'alinéa 2 a été modifié par l'article 3 de la loi attaquée) règle en effet la mesure dans laquelle le Roi peut renoncer à la perception du précompte mobilier pour certains revenus. Il dispose :

« Le Roi peut, aux conditions et dans les limites qu'Il détermine, renoncer totalement ou partiellement à la perception du précompte mobilier sur les revenus de capitaux et biens mobiliers et les revenus divers, pour autant qu'il s'agisse de revenus recueillis par des bénéficiaires qui peuvent être identifiés ou par des organismes de placement collectif de droit étranger qui sont un patrimoine indivis géré par une société de gestion pour compte des participants lorsque leurs parts ne font pas l'objet d'une émission publique en Belgique et ne sont pas commercialisés en Belgique ou de revenus de titres au porteur compris dans l'une des catégories suivantes :

1° revenus légalement exonérés de la taxe mobilière ou d'impôts réels ou soumis à l'impôt à un taux inférieur à 15 p.c., produits par des titres émis avant le 1^{er} décembre 1962;

2° revenus de certificats des organismes de placement collectif belges;

3° primes d'émission afférentes à des obligations, bons de caisse ou autres titres représentatifs d'emprunts émis à partir du 1^{er} décembre 1962.

Il ne peut en aucun cas renoncer à la perception du précompte mobilier sur les revenus :

1° des titres représentatifs d'emprunts dont les intérêts sont capitalisés, sauf si le débiteur et le bénéficiaire sont des sociétés associées qu'Il définit;

2° des titres ne donnant pas lieu à un paiement périodique d'intérêt et qui ont été émis pour une durée d'au moins un an avec un escompte correspondant aux intérêts capitalisés jusqu'à l'échéance du titre, sauf si le débiteur et le bénéficiaire sont des sociétés associées qu'Il définit;

3° des certificats immobiliers, pour ce qui concerne les attributions ou mises en paiement de revenus afférents, en tout ou partie, à la réalisation du bien immobilier sous-jacent ».

B.1.3. L'article 5, alinéa 3, de la loi attaquée dispose :

« L'article 266, alinéa 2, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'inséré par l'article 3 de la présente loi, et l'article 4 de la présente loi s'appliquent aux revenus attribués ou mis en paiement à partir de la date de publication de la présente loi au *Moniteur belge* ».

B.2. La société requérante concentre son activité sur le marché des certificats immobiliers. Elle expose qu'elle a acquis un nombre important de certificats, en principe postérieurement à leur date d'émission. Elle conteste le régime fiscal qui est applicable à la plus-value de liquidation de ceux-ci, de sorte que l'objet du recours, en ce qui concerne l'article 4 de la loi attaquée, doit être limité à l'article 280, alinéa 3, du C.I.R. 1992 en tant qu'il s'applique aux revenus des certificats immobiliers visés à l'article 266, alinéa 2, 3°, précité du C.I.R. 1992.

B.3. Les certificats immobiliers sont, aux termes de l'article 106 de la loi du 11 décembre 1990 relative aux opérations financières et aux marchés financiers, des droits de créance sur les revenus, produits et prix de réalisation d'un ou de plusieurs biens immobiliers déterminés lors de l'émission des certificats.

Ils permettent aux souscripteurs d'effectuer un investissement dont l'objet est immobilier mais sous une forme mobilière. L'investisseur perçoit, outre des coupons périodiques portant sur le solde d'exploitation, un coupon final qui porte sur le solde de liquidation, en cas de plus-value. Il perçoit également à ce moment, si le capital n'a pas été remboursé antérieurement, le remboursement de celui-ci; s'agissant d'un remboursement de créance, celui-ci n'est pas taxable.

Quant à l'article 4 de la loi du 4 juillet 2004 (premier, deuxième et troisième moyens)

B.4. Les trois premiers moyens sont dirigés contre l'article 4 et sont pris de la violation, le premier, des articles 170 et 172, alinéa 2, pris isolément ou combinés avec les articles 10 et 11, de la Constitution, le deuxième, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution et, le troisième, des articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec l'article 56 du Traité C.E. consacrant le principe de la libre circulation des capitaux.

Ces trois moyens critiquent la disposition attaquée en ce qu'elle ne permet aux titulaires de certificats immobiliers d'imputer sur le montant de l'impôt dû le montant du précompte mobilier qu'ils ont dû acquitter sur le coupon de liquidation qu'en proportion de la période pendant laquelle ils ont été titulaires du certificat, alors que la durée de vie de celui-ci peut être bien plus longue. La disposition attaquée introduit ainsi une « proratisation » du précompte.

B.5.1. Dans le premier moyen, la société requérante fait valoir qu'en n'indiquant pas si la « proratisation » du précompte qu'il introduit va de pair avec une « proratisation » du revenu correspondant, l'article 4 permet à l'administration de définir la base du revenu et, par là, un élément de la dette fiscale qui devrait être établi par la loi; si, comme c'est le cas pour les autres revenus mobiliers, la « proratisation » du précompte devait aller de pair avec celle du revenu, il faudrait constater que, faute de pouvoir déterminer d'avance la plus-value qui sera réalisée lors de la vente de l'immeuble, il serait impossible, lors de la vente d'un certificat immobilier avant son échéance (la vente de l'immeuble), d'attribuer au vendeur une quotité de cette plus-value (première branche). Quant à l'acheteur, l'imputation du précompte mobilier dont il pourra bénéficier sera fonction de la période au cours de laquelle il aura détenu le certificat immobilier et non du revenu produit par celui-ci, ce qui serait discriminatoire (deuxième branche).

B.5.2. Dans le deuxième moyen, la société requérante fait valoir qu'en ne permettant au titulaire d'un certificat immobilier d'imputer le précompte mobilier (sur l'impôt dû sur la plus-value de liquidation) que proportionnellement à la période au cours de laquelle il a détenu le certificat, la disposition attaquée crée un impôt nouveau, correspondant à la partie non imputable de ce précompte et aboutissant à une double imposition de cette partie : le vendeur d'un certificat immobilier ne pourra imputer la partie du précompte correspondant à la période pendant laquelle il aura détenu ce certificat ni sur l'impôt dû pour l'année de la vente du certificat (faute de connaître le montant de la plus-value éventuelle qui serait réalisée lors de la vente de l'immeuble) ni sur l'impôt dû pour l'année de la vente de l'immeuble (qui peut ne survenir que des années après celle du certificat); l'acheteur ne pourra pas imputer non plus cette partie du précompte, alors qu'il aura payé celui-ci sur la totalité de la plus-value (première branche). Ce régime de double imposition serait discriminatoire en ce que la non-imputation partielle du précompte mobilier sur les revenus provenant de certificats immobiliers ne frapperait pas d'autres revenus qui seraient comparables à ceux-ci (deuxième branche).

B.5.3. Dans le troisième moyen, la société requérante fait valoir que la disposition attaquée, en ne permettant pas l'imputation totale du précompte mobilier sur l'impôt dû sur la plus-value de liquidation des certificats immobiliers (alors qu'ils ont été créés pour pouvoir être négociés), pénalise la vente de ceux-ci par des investisseurs professionnels pour lesquels le précompte mobilier n'est pas libératoire, contrairement à ce qui est prévu pour les particuliers.

B.6.1. Bien que l'exposé des motifs du projet devenu la loi attaquée indiquent qu'elle met en œuvre une directive du Conseil de l'Union européenne du 3 juin 2003 (2003/49/CE) visant à supprimer, au 1^{er} janvier 2004, toute imposition sur les paiements d'intérêts et de redevances entre sociétés associées d'Etats membres différents dans l'Etat d'où ces paiements proviennent (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-1075/001, p. 4), la Cour constate que ce n'est pas le cas pour la mesure de « proratisation » attaquée.

B.6.2. Le projet de loi ne fit l'objet d'aucun rapport de commission à la Chambre, fut adopté sans discussion en séance plénière et ne fut pas évoqué par le Sénat. Les travaux préparatoires n'indiquent donc pas pourquoi il a été décidé de limiter désormais l'imputation du précompte mobilier perçu sur ces revenus à la partie de celui-ci correspondant proportionnellement à la période au cours de laquelle le bénéficiaire du coupon a détenu le certificat immobilier.

B.7.1. La limitation, en vertu de la disposition en cause, de la possibilité d'imputer sur l'impôt dû le précompte mobilier portant sur la plus-value de liquidation d'un certificat immobilier à la partie du précompte correspondant proportionnellement à la durée de détention de celui-ci aboutit à traiter, pour ce qui concerne le précompte mobilier, ce revenu comme celui des titres à revenus fixes visés à l'article 2, § 4, du C.I.R. 1992 qui, en vertu de l'article 19, § 2, alinéa 2, du C.I.R. 1992, sont imposables dans le chef de chaque détenteur successif des titres en proportion de la période au cours de laquelle il les a détenus et dont, en vertu de l'article 280 du même Code, le précompte mobilier dû par le bénéficiaire de revenus de capitaux et biens mobiliers autres que les dividendes qui affecte ces capitaux et biens mobiliers à l'exercice de son activité professionnelle, n'est imputé qu'à concurrence du montant du précompte qui se rapporte aux revenus qui sont imposables en proportion de la période pendant laquelle le contribuable a eu la pleine propriété des capitaux et biens mobiliers.

B.7.2. Ce régime est aussi appliqué aux obligations qui ne servent aucun coupon d'intérêt pendant leur existence (les obligations à coupon zéro ou « zero-bonds ») mais dont les intérêts sont capitalisés jusqu'à l'échéance. Ces titres, visés par l'article 266, alinéa 2, 1^o et 2^o, modifié par la disposition attaquée, ont été soumis au régime des titres à revenus fixes en considération de ce que leur valeur augmente de manière régulière, de sorte qu'il est possible de calculer l'accroissement de valeur déjà obtenu si le titre est vendu avant son échéance.

B.7.3. En appliquant ce régime aux coupons de liquidation des certificats immobiliers, l'article 4 de la loi attaquée traite de manière identique des contribuables se trouvant dans des situations essentiellement différentes : non pas tellement quant à l'objet du droit du créancier (lequel porte sur les revenus nets de l'immeuble et sur le produit de sa réalisation lorsqu'il s'agit d'un certificat immobilier alors qu'il porte sur les intérêts et sur le remboursement du capital lorsqu'il s'agit d'une obligation) mais surtout en considération de ce que, contrairement aux revenus des titres à revenus fixes, la plus-value réalisée à l'occasion de la vente d'un immeuble est par nature éventuelle et aléatoire de sorte qu'il s'agit d'un revenu variable.

B.7.4. Ce traitement identique, qui n'a pas été justifié dans les travaux préparatoires, aboutit à ne permettre au bénéficiaire du coupon de liquidation, dernier détenteur du titre, que d'imputer le précompte sur l'impôt dû proportionnellement à la durée de la détention et ainsi, à plus-value pourtant égale, de bénéficier d'une imputation d'autant moins importante que la détention aura été brève, ce qui ne constitue pas un critère pertinent; il aboutit en outre à priver, contrairement aux détenteurs de titres à revenus fixes (ou de « zero-bonds »), les détenteurs des certificats immobiliers qui les ont vendus avant leur échéance de la possibilité d'imputer une quelconque partie du précompte, dès lors que la plus-value résultant d'une vente future de l'immeuble est indéterminable; répondant à une question parlementaire, le Ministre des Finances a en effet indiqué :

« Les certificats fonciers qui sont considérés comme des obligations et qui représentent donc une créance sur l'émetteur donnent droit à une quotité, d'une part, des revenus périodiques générés par les immeubles auxquels ils se rapportent et qu'il est en principe possible de quantifier et, d'autre part, dans la plus-value que la réalisation ultérieure éventuelle de ces immeubles permettra de dégager, mais dont le montant est totalement imprévisible. Partant, dans ce cas précis, il est impossible d'appliquer une formule de calcul actuariel pour déterminer les revenus qu'il convient d'étaler dans le temps. L'administration continue toutefois à rechercher une solution pragmatique à ce problème et à celui posé par les revenus variables d'obligations » (*Questions et Réponses*, Chambre, 1992-1993, question n° 237 du 23 septembre 1992, p. 3454).

B.7.5. Le Conseil des Ministres fait cependant valoir que la mesure se justifie par le souci de mettre fin à des abus constatés lorsque, dans l'hypothèse visée en B.7.4, le vendeur est un contribuable pour lequel le précompte mobilier est libératoire.

B.7.6. Il peut être admis que la limitation décrite en B.7.1 a pu être jugée nécessaire par le législateur pour prévenir l'évitement de l'impôt en matière de certificats immobiliers. Il a en effet été constaté que lorsqu'un certificat immobilier était vendu avant son échéance, l'acheteur, soumis à l'impôt des sociétés et débiteur du précompte mobilier sur la plus-value de liquidation lors de l'échéance, pouvait imputer la totalité du précompte sur l'impôt dû alors qu'il avait acheté le titre à un contribuable, pour lequel le précompte serait libératoire, en lui proposant un prix comprenant le montant net que le vendeur pourrait obtenir (revenu mobilier diminué du précompte mobilier) augmenté d'une partie du précompte mobilier dont ils seraient convenus. L'acheteur sera, pour sa part, imposé non pas sur le revenu distribué lors de la liquidation mais seulement sur la différence entre ce revenu et le prix auquel il aura acquis le titre (augmenté, le cas échéant, du supplément proposé au vendeur et représentant une partie du précompte mobilier), alors qu'il pourra imputer la totalité du précompte sur l'impôt dû. Une telle opération permet d'exonérer d'impôt la partie de la plus-value que les contractants ont tenue pour déjà réalisée lors de la vente du titre.

B.7.7. Il s'ensuit que la mesure attaquée se justifie lorsque le certificat immobilier a été cédé, avant son échéance, par un contribuable pour lequel le précompte mobilier est libératoire à un contribuable pour lequel tel n'est pas le cas. En dehors de cette hypothèse, elle impose à des revenus dont la nature et les caractères sont différents, le traitement identique qui a été décrit en B.7.3 et B.7.4 : elle repose ainsi sur un critère qui est dépourvu de pertinence et aboutit à faire peser sur certains contribuables des charges qui ne sont pas proportionnées aux revenus qu'ils perçoivent.

Les moyens sont fondés, mais uniquement dans cette mesure.

Quant à l'article 5, alinéa 3, de la loi du 4 juillet 2004 (quatrième moyen)

B.8.1. Cette disposition, en tant qu'elle règle l'entrée en vigueur de l'article 4, lui est indissociablement liée.

B.8.2. Elle doit par conséquent être annulée dans la même mesure.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 4 et les mots « et l'article 4 » à l'article 5, alinéa 3, de la loi du 4 juillet 2004 « modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de permettre la transposition de la directive du Conseil de l'Union européenne du 3 juin 2003 (2003/49/CE) concernant un régime fiscal commun applicable aux paiements d'intérêts et de redevances effectués entre des sociétés associées d'Etats membres différents », sauf lorsque le certificat immobilier a été cédé, avant son échéance, par un contribuable pour lequel le précompte mobilier est libératoire à un contribuable pour lequel tel n'est pas le cas;

- rejette le recours pour le surplus.

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 d'arbitrage, à l'audience publique du 18 janvier 2006.

Le greffier,
P.-Y. Dutilleux.

Le président,
M. Melchior.

ARBITRAGEHOF

[2006/200190]

Uittreksel uit arrest nr. 7/2006 van 18 januari 2006

Rolnummer 3648

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 4 en 5, derde lid (*partim*), van de wet van 4 juli 2004 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde de omzetting van de richtlijn van de Raad van de Europese Unie van 3 juni 2003 (2003/49/EG) betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lid-Staten te verwezenlijken », ingesteld door de n.v. Lendit.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en A. Arts, en de rechters L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior, wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van het beroep en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 7 maart 2005 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 9 maart 2005, heeft de n.v. Lendit, met maatschappelijke zetel te 1000 Brussel, Emile Duraylaan 64/1, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 4 en 5, derde lid (*partim*), van de wet van 4 juli 2004 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde de omzetting van de richtlijn van de Raad van de Europese Unie van 3 juni 2003 (2003/49/EG) betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lid-Staten te verwezenlijken » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 7 september 2004).

(...)

II. In rechte

(...)

B.1.1. De verzoekende partij vordert de vernietiging van de artikelen 4 en 5, derde lid, van de wet van 4 juli 2004 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde de omzetting van de richtlijn van de Raad van de Europese Unie van 3 juni 2003 (2003/49/EG) betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lid-Staten te verwezenlijken ».

B.1.2. Artikel 4 van de bestreden wet voegt een derde lid toe aan artikel 280 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992), dat voortaan luidt :

« Ten name van de verkrijger van inkomsten van roerende goederen en kapitalen, niet zijnde dividenden en niet zijnde inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen, wordt de roerende voorheffing slechts verrekend tot het bedrag van de voorheffing op de inkomsten die belastbaar zijn in verhouding tot het tijdperk waarin de belastingplichtige eigenaar of vruchtgebruiker van de roerende goederen en kapitalen of schuldeiser is geweest.

Wanneer de verkrijger van inkomsten van roerende goederen en kapitalen die goederen of kapitalen gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid, wordt de roerende voorheffing slechts verrekend tot het bedrag van de voorheffing op de inkomsten die belastbaar zijn in verhouding tot het tijdperk waarin de belastingplichtige de volle eigendom van de goederen of kapitalen heeft gehad.

Voor de toepassing van het eerste en tweede lid, stemt het tijdperk waarop de inkomsten betrekking hebben, voor de in artikel 266, tweede lid, vermelde inkomsten, overeen met de periode die aanvangt op het ogenblik van de uitgifte van de effecten en eindigt op de dag van de toekenning of betaalbaarstelling van de inkomsten ».

De in artikel 266, tweede lid, van het W.I.B. 1992 vermelde inkomsten zijn met name de inkomsten uit vastgoedcertificaten. Artikel 266 (waarvan het tweede lid is gewijzigd bij artikel 3 van de bestreden wet) regelt immers de mate waarin de Koning kan afzien van de inning van de roerende voorheffing op sommige inkomsten. Het luidt :

« De Koning kan, onder de voorwaarden en binnen de grenzen die Hij bepaalt, geheel of ten dele afzien van de inning van de roerende voorheffing op inkomsten van roerende goederen en kapitalen en van diverse inkomsten, indien het verkrijgers betreft van wie de identiteit kan worden vastgesteld, of door collectieve beleggingsinstellingen naar buitenlands recht die een onverdeeld vermogen zijn dat wordt beheerd door een beheersvennootschap voor rekening van deelnemers, wanneer hun aandelen in België niet openbaar worden uitgegeven en niet in België worden verhandeld of effecten aan toonder waarvan de inkomsten begrepen zijn in één van de volgende categorieën :

1° inkomsten van voor 1 december 1962 uitgegeven effecten die wettelijk van mobiliënbelasting of van zakelijke belastingen zijn vrijgesteld of aan belastingen zijn onderworpen tegen een aanslagvoet van minder dan 15 pct.;

2° inkomsten uit certificaten van Belgische instellingen voor collectieve belegging;

3° uitgiftepremies met betrekking tot obligaties, kasbons of andere effecten van leningen uitgegeven vanaf 1 december 1962.

In geen geval kan hij afzien van de inning van de roerende voorheffing op inkomsten :

1° van door effecten vertegenwoordigde leningen waarvan de interest wordt gekapitaliseerd, behalve indien de schuldenaar en de gerechtigde verbonden vennootschappen zijn die hij definieert;

2° van effecten die geen aanleiding geven tot een periodieke uitbetaling van interest en die worden uitgegeven voor een looptijd van ten minste één jaar met een disconto dat overeenstemt met de tot op de vervaldag van het effect gekapitaliseerde interest, behalve indien de schuldenaar en de gerechtigde verbonden vennootschappen zijn die hij definieert;

3° uit vastgoedcertificaten, voor wat de toekenningen of betaalbaarstellingen van inkomsten betreft die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op de verwezenlijking van het onderliggend onroerend goed ».

B.1.3. Artikel 5, derde lid, van de bestreden wet bepaalt :

« Artikel 266, tweede lid, 3°, van het Wetboek van inkomstenbelastingen 1992, zoals ingevoegd bij artikel 3 van deze wet, en artikel 4 van deze wet zijn van toepassing op inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf de datum van bekendmaking van deze wet in het *Belgisch Staatsblad* ».

B.2. De verzoekende vennootschap richt haar activiteit vooral op de markt van de vastgoedcertificaten. Zij voert aan dat zij een groot aantal certificaten heeft verworven, in principe na de datum van uitgifte ervan. Zij betwist het fiscaal stelsel dat van toepassing is op de meerwaarde bij liquidatie ervan, zodat het onderwerp van het beroep, wat artikel 4 van de bestreden wet betreft, dient te worden beperkt tot artikel 280, derde lid, van het W.I.B. 1992, in zoverre het van toepassing is op de inkomsten van de vastgoedcertificaten bedoeld in het voormelde artikel 266, tweede lid, 3°, van het W.I.B. 1992.

B.3. De vastgoedcertificaten zijn, luidens artikel 106 van de wet van 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten, rechten van vordering op de inkomsten, op de opbrengsten en op de realisatiewaarde van één of meer bij de uitgifte van de certificaten bepaalde onroerende goederen.

Zij maken het de intekenaars mogelijk in onroerend goed te beleggen, waarbij die belegging evenwel een roerende vorm heeft. De belegger ontvangt, naast periodieke coupons die op het exploitatiesaldo betrekking hebben, een laatste coupon die, wanneer een meerwaarde wordt gerealiseerd, op het liquidatiesaldo betrekking heeft. Hij ontvangt op dat ogenblik, indien het kapitaal niet eerder is terugbetaald, eveneens de terugbetaling daarvan; daar het om een terugbetaling van een schuldvordering gaat, is die niet belastbaar.

Ten aanzien van artikel 4 van de wet van 4 juli 2004 (eerste, tweede en derde middel)

B.4. De eerste drie middelen zijn gericht tegen artikel 4 en zijn afgeleid uit de schending, het eerste, van de artikelen 170 en 172, tweede lid, al dan niet in samenhang gelezen met de artikelen 10 en 11, van de Grondwet, het tweede, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, en het derde, van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 56 van het E.G.-Verdrag, waarin het beginsel van het vrij verkeer van kapitaal is verankerd.

Die drie middelen zijn gericht tegen de bestreden bepaling, in zoverre zij het de houders van vastgoedcertificaten mogelijk maakt om het bedrag van de roerende voorheffing die zij op de liquidatiecoupon hebben moeten betalen, met het bedrag van de belasting slechts te verrekenen in verhouding tot het tijdperk waarin zij houder van het certificaat zijn geweest, terwijl de looptijd ervan veel langer kan zijn. De bestreden bepaling voert aldus een « proratering » van de voorheffing in.

B.5.1. In het eerste middel voert de verzoekende vennootschap aan dat artikel 4, door niet aan te geven of de « proratering » van de voorheffing die het invoert, samengaat met een « proratering » van het daarmee overeenstemmend inkomen, de administratie toestaat de grondslag van het inkomen te bepalen en aldus een element van de belastingschuld dat bij de wet zou moeten worden vastgesteld; indien, zoals dat het geval is voor de andere roerende inkomsten, de « proratering » van de voorheffing gepaard zou moeten gaan met die van het inkomen, zou moeten worden vastgesteld dat het, doordat de meerwaarde die bij de verkoop van het onroerend goed zal worden

gerealiseerd, niet op voorhand kan worden bepaald, bij de verkoop van een vastgoedcertificaat vóór de vervaldag ervan (de verkoop van het onroerend goed) onmogelijk zou zijn een gedeelte van die meerwaarde aan de verkoper toe te wijzen (eerste onderdeel). Voor de koper zal de verrekening van de roerende voorheffing die hij zal kunnen genieten, afhankelijk zijn van het tijdperk waarin hij het vastgoedcertificaat zal hebben gehouden en niet van het inkomen dat het heeft opgebracht, wat discriminerend zou zijn (tweede onderdeel).

B.5.2. In het tweede middel voert de verzoekende vennootschap aan dat de bestreden bepaling, door het de houder van een vastgoedcertificaat mogelijk te maken de roerende voorheffing (met de op de meerwaarde bij liquidatie verschuldigde belasting) alleen te verrekenen in verhouding tot het tijdperk waarin hij het certificaat heeft gehouden, een nieuwe belasting invoert, die overeenstemt met het niet-verrekenbare deel van die voorheffing en die leidt tot een dubbele belasting van dat deel: de verkoper van een vastgoedcertificaat zal het deel van de voorheffing dat overeenstemt met het tijdperk waarin hij dat certificaat zal hebben gehouden, niet kunnen verrekenen met de belasting die is verschuldigd voor het jaar van de verkoop van het certificaat (daar hij het bedrag niet kent van de mogelijke meerwaarde die bij de verkoop van het onroerend goed zou worden gerealiseerd), noch met de belasting die verschuldigd is voor het jaar van de verkoop van het onroerend goed (die mogelijk pas jaren na de verkoop van het certificaat plaatsheeft); de koper zal dat deel van de voorheffing evenmin kunnen verrekenen, terwijl hij die op de hele meerwaarde zal hebben betaald (eerste onderdeel). Dat stelsel van dubbele belasting zou discriminerend zijn, in zoverre de gedeeltelijke niet-verrekening van de roerende voorheffing op de inkomsten uit vastgoedcertificaten niet zou gelden voor andere inkomsten die daarmee vergelijkbaar zouden zijn (tweede onderdeel).

B.5.3. In het derde middel voert de verzoekende vennootschap aan dat de bestreden bepaling, door het niet mogelijk te maken de roerende voorheffing integraal te verrekenen met de belasting die is verschuldigd op de meerwaarde bij liquidatie van de vastgoedcertificaten (terwijl zij werden gecreëerd om te kunnen worden verhandeld), de verkoop ervan door professionele beleggers voor wie, in tegenstelling tot wat voor de particulieren geldt, de roerende voorheffing niet bevrijdend is, bestraft.

B.6.1. Hoewel de memorie van toelichting bij de bestreden wet aangeeft dat die wet een richtlijn ten uitvoer legt van de Raad van de Europese Unie van 3 juni 2003 (2003/49/EG) die ertoe strekt om, op 1 januari 2004, in de Staat waaruit die uitkeringen afkomstig zijn elke belasting op de uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten op te heffen (*Parl. St.*, Kamer, 2003-2004, DOC 51-1075/001, p. 4), stelt het Hof vast dat dit niet het geval is voor de bestreden maatregel van « proratering ».

B.6.2. Over het ontwerp van wet is geen enkel commissieverslag aan de Kamer uitgebracht; het is zonder bespreking in voltallige zitting aangenomen en is niet door de Senaat geëvoceerd. In de parlementaire voorbereiding wordt dus niet aangegeven waarom is beslist de verrekening van de roerende voorheffing die op die inkomsten wordt geïnd, voortaan te beperken tot het deel ervan dat verhoudingsgewijs overeenstemt met het tijdperk waarin de verkrijger van de coupon het vastgoedcertificaat heeft gehouden.

B.7.1. De beperking, door de in het geding zijnde bepaling, van de mogelijkheid om de roerende voorheffing met betrekking tot de meerwaarde bij liquidatie van een vastgoedcertificaat met de verschuldigde belasting te verrekenen tot het deel van de voorheffing dat verhoudingsgewijs overeenstemt met de houdperiode ervan, leidt ertoe dat, wat de roerende voorheffing betreft, dat inkomen wordt behandeld zoals dat van de vastrentende effecten bedoeld in artikel 2, § 4, van het W.I.B. 1992 die, krachtens artikel 19, § 2, tweede lid, van het W.I.B. 1992, ten name van elke opeenvolgende houder van de effecten belastbaar zijn in verhouding tot het tijdperk waarin hij houder is geweest, en waarvan de roerende voorheffing die is verschuldigd door de verkrijger van inkomsten van kapitalen en roerende goederen, met uitzondering van de dividenden, die deze kapitalen en roerende goederen gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid, op grond van artikel 280 van hetzelfde Wetboek slechts wordt verrekend ten belope van het bedrag van de voorheffing dat betrekking heeft op de inkomsten die belastbaar zijn in verhouding tot het tijdperk waarin de belastingplichtige de volle eigendom van de kapitalen en de roerende goederen heeft gehad.

B.7.2. Dat stelsel is eveneens van toepassing op de obligaties die tijdens hun bestaan geen enkele interestcoupon opleveren (de « zerobonds »), maar waarvan de interesten tot de vervaldag worden gekapitaliseerd. Die effecten, bedoeld in artikel 266, tweede lid, 1^o en 2^o, gewijzigd bij de bestreden bepaling, zijn onderworpen aan het stelsel van de vastrentende effecten, gelet op het feit dat de waarde ervan op regelmatige wijze toeneemt, zodat het mogelijk is de reeds verkregen waardevermeerdering te berekenen wanneer het effect vóór de vervaldag ervan wordt verkocht.

B.7.3. Door die regeling toe te passen op de liquidatiecoupons van de vastgoedcertificaten, voorziet artikel 4 van de bestreden wet in een gelijke behandeling van de belastingplichtigen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden: niet zozeer ten aanzien van het onderwerp van het recht van de schuldeiser (dat betrekking heeft op de netto-inkomsten van het onroerend goed en op de opbrengst van de tegeldemaking ervan wanneer het gaat om een vastgoedcertificaat, terwijl het betrekking heeft op de interesten en de terugbetaling van het kapitaal wanneer het om een obligatie gaat), maar vooral ermee rekening houdend dat, in tegenstelling tot de inkomsten van de vastrentende effecten, de meerwaarde die wordt gerealiseerd bij de verkoop van een onroerend goed, van nature niet vaststaat en onzeker is, zodat het om een variabel inkomen gaat.

B.7.4. Die gelijke behandeling, die in de parlementaire voorbereiding niet is verantwoord, leidt ertoe dat de verkrijger van de liquidatiecoupon, laatste houder van het effect, de voorheffing met de verschuldigde belasting alleen kan verrekenen in verhouding tot de houdperiode en aldus, terwijl de meerwaarde gelijk blijft, alleen een verrekening kan genieten die des te beperkter zal zijn, daar de houdperiode korter is, wat geen relevant criterium is; zij leidt overigens ertoe dat de houders van vastgoedcertificaten die ze vóór de vervaldag hebben verkocht, in tegenstelling tot de houders van vastrentende effecten (of « zerobonds »), geen enkel deel van de voorheffing zullen kunnen verrekenen, aangezien de meerwaarde die voortvloeit uit een toekomstige verkoop van het onroerend goed, niet kan worden bepaald; op een parlementaire vraag heeft de Minister van Financiën immers op het volgende gewezen:

« De vastgoedcertificaten die worden beschouwd als obligaties en dus een schuldvordering vormen op de emittent geven recht op een aandeel enerzijds in de periodieke inkomsten die voortvloeien uit de gebouwen waarmee ze verband houden en die in principe kunnen worden gekwantificeerd, en anderzijds in de meerwaarde die door de eventuele verdere realisatie van deze gebouwen tot stand zullen kunnen komen maar waarvan het bedrag volledig onvoorspelbaar is. In dit ene geval is het onmogelijk een actuariële berekeningsformule toe te passen om de inkomsten vast te stellen die in de tijd moeten worden gespreid. De administratie blijft niettemin verder zoeken naar een pragmatische oplossing voor dit probleem en voor dat van de variabele inkomsten uit obligaties » (*Vragen en Antwoorden*, Kamer, 1992-1993, vraag nr. 237 van 23 september 1992, p. 3454).

B.7.5. De Ministerraad voert echter aan dat de maatregel verantwoord is door de zorg om een einde te maken aan misbruiken die zijn vastgesteld wanneer, in de in B.7.4 bedoelde hypothese, de verkoper een belastingplichtige is voor wie de roerende voorheffing bevrijdend is.

B.7.6. Er kan worden aangenomen dat de wetgever vermocht te oordelen dat de in B.7.1 omschreven beperking noodzakelijk was om ontwijking van belasting inzake vastgoedcertificaten te voorkomen. Er is immers vastgesteld dat, wanneer een vastgoedcertificaat vóór de vervaldag ervan werd verkocht, de koper, die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen en de roerende voorheffing op de meerwaarde bij liquidatie op de vervaldag is verschuldigd, de voorheffing integraal kon verrekenen met de verschuldigde belasting, terwijl hij het effect had gekocht van een belastingplichtige, voor wie de voorheffing bevrijdend zou zijn, door hem een prijs voor te stellen die het nettobedrag

omvat dat de verkoper zou kunnen ontvangen (roerend inkomen verminderd met de roerende voorheffing), vermeerderd met een deel van de roerende voorheffing dat zij overeengekomen zouden zijn. De koper zal, van zijn kant, niet worden belast op het bij de liquidatie uitgekeerde inkomen, maar alleen op het verschil tussen dat inkomen en de prijs waartegen hij het effect zal hebben verworven (in voorkomend geval, vermeerderd met de aan de verkoper voorgestelde toeslag, die een deel van de roerende voorheffing vertegenwoordigt), terwijl hij de voorheffing integraal zal kunnen verrekenen met de verschuldigde belasting. Een dergelijke operatie maakt het mogelijk het deel van de meerwaarde dat de contracterende partijen bij de verkoop van het effect als reeds gerealiseerd beschouwen, van belasting vrij te stellen.

B.7.7. Hieruit volgt dat de bestreden maatregel verantwoord is wanneer het vastgoedcertificaat, vóór de vervaldag ervan, door een belastingplichtige voor wie de roerende voorheffing bevrijdend is, is overgedragen aan een belastingplichtige voor wie dat niet het geval is. Buiten die hypothese voorziet hij, voor inkomsten waarvan de aard en de kenmerken verschillend zijn, in de gelijke behandeling die in B.7.3 en B.7.4 is beschreven : hij steunt aldus op een criterium dat niet relevant is en ertoe leidt dat sommige belastingplichtigen lasten moeten dragen die niet evenredig zijn met de inkomsten die zij ontvangen.

Alleen in die mate zijn de middelen gegrond.

Ten aanzien van artikel 5, derde lid, van de wet van 4 juli 2004 (vierde middel)

B.8.1. In zoverre zij de inwerkingtreding van artikel 4 regelt, is die bepaling daarmee onlosmakelijk verbonden.

B.8.2. Zij dient derhalve in dezelfde mate te worden vernietigd.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 4, alsook de woorden « en artikel 4 » in artikel 5, derde lid, van de wet van 4 juli 2004 « tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde de omzetting van de richtlijn van de Raad van de Europese Unie van 3 juni 2003 (2003/49/EG) betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lid-Staten te verwezenlijken », behoudens wanneer het vastgoedcertificaat door een belastingplichtige voor wie de roerende voorheffing bevrijdend is, vóór de vervaldag ervan is overgedragen aan een belastingplichtige voor wie dat niet het geval is;

- verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 18 januari 2006.

De griffier,

P.-Y. Dutilleux.

De voorzitter,

M. Melchior.

SCHIEDSHOF

[2006/200190]

Auszug aus dem Urteil Nr. 7/2006 vom 18. Januar 2006

Geschäftsverzeichnisnummer 3648

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 4 und 5 Absatz 3 (*partim*) des Gesetzes vom 4. Juli 2004 «zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 im Hinblick auf die Umsetzung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union vom 3. Juni 2003 (2003/49/EG) über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten», erhoben von der Lendit AG.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, und den Richtern L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

I. *Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 7. März 2005 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 9. März 2005 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Lendit AG, mit Gesellschaftssitz in 1000 Brüssel, avenue Emile Duray 64/1, Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 4 und 5 Absatz 3 (*partim*) des Gesetzes vom 4. Juli 2004 «zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 im Hinblick auf die Umsetzung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union vom 3. Juni 2003 (2003/49/EG) über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten» (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 7. September 2004).

(...)

II. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

B.1.1. Die klagende Partei beantragt die Nichtigerklärung der Artikel 4 und 5 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. Juli 2004 «zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 im Hinblick auf die Umsetzung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union vom 3. Juni 2003 (2003/49/EG) über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten».

B.1.2. Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes fügt einen Absatz 3 zu Artikel 280 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) hinzu, der nunmehr lautet:

«Zu Lasten des Empfängers von Einkünften aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern, die keine Dividenden und keine Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzung und Überlassung von beweglichen Gütern sind, wird der Mobiliensteuervorabzug nur bis zu dem Betrag des Vorabzugs angerechnet, der sich auf Einkünfte bezieht, die proportional zu dem Zeitraum steuerpflichtig sind, in dem der Steuerpflichtige Eigentümer oder Nießbraucher des Kapitalvermögens und der beweglichen Güter war oder in dem er die Eigenschaft eines Gläubigers hatte.

Nutzt der Empfänger von Einkünften aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern dieses Kapitalvermögen und diese beweglichen Güter jedoch zur Ausübung seiner Berufstätigkeit, wird der Mobiliensteuervorabzug nur bis zu dem Betrag des Vorabzugs angerechnet, der sich auf Einkünfte bezieht, die proportional zu dem Zeitraum steuerpflichtig sind, in dem der Steuerpflichtige das Volleigentum am Kapitalvermögen und an den beweglichen Gütern besaß.

Für die Anwendung der Absätze 1 und 2 stimmt für die in Artikel 266 Absatz 2 erwähnten Einkünfte der Zeitraum, auf den die Einkünfte sich beziehen, mit dem Zeitraum überein, der am Tag der Ausgabe der Wertpapiere beginnt und am Tag der Zuerkennung oder Ausschüttung der Einkünfte endet».

Die in Artikel 266 Absatz 2 des EStGB 1992 erwähnten Einkünfte sind insbesondere die Einkünfte aus Immobilienzertifikaten. Artikel 266 (dessen Absatz 2 durch Artikel 3 des angefochtenen Gesetzes abgeändert wurde) regelt nämlich den Umfang, in dem der König von der Erhebung des Mobilitätssteuervorabzugs auf gewisse Einkünfte absehen kann. Er lautet wie folgt:

«Der König kann unter Bedingungen und in Grenzen, die Er bestimmt, ganz oder teilweise von der Erhebung des Mobilitätssteuervorabzugs auf Einkünfte aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern und auf verschiedene Einkünfte absehen, sofern es sich um Einkünfte handelt, die von Empfängern bezogen werden, deren Identität festgestellt werden kann, oder von Instituten für gemeinsame Anlagen ausländischen Rechts, die ein ungeteiltes Vermögen darstellen, das von einer Verwaltungsgesellschaft für Rechnung der Teilnehmer verwaltet wird, wenn ihre Anteile in Belgien nicht öffentlich ausgegeben werden und in Belgien nicht gehandelt werden, oder um Einkünfte aus Inhaberpapieren einer der nachstehenden Kategorien:

1. Einkünfte aus Wertpapieren, die vor dem 1. Dezember 1962 ausgegeben wurden, die laut Gesetz von der Mobilitätssteuer oder von Realsteuern befreit sind oder die einem Steuersatz von weniger als 15 Prozent unterliegen,
2. Einkünfte aus Zertifikaten von belgischen Instituten für gemeinsame Anlagen,
3. Emissionsagien in Bezug auf Schuldverschreibungen, Kassenbons oder andere Wertpapiere, die Anleihen darstellen, die ab dem 1. Dezember 1962 ausgegeben wurden.

Er kann keinesfalls absehen von der Erhebung des Mobilitätssteuervorabzugs auf Einkünfte:

1. aus Wertpapieren, die Anleihen darstellen, deren Zinsen kapitalisiert werden, außer wenn Schuldner und Empfänger verbundene Unternehmen sind, die Er definiert,
2. aus Wertpapieren, die nicht zu einer periodischen Zahlung von Zinsen führen und für eine Dauer von mindestens einem Jahr mit einem Diskont ausgegeben wurden, der den bis zum Fälligkeitstermin des Wertpapiers kapitalisierten Zinsen entspricht, außer wenn Schuldner und Empfänger verbundene Unternehmen sind, die Er definiert,
3. aus Immobilienzertifikaten, was Zuerkennungen oder Ausschüttungen von Einkünften betrifft, die sich ganz oder teilweise auf die Realisierung des zugrunde liegenden unbeweglichen Gutes beziehen».

B.1.3. Artikel 5 Absatz 3 des angefochtenen Gesetzes besagt:

«Artikel 266 Absatz 2 Nr. 3 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 in der durch Artikel 3 dieses Gesetzes eingefügten Fassung und Artikel 4 dieses Gesetzes finden Anwendung auf Einkünfte, die ab dem Datum der Veröffentlichung dieses Gesetzes im *Belgischen Staatsblatt* zuerkannt oder ausgeschüttet wurden».

B.2. Die klagende Gesellschaft konzentriert ihre Tätigkeit vor allem auf den Markt der Immobilienzertifikate. Sie führt an, eine große Zahl von Zertifikaten erworben zu haben, grundsätzlich nach dem Datum ihrer Ausgabe. Sie findet das Steuersystem an, das auf den bei ihrer Liquidation erzielten Mehrwert angewandt wird, so dass der Gegenstand der Klage hinsichtlich des Artikels 4 des angefochtenen Gesetzes auf Artikel 280 Absatz 3 des EStGB 1992 zu begrenzen ist, insofern er auf die Einkünfte aus Immobilienzertifikaten im Sinne des obengenannten Artikels 266 Absatz 2 Nr. 3 des EStGB 1992 anwendbar ist.

B.3. Immobilienzertifikate sind gemäß Artikel 106 des Gesetzes vom 4. Dezember 1990 über die Geldgeschäfte und die Finanzmärkte Forderungsrechte auf die Einkünfte, auf die Erträge und den Realisierungswert einer oder mehrerer bei der Ausgabe der Zertifikate bestimmten Immobilien.

Sie ermöglichen es den Zeichnern, in Immobilien anzulegen, wobei diese Anlage jedoch eine Mobiliarform aufweist. Der Anleger erhält neben regelmäßigen Coupons, die sich auf den Betriebssaldo beziehen, einen letzten Coupon, der sich, wenn ein Mehrwert erzielt wird, auf den Liquidationssaldo bezieht. Er erhält zu diesem Zeitpunkt, wenn das Kapital nicht früher zurückgezahlt wurde, ebenfalls dessen Rückzahlung; da es sich um die Erstattung einer Forderung handelt, ist sie nicht besteuert.

In Bezug auf Artikel 4 des Gesetzes vom 4. Juli 2004 (erster, zweiter und dritter Klagegrund)

B.4. Die ersten drei Klagegründe sind gegen Artikel 4 gerichtet und sind aus dem Verstoß gegen erstens die Artikel 170 und 172 Absatz 2 der Verfassung, gegebenenfalls in Verbindung mit deren Artikeln 10 und 11, zweitens die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung und drittens die Artikel 10 und 11 der Verfassung, in Verbindung mit Artikel 56 des EG-Vertrags, in dem der Grundsatz des freien Kapitalverkehrs verankert ist, abgeleitet.

Die drei Klagegründe sind gegen die angefochtene Bestimmung gerichtet, insofern diese es den Inhabern von Immobilienzertifikaten ermögliche, den Betrag des Mobilitätssteuervorabzugs, den die sie auf den Liquidationscoupon zahlen mussten, nur auf den Betrag der Steuer anzurechnen bis zu dem Zeitpunkt, wo sie Inhaber des Zertifikats gewesen seien, während dessen Laufzeit viel länger gewesen sein könne. Die angefochtene Bestimmung führe somit eine verhältnismäßige Berechnung des Vorabzugs ein.

B.5.1. Im ersten Klagegrund führt die klagende Gesellschaft an, dass Artikel 4 dadurch, dass er nicht angebe, ob die verhältnismäßige Berechnung des Mobilitätssteuervorabzugs, die er einführe, mit einer verhältnismäßigen Berechnung des entsprechenden Einkommens einhergehe, es der Verwaltung ermögliche, die Einkommensgrundlage zu bestimmen und somit ein Element der Steuerschuld, das durch das Gesetz festgelegt werden müsse; wenn, so wie es für die anderen Mobiliareinkünfte der Fall sei, die verhältnismäßige Berechnung des Mobilitätssteuervorabzugs mit derjenigen des Einkommens einhergehen müsse, sei festzustellen, dass es, weil der beim Verkauf der Immobilie erzielte Mehrwert nicht im Voraus zu bestimmen sei, bei dem Verkauf des Immobilienzertifikates vor seinem Fälligkeitstag (dem Verkauf der Immobilie) unmöglich sei, einen Teil dieses Mehrwertes dem Verkäufer zuzuerkennen (erster Teil). Für den Käufer werde die Anrechnung des Mobilitätssteuervorabzugs, in deren Vorteil er gelangen könne, von dem Zeitraum abhängen, in dem er das Immobilienzertifikat besessen habe, und nicht von dem Einkommen, das es erbracht habe, was diskriminierend sei (zweiter Teil).

B.5.2. Im zweiten Klagegrund führt die klagende Gesellschaft an, dass die angefochtene Bestimmung, indem sie es dem Inhaber eines Immobilienzertifikates ermögliche, den Mobilitätssteuervorabzug (mit der auf den Mehrwert bei der Liquidation geschuldeten Steuer) nur anzurechnen im Verhältnis zu dem Zeitraum, in dem er das Zertifikat besessen habe, eine neue Steuer einführe, die dem nicht anrechenbaren Teil des Mobilitätssteuervorabzugs entspreche und die zu einer Doppelbesteuerung dieses Teils führe; der Verkäufer des Immobilienzertifikates werde den Teil des Mobilitätssteuervorabzugs, der den Zeitraum betreffe, in dem er dieses Zertifikat besessen habe, nicht auf die Steuer anrechnen können, die er für das Jahr des Verkaufs des Zertifikats schulde (da er den Betrag des möglichen Mehrwertes bei der Realisierung der Immobilie nicht kenne) und ebenfalls nicht mit der Steuer, die für das Jahr des Verkaufs der Immobilie zu zahlen sei (der möglicherweise erst Jahre nach dem Verkauf des Zertifikates erfolge); der Käufer werde diesen Teil des Mobilitätssteuervorabzugs ebenfalls nicht anrechnen können, während er ihn auf den gesamten Mehrwert bezahlt haben werde (erster Teil). Dieses System der Doppelbesteuerung sei diskriminierend, insofern die teilweise Nichtanrechnung des Mobilitätssteuervorabzugs auf Einkünfte aus Immobilienzertifikaten nicht gelte für andere, damit vergleichbare Einkünfte (zweiter Teil).

B.5.3. Im dritten Klagegrund führt die klagende Gesellschaft an, indem die angefochtene Bestimmung nicht die vollständige Anrechnung des Mobiliensteuervorabzugs auf die auf den Mehrwert der Liquidation der Immobilienzertifikate geschuldete Steuer ermögliche (obwohl diese eingeführt worden seien, um handelbar zu sein), benachteilige sie deren Verkauf durch berufliche Anleger, für die der Mobiliensteuervorabzug nicht befreiend sei, im Gegensatz zu dem, was für Privatpersonen gelte.

B.6.1. Obwohl es in der Begründung des Gesetzentwurfs, aus dem das angefochtene Gesetz entstanden ist, heißt, dieses Gesetz setze eine Richtlinie des Rates der Europäischen Union vom 3. Juni 2003 (2003/49/EG) um, die dazu diene, ab dem 1. Januar 2004 jede Steuer auf Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten abzuschaffen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2003-2004, DOC 51-1075/001, S. 4), stellt der Hof fest, dass dies nicht der Fall ist für die angefochtene Maßnahme der verhältnismäßigen Berechnung.

B.6.2. Zum Gesetzentwurf wurde in der Kammerkommission kein Bericht verfasst, und der Entwurf wurde ohne Diskussion in der Plenarsitzung angenommen und war nicht Gegenstand einer Evokation durch den Senat. Daher ist in den Vorarbeiten nicht dargelegt, warum beschlossen wurde, die Anrechnung des auf diese Einkünfte erhobenen Mobiliensteuervorabzugs fortan auf den Teil zu begrenzen, der im Verhältnis dem Zeitraum entspricht, in dem der Couponempfänger das Immobilienzertifikat besessen hat.

B.7.1. Die aufgrund der angefochtenen Bestimmung erfolgte Begrenzung der Möglichkeit, mit der geschuldeten Steuer den Mobiliensteuervorabzug bezüglich des Mehrwertes aus der Liquidation eines Immobilienzertifikates anzurechnen, auf den Teil des Mobiliensteuervorabzugs, der im Verhältnis der Besitzdauer entspricht, führt hinsichtlich des Mobiliensteuervorabzugs dazu, dass dieses Einkommen ebenso behandelt wird wie dasjenige aus festverzinslichen Wertpapieren im Sinne von Artikel 2 § 4 des EStGB 1992, die aufgrund von Artikel 19 § 2 Absatz 2 des EStGB 1992 bei allen aufeinander folgenden Inhabern steuerpflichtig sind im Verhältnis zu dem Zeitraum, in dem die jeweiligen Personen Inhaber dieser Wertpapiere waren, und deren Mobiliensteuervorabzug, den der Empfänger von Einkünften aus Kapitalvermögen und beweglichen Gütern - mit Ausnahme von Dividenden - schuldet, der dieses Kapitalvermögen und diese beweglichen Güter zur Ausübung seiner Berufstätigkeit nutzt, aufgrund von Artikel 280 desselben Gesetzbuches nur bis zu dem Betrag des Vorabzugs angerechnet wird, der sich auf Einkünfte bezieht, die proportional zu dem Zeitraum steuerpflichtig sind, in dem der Steuerpflichtige das Volleigentum am Kapital und an den beweglichen Gütern besaß.

B.7.2. Diese Regelung wird auch auf Schuldverschreibungen angewandt, die während ihres Bestehens nicht mit einem Zinsschein verbunden sind (Nullcoupon-Anleihen oder «Zerobonds»), sondern deren Zinsen bis zum Fälligkeitstermin kapitalisiert werden. Auf diese Wertpapiere, auf die sich der durch die angefochtene Bestimmung abgeänderte Artikel 266 Absatz 2 Nrn. 1 und 2 bezieht, wurde die Regelung der festverzinslichen Wertpapiere zur Anwendung gebracht, und zwar in der Erwägung, dass ihr Wert regelmäßig steigt, so dass es möglich ist, den bereits erzielten Wertzuwachs zu errechnen, wenn das Wertpapier vor dem Fälligkeitstermin verkauft wird.

B.7.3. Indem Artikel 4 des angefochtenen Gesetzes diese Regelung auf Coupons bei der Liquidation von Immobilienzertifikaten anwendet, behandelt er Steuerpflichtige, die sich in wesentlich unterschiedlichen Situationen befinden, auf unterschiedliche Weise, denn nicht so sehr hinsichtlich des Gegenstandes des Rechtes des Gläubigers (das sich auf die Nettoeinkünfte der Immobilie und auf das Ergebnis ihrer Realisierung bezieht, wenn es sich um ein Immobilienzertifikat handelt, während es sich auf die Zinsen und die Kapitalrückzahlung bezieht, wenn es sich um eine Schuldverschreibung handelt), sondern vor allem unter Berücksichtigung dessen, dass im Gegensatz zu Einkünften aus festverzinslichen Wertpapieren der anlässlich des Verkaufs einer Immobilie erzielte Mehrwert vor seinem Wesen her zufällig und unsicher ist, so dass es sich um ein veränderliches Einkommen handelt.

B.7.4. Diese Gleichbehandlung, die während der Vorarbeiten nicht gerechtfertigt worden ist, führt dazu, dass es dem Empfänger des Liquidationscoupons, der der letzte Inhaber des Wertpapiers ist, nur mehr möglich ist, den Mobiliensteuervorabzug auf die geschuldete Steuer im Verhältnis zur Besitzdauer anzurechnen und somit bei dennoch gleichem Mehrwert in den Genuss einer umso geringeren Anrechnung zu gelangen, als die Besitzdauer gering war, was kein sachdienliches Kriterium darstellt; sie führt außerdem dazu, dass im Gegensatz zu den Inhabern von festverzinslichen Wertpapieren (oder «Zerobonds») den Inhabern von Immobilienzertifikaten, die sie vor ihrem Fälligkeitstermin verkauft haben, die Möglichkeit entzogen wird, irgendeinen Teil des Mobiliensteuervorabzugs anzurechnen, weil der Mehrwert aus einem künftigen Verkauf der Immobilie nicht zu bestimmen ist; in seiner Antwort auf eine parlamentarische Frage hat der Finanzminister nämlich erklärt:

«Immobilienzertifikate, die als Schuldverschreibungen angesehen werden und die somit eine Forderung gegenüber dem Emittenten darstellen, berechtigen zu einem Anteil einerseits an den regelmäßigen Einkünften, die die betreffende Immobilie abwirft und die grundsätzlich zu beziffern sind, und andererseits an dem Mehrwert, der bei der etwaigen späteren Realisierung dieser Immobilie zu erzielen ist, deren Betrag jedoch vollkommen unvorhersehbar ist. In diesem präzisen Fall ist es somit unmöglich, eine mathematische Berechnungsformel anzuwenden, um die Einkünfte zu bestimmen, die zeitlich zu verteilen sind. Die Verwaltung sucht jedoch weiterhin nach einer pragmatischen Lösung für dieses Problem und für dasjenige der veränderlichen Einkünfte aus Schuldverschreibungen» (*Fragen und Antworten*, Kammer, 1992-1993, Frage Nr. 237 vom 23. September 1992, S. 3454).

B.7.5. Der Ministerrat führt jedoch an, die Maßnahme sei gerechtfertigt durch das Bemühen, dem festgestellten Missbrauch ein Ende zu bereiten, wenn in dem in B.7.4 erwähnten Fall der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist, für den der Mobiliensteuervorabzug befreiend ist.

B.7.6. Es ist annehmbar, dass die in B.7.1 dargelegte Einschränkung nach Auffassung des Gesetzgebers notwendig war, um eine Umgehung der Steuer auf Immobilienzertifikate zu vermeiden. Es wurde nämlich festgestellt, dass beim Verkauf eines Immobilienzertifikats vor seinem Fälligkeitstermin der Käufer, der der Gesellschaftssteuer unterliegt und den Mobiliensteuervorabzug auf den Mehrwert aus der Liquidation zum Fälligkeitstermin schuldet, den gesamten Mobiliensteuervorabzug auf die geschuldete Steuer anrechnen konnte, obwohl er das Wertpapier von einem Steuerpflichtigen gekauft hatte, für den der Mobiliensteuervorabzug befreiend wäre, indem er ihm einen Preis anbot, der den Nettobetrag umfasste, den der Verkäufer erzielen könnte (Mobilieinkünfte abzüglich des Mobiliensteuervorabzugs), zuzüglich eines Teils des Mobiliensteuervorabzugs, der vereinbart wurde. Der Käufer wird seinerseits nicht auf die bei der Liquidation ausgeschütteten Einkünfte besteuert, sondern nur auf den Unterschied zwischen diesen Einkünften und dem Preis, zu dem er das Wertpapier erworben hat (gegebenenfalls zuzüglich des dem Verkäufer angebotenen Mehrpreises, der einen Teil des Mobiliensteuervorabzugs darstellt), während er den gesamten Mobiliensteuervorabzug auf die geschuldete Steuer anrechnen kann. Durch eine solche Transaktion kann der Teil des Mehrwertes, der nach Auffassung der Vertragsparteien beim Verkauf des Wertpapiers bereits realisiert wurde, von der Steuer befreit werden.

B.7.7. Folglich ist die angefochtene Maßnahme gerechtfertigt, wenn das Immobilienzertifikat vor seinem Fälligkeitstermin von einem Steuerpflichtigen, für den der Mobiliensteuervorabzug befreiend ist, an einen Steuerpflichtigen übertragen wurde, für den dies nicht der Fall ist. In den anderen Fällen erlegt sie Einkünften mit unterschiedlicher Beschaffenheit und unterschiedlichen Merkmalen die in B.7.3 und B.7.4 dargelegte Gleichbehandlung auf; sie beruht somit auf einem nicht sachdienlichen Kriterium und führt dazu, dass gewissen Steuerpflichtigen Lasten auferlegt werden, die nicht im Verhältnis zu ihren Einkünften stehen.

Die Klagegründe sind begründet, jedoch nur in diesem Maße.

In Bezug auf Artikel 5 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. Juli 2004 (vierter Klagegrund)

B.8.1. Indem diese Bestimmung das Inkrafttreten von Artikel 4 regelt, ist sie untrennbar mit ihm verbunden.

B.8.2. Sie ist folglich im gleichen Maße für nichtig zu erklären.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt Artikel 4 sowie die Wortfolge «und Artikel 4» in Artikel 5 Absatz 3 des Gesetzes vom 4. Juli 2004 «zur Abänderung des Einkommensteuergesetzbuches 1992 im Hinblick auf die Umsetzung der Richtlinie des Rates der Europäischen Union vom 3. Juni 2003 (2003/49/EG) über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten» für nichtig, außer wenn das Immobilienzertifikat durch den Steuerpflichtigen, für den der Mobiliensteuervorabzug befreiend ist, vor seinem Fälligkeitstermin an einen Steuerpflichtigen, auf den dies nicht zutrifft, übertragen wurde;

- weist die Klage im Übrigen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 18. Januar 2006.

Der Kanzler,

P.-Y. Dutilleux.

Der Vorsitzende,

M. Melchior.

ARBITRAGEHOF

[2006/200191]

Uittreksel uit arrest nr. 10/2006 van 18 januari 2006

Rolnummer 3815

In zake : het beroep tot gehele of gedeeltelijke vernietiging van de wet van 19 september 2005 « tot regeling van een aangelegenheid als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet » (wet tot wijziging van de wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus, wat betreft de bevoegdheid van de comités tot aankoop van onroerende goederen voor meergemeentezones), ingesteld door L. Lamine.

Het Arbitragehof, beperkte kamer,

samengesteld uit voorzitter A. Arts en de rechters-verslaggevers M. Bossuyt en P. Martens, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van het beroep tot vernietiging en rechtspleging*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 21 november 2005 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 22 november 2005, heeft L. Lamine, wonende te 3110 Rotselaar, Steenweg op Wezemaal 90, beroep tot gehele of gedeeltelijke vernietiging ingesteld van de wet van 19 september 2005 « tot regeling van een aangelegenheid als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 8 november 2005).

Op 30 november 2005 hebben de rechters-verslaggevers M. Bossuyt en P. Martens, met toepassing van artikel 71, eerste lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, de voorzitter ervan in kennis gesteld dat zij ertoe zouden kunnen worden gebracht aan het Hof, zitting houdende in beperkte kamer, voor te stellen een arrest te wijzen waarbij vastgesteld wordt dat het beroep tot vernietiging klaarblijkelijk niet ontvankelijk is.

(...)

II. *In rechte*

(...)

B.1. De verzoeker vordert de vernietiging van artikel 2 van de wet van 19 september 2005 « tot regeling van een aangelegenheid als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet » (wet tot wijziging van de wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus, wat betreft de bevoegdheid van de comités tot aankoop van onroerende goederen voor meergemeentezones), dat stelt :

« Artikel 11, eerste lid, van de wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus, wordt aangevuld als volgt :

‘ De politieraad is ook gemachtigd te onteigenen te algemene nutte, zoals bedoeld in artikel 61, § 1, van de programmawet van 6 juli 1989. ’ ».

Die bepaling werd tijdens de parlementaire voorbereiding toegelicht als volgt :

« De politiehervorming begint in de praktijk te functioneren. Deze praktijkwerking brengt ook een aantal onvolkomenheden in de wet van 7 december 1998 tot organisatie van een geïntegreerde politiedienst, gestructureerd op twee niveaus aan het licht. Zo worden meergemeentezones, die gebouwen wensen aan te kopen of te verkopen, geconfronteerd met het gegeven dat de aankoopcomités niet willen optreden.

Dat is wel het geval voor de eengemeentezones. Voor deze gemeenten treedt het aankoopcomité op basis van de programmawet van 6 juli 1989 (artikel 61 en de daarin opgenomen onteigeningsbevoegdheid) wel op.

De argumentatie om niet op te treden voor de meergemeentezones is dat uit de wet van 7 december 1998 nergens kan afgeleid worden dat de meergemeentezones gerechtigd zijn om tot onteigening over te gaan en bijgevolg buiten het toepassingsgebied van het genoemde artikel 61 van de programmawet van 1989 vallen.

Naar onze mening is dat niet de bedoeling geweest van de wetgever. Dat kan afgeleid worden uit de lezing van artikel 11 van de wet van 7 december 1998. Dat artikel vermeldt evenwel niet uitdrukkelijk de onteigeningsbevoegdheid.

Daarenboven gaat het om een duidelijke discriminatie tussen enerzijds de eengemeentezones en de meergemeentezones. Dit voorstel wenst daar dan ook een mouw aan te passen.

Concreet stellen wij voor het hierboven aangehaalde artikel 11 van de wet van 7 december 1998 aan te vullen » (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 2003, nr. 3-131/1, pp. 1 en 2).

B.2. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof vereisen dat elke natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt doet blijken van een belang. Van het vereiste belang doen slechts blijken de personen wier situatie door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig zou kunnen worden geraakt; bijgevolg is de *actio popularis* niet toelaatbaar.

B.3. De verzoeker is van oordeel dat iedereen die in België onroerende goederen bezit, belang heeft bij de vernietiging van de bestreden bepaling. Bovendien meent hij dat hij doet blijken van een bijzonder belang, aangezien hij eigenaar is van een woning die gelegen is op het grondgebied van een meergemeentepolitiezone; aangezien die