



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 62.375/3
van 28 november 2017

avis 62.375/3
du 28 novembre 2017

over

sur

een voorontwerp van wet
‘houdende invoering van een
taks op de effectenrekeningen’

un avant-projet de loi
‘instaurant une taxe sur les
comptes-titres’

Op 27 oktober 2017 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet ‘houdende invoering van een taks op de effectenrekeningen’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 14 november 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Brecht STEEN, eerste auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 28 november 2017.

*

Le 27 octobre 2017, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi ‘instaurant une taxe sur les comptes-titres’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 14 novembre 2017. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Brecht STEEN, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 28 novembre 2017.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt tot het invoeren, vanaf 1 januari 2018, van een taks op de effectenrekeningen. Daartoe wordt titel II van boek II van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen hersteld en worden in die titel de artikelen 151 tot 158/6 ingevoegd.

De nieuwe taks heeft betrekking op effectenrekeningen van natuurlijke personen – voor niet-inwoners gaat het enkel om de rekeningen die in België worden gehouden – waarvan de totale gemiddelde waarde van de belastbare financiële instrumenten een half miljoen euro bereikt.

VOORAFGAANDE OPMERKING

3. De om advies voorgelegde tekst komt in grote mate overeen met de tekst van titel 4, hoofdstuk 4, afdelingen 2 tot 4, van het voorontwerp van programmawet waarover de Raad van State, afdeling Wetgeving, op 11 oktober 2017 advies 62.219/1/3/4 heeft gegeven.²

Behoudens in geval van wijziging van de juridische context verleent de Raad van State, afdeling Wetgeving, in de regel geen nieuw advies over bepalingen die reeds eerder werden onderzocht of die zijn gewijzigd ten gevolge van in vroegere adviezen gemaakte opmerkingen. Met betrekking tot die bepalingen van het ontwerp wordt daarom in eerste orde verwezen naar het voormelde advies.

Het onderzoek van de voorgelegde tekst is in hoofdzaak beperkt tot de aanpassingen die niet het gevolg zijn van het voormelde advies van de Raad van State.³

VORMVEREISTEN

4. Het advies van de Inspectie van Financiën dateert van 28 september 2017 en het begrotingsakkoord van 29 september 2017. Dat advies en dat akkoord hadden betrekking op de versie van de ontworpen regeling waarover advies 62.219/1/3/4 is gegeven. De thans om advies

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

² *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-2746/001, (164) 187-200.

³ Ook de memorie van toelichting is op een aantal punten gewijzigd of aangevuld.

voorgelegde versie is op verschillende punten aangepast, zodat de budgettaire impact ervan gewijzigd is.

Krachtens artikel 32 van de wet van 22 mei 2003 ‘houdende organisatie van de begroting en van de comptabiliteit van de federale Staat’ houdt de Ministerraad toezicht op de uitvoering van de begroting en dienen onder meer aan de voorafgaande akkoordbevinding van de Minister van Begroting te worden voorgelegd de voorontwerpen van wet “waar[d]oor rechtstreeks of onrechtstreeks, de ontvangsten kunnen worden beïnvloed of nieuwe uitgaven kunnen ontstaan”. Artikel 5 van het koninklijk besluit van 16 november 1994 ‘betreffende de administratieve en begrotingscontrole’ bevat een vergelijkbare bepaling. Artikel 14 van hetzelfde koninklijk besluit schrijft voor dat aan de inspecteurs van financiën worden voorgelegd de voorontwerpen van wet die aan de Ministerraad worden voorgelegd.

Vermits het herwerkte ontwerp de ontvangsten kan beïnvloeden, dient het om advies aan de Inspectie van Financiën en om akkoord aan de Minister van Begroting te worden voorgelegd. Dat is weliswaar in september gebeurd, maar het toen verleende advies en akkoord zijn niet meer actueel vermits een aantal elementen van de ontworpen regeling zijn gewijzigd, waardoor de invloed op de ontvangsten moet zijn gewijzigd. De begrotingscontrole is bedoeld om de Ministerraad voor te lichten over de budgettaire effecten van een ontworpen regeling.

Gelet daarop dient het aangepaste ontwerp weer de voormelde vormvereisten te ondergaan vooraleer het opnieuw aan de Ministerraad wordt voorgelegd.⁴

ONDERZOEK VAN DE TEKST

ALGEMENE OPMERKINGEN

5. Het onderscheid tussen effecten op een effectenrekening – die luidens de ontworpen artikelen 151, eerste lid, en 152, 2°, van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen belastbare financiële instrumenten zijn die deel uitmaken van de heffingsgrondslag – en effecten op naam die niet op een effectenrekening staan – die niet te beschouwen zijn als belastbare financiële instrumenten –, wordt verantwoord op grond van de verhandelbaarheid en liquiditeit ervan.

Daaromtrent wordt in de memorie van toelichting het volgende uiteengezet:

“De niet-beursgenoteerde aandelen die op een effectenrekening staan worden aan de taks onderworpen. Er wordt geen onderscheid gemaakt op basis van het al dan niet beursgenoteerd zijn, maar eerder op basis van de aard (liquiditeit) van het effect, dat op zijn beurt wordt afgeleid van de wijze waarop dit effect wordt gehouden. Aandelen op naam worden immers enkel belast wanneer zij op een effectenrekening staan en onderscheiden zich van aandelen die enkel gehouden worden in een register door hun betere verhandelbaarheid en het gemakkelijk liquide kunnen maken van deze effecten. Aandelen op naam zijn daarentegen minder verhandelbaar en vergen een meer actieve band met de vennootschap. De begrippen verhandelbaarheid op een effectenrekening

⁴ De Ministerraad heeft op 25 oktober 2017 beslist dat het ontwerp opnieuw dient te worden voorgelegd, nadat het advies van de Raad van State is ingewonnen.

versus de niet-verhandelbaarheid van effecten genoteerd in een register hangen dan ook samen met de wijze waarop het effect gehouden wordt, eens die wijze wordt bepaald is er geen onderscheid wat het al dan niet beursgenoteerd zijn betreft.”

En voorts:

“in het kader van het belasten van de grotere vermogens, worden vooral de financiële instrumenten gevisieerd die makkelijk verhandelbaar zijn doordat zij gehouden worden op effectenrekeningen die een flexibele marktverhandeling vooropstellen en dus een instrument bij uitstek vormen om het vermogen te beleggen en herbeleggen. Aandelen op naam zijn vaak investeringen voor lange tijd die veelal aangehouden worden met het oog op een actievare deelname als aandeelhouder aan het ‘leven’ van de emitterende vennootschap, zijn moeilijker verhandelbaar en hun omzetting met het oog op verhandeling is omslachtig en inefficiënt. Daarom werd dan ook gekozen deze moeilijk verhandelbare instrumenten die niet op een effectenrekening worden gehouden niet als belastbaar te kwalificeren.”

Beide soorten van effecten, met name effecten die op een effectenrekening staan en effecten op naam die niet op een effectenrekening staan, zijn een vermogensbarometer; de wijze waarop een effect gehouden wordt, lijkt weinig relevant gelet op het doel, namelijk het in het licht van het streven naar een meer rechtvaardig fiscaal beleid doen bijdragen van de grotere vermogens aan het staatsbudget. Bovendien kunnen ook aandelen op naam tegenwoordig door middel van een aandelenregister in elektronische vorm⁵ vlotter worden verhandeld. De vraag rijst derhalve of de aangegeven argumenten voldoende pertinent zijn om het gemaakte onderscheid te verantwoorden.

Bijkomend is het de vraag of door het systeem van bevrijdende aangifte en inhouding, het vermoeden dat het aandeel van de verschillende titularissen-natuurlijke personen in het geheel proportioneel is, niet in veel gevallen aanleiding zal geven tot bewijsproblemen en vragen tot teruggave, wat een belangrijke administratieve last teweeg kan brengen.

Daarover om toelichting verzocht, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De modaliteit die als maatstaf dient voor de vergelijkingsoefening moet steeds rekening houden met de achterliggende bestaanswijze. Aandelen op naam worden immers op een effectenrekening gehouden juist omwille van een vlote verhandelbaarheid in het kader van een achterliggende beleggingsmentaliteit. Deze inherente beleggingsmotieven zijn minder prominent aanwezig bij aandelen op naam die gehouden worden in de aandelenregisters, ongeacht of dit op elektronische of klassieke wijze gebeurt, aangezien hierbij de band met de onderneming meer centraal wordt gesteld. De wijze waarop dit aandelenregister wordt gehouden (een loutere modaliteit) is daarbij van ondergeschikt belang.

Wat de administratieve last betreft, moet een onderscheid gemaakt worden tussen een initiële proportionele of werkelijke aangifte en de latere vraag tot teruggave met betrekking tot het werkelijke aandeel. In het eerste geval wordt, door de aandelen op naam die niet op een effectenrekening worden gehouden buiten het toepassingsgebied te laten, vermeden dat elke titularis van aandelen op naam een aangifte zou moeten indienen, bij gebrek aan bronheffing. De tweede regeling van de vraag tot teruggave is een noodzakelijk gevolg van een efficiënte bronheffing doordat aan de bron door de

⁵ Zie artikel 463 van het Wetboek van vennootschappen.

tussenpersoon abstractie moet worden gemaakt van het werkelijke aandeel van de titularis. Dit betekent dat in ieder geval na de heffing een kans moet gegeven worden aan de titularis om het werkelijke aandeel te bewijzen, zodat de taks rekening houdt met de persoonlijke toestand van de belastingplichtige. Deze twee regelingen moeten dus apart worden beschouwd, waar in een eerste fase administratieve last wordt vermeden door enkel effecten op een effectenrekening te viseren, zal in een tweede fase teruggave nodig zijn rekening houdend met de abstractie aan de bron door bronheffing, wat een regime is waaraan aandelen op naam nooit onderworpen zouden kunnen zijn aangezien zij steeds aangegeven zouden moeten worden. Bijgevolg kunnen beide argumenten als pertinent worden beschouwd.”

Het zal in voorkomend geval aan het Grondwettelijk Hof toekomen om zich over de verantwoording van de onderscheiden behandeling uit te spreken.

BIJZONDERE OPMERKINGEN

Artikel 4

6. In het ontworpen artikel 152, 5°, eerste lid, van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen wordt omschreven wie als belastingplichtig ‘titularis’ van een effectenrekening te beschouwen is. In dat verband is aan de gemachtigde gevraagd hoe er moet worden gehandeld als belastbare financiële instrumenten door een titularis te koop worden aangeboden en die aanbieding via een bemiddelaar gebeurt. Voor bepaalde effecten moet die aanbieding trouwens verplicht via een bemiddelaar gebeuren.

Het antwoord van de gemachtigde luidde als volgt:

“Allereerst moet een onderscheid gemaakt worden tussen een Marketmaker (bemiddelaar) en een Liquidity Provider, in de werkelijke vraag wordt enkel verwezen naar marketmaker/bemiddelaar waardoor enkel hierop verder ingegaan zal worden. Een verkoop van aandelen op naam gebeurt in de regel door rechtstreekse overschrijving van een aandeel van de verkoper naar de koper in het aandeelhoudersregister. Indien deze transactie via een bemiddelaar verloopt, wordt de transactie weliswaar tijdelijk boekhoudkundig geregistreerd op de effectenrekening van de betrokkene waarna een soort tegengestelde registratie plaatsvindt van de ‘technische inboeking’ zodat de aandelen niet gereflecteerd worden in de effectenrekening van de betrokkene. Met andere woorden, de registratie in de effectenrekening is een louter technische registratie en dient enkel om de beurstransactie systeemtechnisch te verwerken. Het antwoord op de gestelde vraag luidt dan ook dat op geen enkel ogenblik de bemiddelaar eigenaar wordt van de betrokken aandelen.

Het ontwerp is van toepassing op een logische wijze, namelijk wanneer titularis X aandelen houdt op zijn effectenrekening met een reeds opgemeten waarde van 580.000 EUR op 31 december en 31 maart en op 10 april besluit voor 90.000 EUR aandelen te verkopen aan een koper via een bemiddelaar, zal bij gebrek aan andere mutaties de waarde op 30 juni en 30 september (490.000 EUR) opgenomen en opgeteld worden bij de reeds opgemeten referentiepunten om de gemiddelde waarde te bekomen (535.000 EUR).”

Naderhand heeft de gemachtigde laten weten dat dit antwoord geldt zowel ingeval gewerkt wordt met een bemiddelaar als voor het geval waarin een *liquidity provider* optreedt.

Uit de door de gemachtigde gegeven toelichting valt af te leiden dat een louter technische registratie van effecten op een effectenrekening buiten beschouwing wordt gelaten voor het bepalen van de effectentaks. Die registratie is “tijdelijk”, namelijk de tijd die nodig is om de effecten te verkopen of, indien dat niet lukt, tot de titularis beslist van de verkoop af te zien. In dat geval rijst dan wel de vraag hoe tewerk gegaan moet worden om voor het bepalen van de effectentaks in hoofde van de titularis toch rekening te houden met de op een bepaald referentietijdstip nog niet verkochte effecten; op dat ogenblik zijn ze immers opgenomen op de effectenrekening van de bemiddelaar of *liquidity provider*.

Het is wenselijk om deze gevallen te duiden in de memorie van toelichting.

7. De antimisbruikbepaling die is toegevoegd (ontworpen artikel 152, 5°, tweede lid, van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen), zal enkel toegepast kunnen worden als een rechtspersoon onderworpen aan de vennootschapsbelasting, na 31 december 2017 wordt opgericht en een effectenrekening inbrengt *louter* met de bedoeling om aan de nieuwe taks te ontsnappen (“met als enig doel aan de belastingheffing (...) te ontkomen”). Dat doet vragen rijzen over de effectiviteit van die antimisbruikbepaling en over de verenigbaarheid ervan met het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

Of het nu gaat om een nieuw opgerichte, dan wel om een bestaande rechtspersoon die als vehikel wordt gebruikt om aan de belasting te ontsnappen, zou geen verschil mogen uitmaken vanuit de bekommernis om belastingontwijking onmogelijk te maken. Het gehanteerde onderscheid lijkt dan ook niet relevant te zijn.

Ook het uitsluiten van de voor 1 januari 2018 opgerichte rechtspersonen, doet afbreuk aan de slagkracht van de maatregel. Een belastingplichtige die immers voor die datum een rechtspersoon opricht om een of meerdere van zijn persoonlijke effectenrekeningen te beheren teneinde aan de taks te ontsnappen, wordt daardoor vrijgesteld van toepassing van de antimisbruikbepaling. Wie dat na 31 december 2017 doet, krijgt echter geen vrijgeleide.

Ten slotte is ook niet duidelijk waarom wordt bepaald dat het “enige” doel het ontkomen aan de belastingheffing moet zijn. Indien de betrokkene de oprichting ook nog om een andere reden doet (bv. successieplanning), zou geen toepassing van de antimisbruikbepaling kunnen worden gemaakt. De Raad van State vraagt zich overigens af hoe de belastingdienst het negatieve bewijs kan leveren dat geen enkel ander doel in het spel is.

Indien de onderscheiden behandelingen die uit de ontworpen bepaling voortvloeien, worden behouden, zal voor elk ervan een deugdelijke verantwoording geboden moeten kunnen worden. Dat geldt inzonderheid voor het ontzien van rechtspersonen die zouden zijn opgericht tussen de aankondiging van de maatregel en de bekendmaking of inwerkingtreding ervan.

8. In de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 152, 5°, tweede lid, van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen kan het zinsdeel “en een effectenrekening inbrengt zoals bedoeld in artikel 152, 1°, met” beter worden vervangen door de zinsnede “en er een effectenrekening wordt in ingebracht met”. In de Franse tekst kan het zinsdeel “tel que visé à

l'article 152, 1°," beter weggelaten worden; de omschrijving van de term 'effectenrekening' in onderdeel 1° van artikel 152, is immers ook van toepassing voor onderdeel 5° van hetzelfde artikel.

Artikel 6

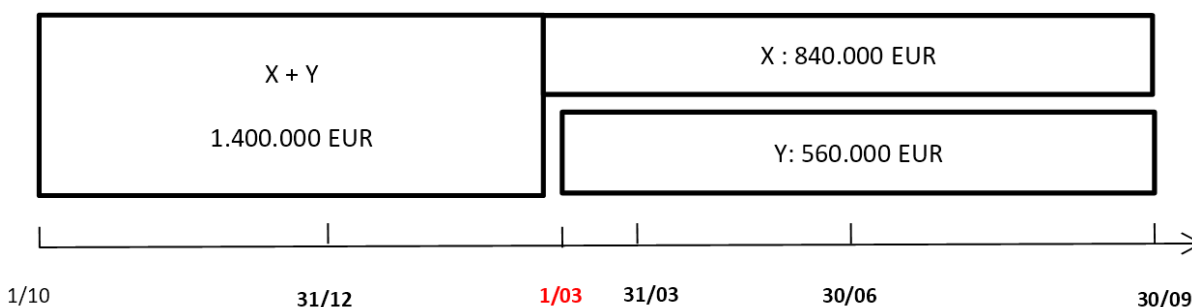
9. In het ontworpen artikel 154, § 2, eerste lid, van het Wetboek Diverse Rechten en Takken wordt een bijkomend referentietijdstip vastgesteld voor het geval een effectenrekening in de loop van de referentieperiode wordt geopend, gewijzigd of afgesloten, of indien een natuurlijke persoon titularis wordt van een effectenrekening of geen titularis meer is in de loop van de referentieperiode.

Aan de gemachtigde is gevraagd hoe het aandeel van elke titularis wordt berekend als het houderschap van de effectenrekening in de loop van de referentieperiode wijzigt en welke impact dat heeft op de forfaitaire verdeling van het aandeel van elke houder van de rekening. Het antwoord luidde:

“Dit kan aangetoond worden aan de hand van een voorbeeld:

Stel dat een effectenrekening wordt gehouden door twee personen: Meneer X en Mevrouw Y en de belastbare financiële instrumenten op deze effectenrekening een constante waarde hebben van 1.400.000 EUR.

Op 1 maart 2019 besluit Mevrouw Y een eigen effectenrekening te openen, waarbij ze haar werkelijk aandeel (40%) mee verhuist.



Dit leidt tot de volgende afwikkeling van gevolgen:

- De periode 1/10/2017 tot 01/03/2018: Voor de effectenrekening gehouden door X en Y wordt op het eerste referentiepunt 31/12 een totale waarde van 1.400.000 EUR (700.000 EUR elk) vastgesteld. Op 1 maart 2018 wordt een bijkomende referentiepunt vastgesteld naar aanleiding van de wijziging van titularisschap. Voor mevrouw X geeft niet-titularis zijn van de effectenrekening en het daaropvolgend openen van een nieuwe rekening aanleiding tot het eindigen van haar referentieperiode en het begin van een nieuwe referentieperiode voor haar persoonlijke effectenrekening vanaf 1 maart 2018, het begin van de referentieperiode telt dan ook als het eerste referentiepunt zoals bedoeld in artikel 154, §2, eerste lid.

- De periode 1/03 tot 30/09: Voor de effectenrekening waar X titularis blijft, loopt de referentieperiode door tot 30/09, de waarde die in aanmerking moet worden genomen kan in onderstaande tabel gevonden worden. Voor de geopende

effectenrekening waar Y titularis van wordt, begint op 01/03 een nieuwe referentieperiode die loopt tot 30/9. Dankzij artikel 154, § 2, derde lid zal enkel de laatste referentieperiode (vanaf 01/03) in beschouwing genomen worden.

Titularis	31/12	01/03	31/03	30/06	30/09	Gemiddelde
X	700.000 EUR	700.000 EUR	840.000 EUR	840.000 EUR	840.000 EUR	784.000 EUR
Y	154, § 2, derde lid	560.000 EUR (154, §2, eerste lid)	560.000 EUR	560.000 EUR	560.000 EUR	560.000 EUR

”

Artikel 9

10. De inleidende zin van het ontworpen artikel 157 van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen bevat twee keer dezelfde zinsnede, namelijk “behalve in geval van overdracht zoals bedoeld in artikel 154, § 2, derde lid”, wat dient te worden verholpen.

Artikel 13

11. In het ontworpen artikel 158/4, § 1, tweede lid, laatste zin, van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen wordt voor de titularissen die zelf tot aangifte en betaling van de taks moeten overgaan, bepaald dat bedragen van minder dan 10 euro niet moeten worden betaald.⁶

11.1. Vermits de taks van 0,15% pas verschuldigd wordt indien het aandeel van de titularis in de gemiddelde waarde van de belastbare financiële instrumenten op de effectenrekeningen minstens 500.000 euro uitmaakt, bedraagt de taks in principe minstens 750 euro. De gemachtigde verduidelijkte als volgt in welke gevallen de vrijstelling van betaling toch kan voorkomen:

“De te betalen taks zal niet steeds minstens 750 euro bedragen. Stel bijvoorbeeld dat iemand verscheidene rekeningen heeft waarvoor bronheffing is gebeurd aangezien deze meer dan 500.000 EUR vertegenwoordigen en daarbuiten nog een buitenlandse effectenrekening houdt waarop een relatief gering bedrag staat, waarvoor alsnog een aangifte moet gebeuren, of binnenlandse effectenrekeningen houdt waarvoor geen opt-in is gebeurd. In dat geval zal het voor bedragen kleiner dan 10 EUR niet nodig zijn een betaling uit te voeren, als spiegel voor de ontlasting van de administratie bij een vraag tot teruggave onder 10 EUR. Zo is het zeer goed mogelijk dat bij een vraag tot teruggave het werkelijke aandeel wordt vastgelegd met een zeer marginaal effect, waardoor dit meer of minder dan 10 euro kan uitmaken. Indien de teruggave van dit aandeel aanleiding geeft tot toerekening van dit aandeel aan een andere titularis, zal deze dit toegewezen aandeel

⁶ Uit het ontworpen artikel 158/5, § 4, van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen blijkt dan weer dat slechts tot teruggave wordt overgegaan wanneer meer dan 10 euro moet worden geretourneerd.

voegen bij het reeds gevestigde aandeel. In dat geval is het zeker mogelijk dat kleinere bedragen alsnog zouden moeten betaald worden.”

11.2. Dezelfde vrijstelling van betaling geldt niet ingeval de Belgische tussenpersoon de belastingschuldige is (ontworpen artikel 158/4, § 1, gelezen in samenhang met de ontworpen artikelen 157 en 158/1).

Indien het gaat om een effectenrekening waarvan het aandeel van de titularis in de gemiddelde waarde van de belastbare financiële instrumenten minder bedraagt dan een half miljoen euro en hij geopteerd heeft voor de bevrijdende aangifte en inhouding, moet de Belgische tussenpersoon de taks betalen (ontworpen artikel 157), ook als die minder dan 10 euro bedraagt. Anders dan in het geval de titularis zelf overgaat tot aangifte en betaling van de taks, wordt hij in deze hypothese niet vrijgesteld van betaling van bedragen van minder dan 10 euro.

Op de vraag waarom dezelfde regeling niet geldt in de hypothese dat de tussenpersoon overgaat tot een bevrijdende inhouding, aangifte en betaling van de taks, antwoordde de gemachtigde als volgt:

“Deze bepalingen richten zich in beide gevallen tot de belastingplichtige, namelijk de titularis. Zij zijn er niet toe gericht de belastingschuldige te ontslaan van zijn taak om de belasting te heffen aan de bron. De tussenpersonen vervullen hier een taak in het kader van de inning van de taks, zij worden in geen geval als belastingplichtige titularis beschouwd. In dat kader beperkt de administratieve ontlasting zich tot de verplichtingen tussen titularis en administratie, deze wordt niet uitgebreid tot personen die een taak in naam en voor rekening van een van beide[n] op zich zou nemen.”

De gemachtigde lichtte de verschillende behandeling van tussenpersonen en titularissen nog verder toe als volgt:

“Artikel 157, 2° voorziet niet in een optie waarbij maar één kredietinstelling de taks zou betalen, integendeel dit artikel voorziet het geval waarin er bij meerdere kredietinstellingen geopteerd kan worden voor de inhouding, indien deze inhouding niet voor iedere effectenrekening automatisch gebeurt (bij éézelfde instelling wordt het drempelbedrag niet overschreden, in globo is dit wel het geval). Het kan dus wel zijn dat een kleinere effectenrekening (in dit geval spreken we over rekening waarvan de gemiddelde waarde 6.666 euro niet overschrijdt gedurende de referentieperiode) wordt gehouden bij een andere kredietinstelling, waarvoor niet geopteerd is voor de bevrijdende inhouding en dus een aparte aangifte dient ingediend te worden. Hoewel het in de interesse is van de titularis om deze administratieve formaliteit door de kredietinstelling te laten afhandelen, is het mogelijk dat toch voor de aangifte wordt gekozen. De titularis weet in dat geval over welke rekeningen hij beschikt en of deze het drempelbedrag overschrijden in hun totaliteit. Dit is niet zo voor de kredietinstellingen, die niet weten of de afwezigheid van een opt-in voortkomt uit een verlangen om een (proportionele of werkelijke) aangifte in te vullen of het loutere feit dat de titularis slechts over één effectenrekening beschikt waar een minimaal bedrag op staat en waarvoor hij dus niet belastingplichtig is. Met het oog op het gecombineerde systeem van bronheffing en aangifte, en bij gebrek aan een vermogenskadaster waarop alle effectenrekeningen van een titularis kunnen geraadpleegd worden, is het verantwoord in het licht van het gelijkheidsbeginsel om een vrijstelling van betaling (niet van aangifte) te voorzien, als spiegel van de vrijstelling van teruggave voor sommen onder 10 EUR waarvoor de kosten verbonden aan het administratieve optreden in het licht van de redelijkheid niet gedekt worden. De kredietinstellingen bevinden zich niet in dezelfde positie als de titularis met

betrekking tot kennis over de totale gemiddelde waarde van de effectenrekeningen gehouden bij een of meerdere kredietinstellingen en kunnen bijgevolg als belastingschuldigen niet toegestaan worden een opportuniteitsoordeel te vellen door het niet betalen van een som kleiner dan 10 EUR. De opbouw en differentiatie van het aangifte- en betalingssysteem heeft een marginaal gevolg voor geringe sommen dat als verantwoord kan worden beschouwd.”

Om het door de gemachtigde vooropgestelde doel te bereiken, namelijk dat de belastingplichtige in alle gevallen wordt vrijgesteld van betaling van de taks als die minder dan 10 euro bedraagt, zal het ontwerp aangepast moeten worden. Door de zin “Bedragen van minder dan 10 euro moeten niet worden betaald.” op te nemen in het ontworpen artikel 158/4, § 1, wordt immers de indruk gewekt dat die regel alleen geldt indien het gaat om titularissen die zelf overgaan tot aangifte en betaling van de taks.

12. In het ontworpen artikel 158/4, § 2, tweede lid, van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen wordt verwezen naar “[d]e bepalingen van het Wetboek diverse rechten en taksen betreffende de aangifte”. Op de vraag om welke bepalingen het gaat, antwoordde de gemachtigde:

“Tot op heden zijn er geen algemene bepalingen met betrekking tot de aangifte opgenomen in het WDRT, al is het mogelijk dat bij een toekomstige codificatie hierin voorzien zal worden. Deze bepaling blijft bijgevolg zonder nut en zal verwijderd worden.”

Hiermee kan worden ingestemd.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique ¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet d'instaurer une taxe sur les comptes-titres à partir du 1^{er} janvier 2018. Pour ce faire, le titre II du livre II du Code des droits et taxes divers est rétabli et les articles 151 à 158/6 y sont insérés.

La nouvelle taxe concerne les comptes-titres des personnes physiques – en ce qui concerne les non-résidents, il s'agit uniquement des comptes détenus en Belgique – dont la valeur moyenne totale des instruments financiers imposables atteint un demi-million d'euros.

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

3. Le texte soumis pour avis correspond dans une large mesure au texte du titre 4, chapitre 4, sections 2 à 4, de l'avant-projet de loi-programme sur lequel le Conseil d'État, section de législation, a donné le 11 octobre 2017 l'avis 62.219/1/3/4 ².

Sauf en cas de modification du contexte juridique, le Conseil d'État, section de législation, ne donne en principe pas de nouvel avis sur des dispositions qui ont déjà été examinées précédemment ou qui ont été modifiées à la suite d'observations formulées dans des avis précédents. En ce qui concerne ces dispositions du projet, on se reportera dès lors tout d'abord à l'avis précité.

L'examen du texte soumis pour avis se limite essentiellement aux adaptations qui ne résultent pas de l'avis précité du Conseil d'État ³.

FORMALITÉS

4. L'avis de l'Inspection des Finances date du 28 septembre 2017 et l'accord budgétaire du 29 septembre 2017. Cet avis et cet accord se rapportaient à la version du dispositif en projet ayant fait l'objet de l'avis 62.219/1/3/4. La version actuellement soumise pour avis a été adaptée sur divers points, de sorte que son incidence budgétaire a changé.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité avec les normes supérieures.

² *Doc. parl.*, Chambre, 2017-18, n° 54-2746/001, (p. 164) pp. 187-200.

³ L'exposé des motifs a lui aussi été modifié ou complété sur certains points.

En vertu de l'article 32 de la loi du 22 mai 2003 'portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral', le Conseil des ministres surveille l'exécution du budget et les avant-projets de loi « qui sont directement ou indirectement de nature à influencer les recettes ou à entraîner des dépenses nouvelles », notamment, sont soumis à l'accord préalable du Ministre du Budget. L'article 5 de l'arrêté royal du 16 novembre 1994 'relatif au contrôle administratif et budgétaire' contient une disposition similaire. L'article 14 du même arrêté royal prescrit que les avant-projets de loi qui sont soumis au Conseil des ministres sont soumis aux Inspecteurs des Finances.

Le projet remanié étant susceptible d'influencer les recettes, il doit être soumis à l'avis de l'Inspection des Finances et à l'accord du Ministre du Budget. Cette formalité a certes été accomplie en septembre, mais l'avis et l'accord donné à l'époque ne sont plus actuels, dès lors qu'un certain nombre d'éléments du dispositif en projet, et partant l'incidence sur les recettes, ont été modifiés. Le contrôle budgétaire a pour vocation d'informer le Conseil des ministres des effets budgétaires d'une réglementation en projet.

Dès lors, les formalités précitées doivent de nouveau être accomplies avant que le projet adapté puisse une nouvelle fois être soumis au Conseil des ministres ⁴.

EXAMEN DU TEXTE

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

5. La distinction entre les titres inscrits en compte-titres – qui, selon les articles 151, alinéa 1^{er}, et 152, 2^o, en projet, du Code des droits et taxes divers, sont des instruments financiers imposables qui font partie de la base d'imposition – et les titres nominatifs qui ne sont pas inscrits en compte-titres – qui ne doivent pas être considérés comme des instruments financiers imposables –, est justifiée en fonction de leur négociabilité et de leur liquidité.

À ce propos, l'exposé des motifs précise ce qui suit :

« Les actions non-cotées en bourse qui figurent sur un compte-titres sont soumises à la taxe. Il n'est opéré aucune distinction selon que le titre soit coté ou non en bourse, mais bien en fonction de la nature (liquidité) du titre, qui dérive à son tour de la façon dont ce titre est détenu. Les actions nominatives ne sont en effet uniquement imposées quand elles figurent sur un compte-titres et se distinguent des actions qui sont reprises uniquement dans un registre en raison de leur meilleure négociabilité et leur faculté à rendre ces titres facilement liquides. Les actions nominatives sont en revanche moins négociables et nécessitent une relation plus active avec la société. Les notions de négociabilité sur un compte-titres par rapport à la non-négociabilité de titres repris dans un registre sont donc liées à la façon dont l'effet est détenu, une fois que cette façon est déterminée, il n'y a aucune distinction en ce qui concerne le fait d'être coté ou non en bourse ».

⁴ Le Conseil des ministres a décidé le 25 octobre 2017 que le projet devait de nouveau lui être soumis après que l'avis du Conseil d'État aura été recueilli.

Et en outre :

« dans le cadre de l'imposition des patrimoines plus élevés, on vise principalement les instruments financiers qui sont facilement négociables étant donné qu'ils sont détenus sur des compte-titres qui permettent des achats et des ventes flexibles sur le marché et qui sont donc des instruments particulièrement appropriés pour investir et réinvestir. Les parts nominatives sont utilisées pour des investissements à long terme qui sont fréquemment détenues en vue d'une participation plus active en tant qu'actionnaire à la "vie" de la société émettrice, sont plus difficiles à négocier et leur conversion afin de pouvoir les négocier est lourde et inefficace. Pour cette raison, il a été décidé que ces instruments difficilement négociables qui ne sont pas détenus sur un compte-titres ne sont pas imposables ».

Les deux sortes de titres, à savoir les titres qui sont inscrits en compte-titres et les titres nominatifs qui ne figurent pas sur ce type de compte, sont un baromètre du patrimoine; la façon dont un titre est détenu paraît peu pertinente compte tenu de l'objectif poursuivi, à savoir faire contribuer les plus grosses fortunes au budget de l'État afin de tendre vers une fiscalité plus équitable. En outre, les actions nominatives peuvent actuellement être également négociées plus aisément grâce à un registre des actions sous forme électronique⁵. La question se pose dès lors de savoir si les arguments avancés sont suffisamment pertinents pour justifier la distinction opérée.

La question se pose en outre de savoir si, par le système de déclaration et de retenue libératoires, la présomption que la part des différents titulaires-personnes physiques est globalement proportionnelle ne donnera pas lieu, dans bon nombre de cas, à des problèmes quant à l'administration de la preuve et à des demandes de remboursement, ce qui pourrait entraîner une importante charge administrative.

Invité à fournir des précisions à ce sujet, le délégué a répondu ce qui suit :

« De modaliteit die als maatstaf dient voor de vergelijkingsoefening moet steeds rekening houden met de achterliggende bestaanswijze. Aandelen op naam worden immers op een effectenrekening gehouden juist omwille van een vlotte verhandelbaarheid in het kader van een achterliggende beleggingsmentaliteit. Deze inherente beleggingsmotieven zijn minder prominent aanwezig bij aandelen op naam die gehouden worden in de aandelenregisters, ongeacht of dit op elektronische of klassieke wijze gebeurt, aangezien hierbij de band met de onderneming meer centraal wordt gesteld. De wijze waarop dit aandelenregister wordt gehouden (een loutere modaliteit) is daarbij van ondergeschikt belang.

Wat de administratieve last betreft, moet een onderscheid gemaakt worden tussen een initiële proportionele of werkelijke aangifte en de latere vraag tot teruggave met betrekking tot het werkelijke aandeel. In het eerste geval wordt, door de aandelen op naam die niet op een effectenrekening worden gehouden buiten het toepassingsgebied te laten, vermeden dat elke titularis van aandelen op naam een aangifte zou moeten indienen, bij gebrek aan bronheffing. De tweede regeling van de vraag tot teruggave is een noodzakelijk gevolg van een efficiënte bronheffing doordat aan de bron door de tussenpersoon abstractie moet worden gemaakt van het werkelijke aandeel van de titularis. Dit betekent dat in ieder geval na de heffing een kans moet gegeven worden aan de titularis om het werkelijke aandeel te bewijzen, zodat de taks rekening houdt met de persoonlijke toestand van de belastingplichtige. Deze twee regelingen moeten dus apart

⁵ Voir l'article 463 du Code des sociétés.

worden beschouwd, waar in een eerste fase administratieve last wordt vermeden door enkel effecten op een effectenrekening te viseren, zal in een tweede fase teruggave nodig zijn rekening houdend met de abstractie aan de bron door bronheffing, wat een regime is waaraan aandelen op naam nooit onderworpen zouden kunnen zijn aangezien zij steeds aangegeven zouden moeten worden. Bijgevolg kunnen beide argumenten als pertinent worden beschouwd ».

Il reviendra le cas échéant à la Cour constitutionnelle de se prononcer sur la justification de la différence de traitement.

OBSERVATIONS PARTICULIERES

Article 4

6. L'article 152, 5°, alinéa 1^{er}, en projet, du Code des droits et taxes divers définit qui doit être considéré comme 'titulaire' d'un compte-titres redevable de la taxe. À ce propos, il a été demandé au délégué comment procéder lorsque des instruments financiers imposables sont mis en vente par un titulaire et que ces titres sont proposés par un intermédiaire. Pour certains titres, cette proposition doit d'ailleurs obligatoirement se faire par un intermédiaire.

Le délégué a donné la réponse suivante :

« Allereerst moet een onderscheid gemaakt worden tussen een Marketmaker (bemiddelaar) en een Liquidity Provider, in de werkelijke vraag wordt enkel verwezen naar marketmaker/bemiddelaar waardoor enkel hierop verder ingegaan zal worden. Een verkoop van aandelen op naam gebeurt in de regel door rechtstreekse overschrijving van een aandeel van de verkoper naar de koper in het aandeelhoudersregister. Indien deze transactie via een bemiddelaar verloopt, wordt de transactie weliswaar tijdelijk boekhoudkundig geregistreerd op de effectenrekening van de betrokkene waarna een soort tegengestelde registratie plaatsvindt van de 'technische inboeking' zodat de aandelen niet gereflecteerd worden in de effectenrekening van de betrokkene. Met andere woorden, de registratie in de effectenrekening is een louter technische registratie en dient enkel om de beurstransactie systeemtechnisch te verwerken. Het antwoord op de gestelde vraag luidt dan ook dat op geen enkel ogenblik de bemiddelaar eigenaar wordt van de betrokken aandelen.

Het ontwerp is van toepassing op een logische wijze, namelijk wanneer titularis X aandelen houdt op zijn effectenrekening met een reeds opgemeten waarde van 580.000 EUR op 31 december en 31 maart en op 10 april besluit voor 90.000 EUR aandelen te verkopen aan een koper via een bemiddelaar, zal bij gebrek aan andere mutaties de waarde op 30 juni en 30 september (490.000 EUR) opgenomen en opgeteld worden bij de reeds opgemeten referentiepunten om de gemiddelde waarde te bekomen (535.000 EUR) ».

Par la suite, le délégué a déclaré que cette réponse vaut tant en cas de recours à un intermédiaire qu'en cas d'intervention d'un *liquidity provider*.

Il peut se déduire des précisions apportées par le délégué qu'un enregistrement purement technique de titres en compte-titres n'est pas pris en considération pour fixer la taxe sur les comptes-titres. Cet enregistrement est « temporaire », à savoir le temps nécessaire pour vendre

les titres ou, en cas d'échec, jusqu'au moment où le titulaire renonce à la vente. Dans ce cas, la question se pose toutefois de savoir comment devoir procéder pour néanmoins tenir compte des titres non encore vendus, à un point de référence précis, pour déterminer la taxe sur les comptes-titres dans le chef du titulaire; en effet, à ce moment-là, ils sont inscrits sur le compte-titres de l'intermédiaire ou du *liquidity provider*.

Il est souhaitable de mentionner ces cas dans l'exposé des motifs.

7. La disposition anti-abus qui a été ajoutée (article 152, 5°, alinéa 2, en projet, du Code des droits et taxes divers), pourra uniquement être appliquée lorsqu'une personne morale soumise à l'impôt des sociétés est constituée après le 31 décembre 2017 et qu'un compte-titres fait l'objet d'un apport dans le *seul* but d'échapper à la nouvelle taxe (« dans le seul but d'échapper à la taxation »), ce qui soulève des questions quant à l'effectivité de cette disposition anti-abus et à sa conformité avec le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination.

Qu'il s'agisse d'une personne morale nouvellement constituée, ou d'une personne morale existante utilisée comme instrument permettant d'échapper à l'impôt, il ne devrait y avoir aucune différence au regard de l'objectif d'empêcher l'évasion fiscale. La distinction opérée semble dès lors manquer de pertinence.

L'exclusion des personnes morales constituées avant le 1^{er} janvier 2018 porte également préjudice à l'efficacité de la mesure. En effet, un contribuable qui constitue une personne morale avant cette date pour gérer un ou plusieurs de ses comptes-titres personnels afin d'échapper à la taxe est ainsi exempté de l'application de la disposition anti-abus. Celui qui procède de la sorte après le 31 décembre 2017 ne reçoit toutefois pas de sauf-conduit.

Enfin, on n'aperçoit pas non plus pourquoi il est prévu que le « seul » but doit être celui d'échapper à la taxation. Si l'intéressé procède aussi à la constitution pour un autre motif encore (planification de la succession, par exemple), on ne devrait pas pouvoir appliquer la disposition anti-abus. Le Conseil d'État se demande au demeurant comment l'administration fiscale peut apporter la preuve négative qu'aucun autre objectif n'est en cause.

En cas de maintien des différents traitements résultant de la disposition en projet, il faudra pouvoir fournir une justification adéquate pour chacun d'entre eux et, en particulier, pour le traitement avec ménagement des personnes morales qui auraient été constituées entre l'annonce de la mesure et sa publication ou son entrée en vigueur.

8. Dans le texte néerlandais de l'article 152, 5°, alinéa 2, en projet, du Code des droits et taxes divers, mieux vaudrait remplacer le segment de phrase « en een effectenrekening inbrengt zoals bedoeld in artikel 152, 1°, met » par le segment de phrase « en er een effectenrekening wordt in ingebracht met ». Dans le texte français, il serait préférable d'omettre le segment de phrase « tel que visé à l'article 152, 1°, »; en effet, la définition du terme 'compte-titres' au 1° de l'article 152, vaut également pour le 5° du même article.

Article 6

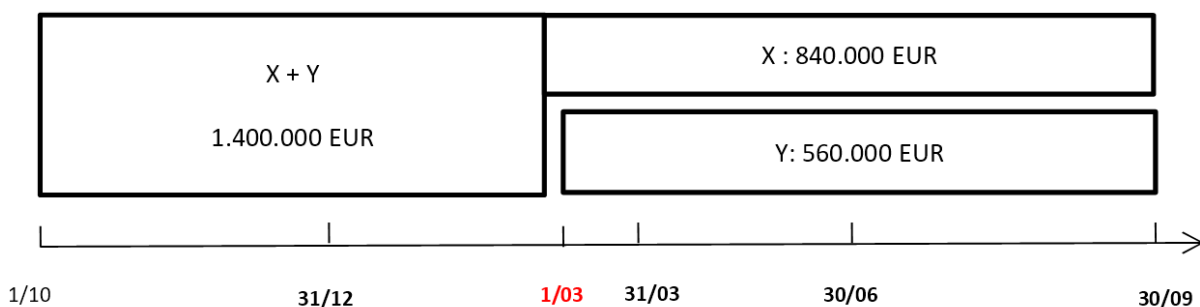
9. L'article 154, § 2, alinéa 1^{er}, en projet, du Code des droits et taxes divers fixe un point de référence supplémentaire en cas d'ouverture, de modification ou de clôture d'un compte-titres durant la période de référence ou lorsqu'une personne physique devient titulaire d'un compte-titres ou n'est plus titulaire durant cette même période de référence.

Il a été demandé au délégué comment est calculée la part de chaque titulaire lorsque la détention du compte-titres change au cours de la période de référence et quelle incidence a ce changement sur la répartition forfaitaire de la part de chaque titulaire du compte. Il a répondu en ces termes :

« Dit kan aangetoond worden aan de hand van een voorbeeld:

Stel dat een effectenrekening wordt gehouden door twee personen: Meneer X en Mevrouw Y en de belastbare financiële instrumenten op deze effectenrekening een constante waarde hebben van 1.400.000 EUR.

Op 1 maart 2019 besluit Mevrouw Y een eigen effectenrekening te openen, waarbij ze haar werkelijk aandeel (40%) mee verhuist.



Dit leidt tot de volgende afwikkeling van gevolgen:

- De periode 1/10/2017 tot 01/03/2018: Voor de effectenrekening gehouden door X en Y wordt op het eerste referentiepunt 31/12 een totale waarde van 1.400.000 EUR (700.000 EUR elk) vastgesteld. Op 1 maart 2018 wordt een bijkomende referentiepunt vastgesteld naar aanleiding van de wijziging van titularisschap. Voor mevrouw X geeft niet-titularis zijn van de effectenrekening en het daaropvolgend openen van een nieuwe rekening aanleiding tot het eindigen van haar referentieperiode en het begin van een nieuwe referentieperiode voor haar persoonlijke effectenrekening vanaf 1 maart 2018, het begin van de referentieperiode telt dan ook als het eerste referentiepunt zoals bedoeld in artikel 154, §2, eerste lid.

- De periode 1/03 tot 30/09: Voor de effectenrekening waar X titularis blijft, loopt de referentieperiode door tot 30/09, de waarde die in aanmerking moet worden genomen kan in onderstaande tabel gevonden worden. Voor de geopende effectenrekening waar Y titularis van wordt, begint op 01/03 een nieuwe referentieperiode die loopt tot 30/9. Dankzij artikel 154, § 2, derde lid zal enkel de laatste referentieperiode (vanaf 01/03) in beschouwing genomen worden.

Titularis	31/12	01/03	31/03	30/06	30/09	Gemiddelde
X	700.000 EUR	700.000 EUR	840.000 EUR	840.000 EUR	840.000 EUR	784.000 EUR
Y	154, § 2, derde lid	560.000 EUR (154, §2, eerste lid)	560.000 EUR	560.000 EUR	560.000 EUR	560.000 EUR

».

Article 9

10. La phrase introductive de l'article 157, en projet, du Code des droits et taxes divers contient deux fois le même segment de phrase, à savoir « excepté en cas de transfert tel que visé à l'article 154, § 2, alinéa 3 », ce à quoi il convient de remédier.

Article 13

11. L'article 158/4, § 1^{er}, alinéa 2, dernière phrase, en projet, du Code des droits et taxes divers dispose que pour les titulaires qui doivent procéder eux-mêmes à la déclaration et au paiement de la taxe, les montants inférieurs à 10 euros ne doivent pas être payés ⁶.

11.1. Étant donné que la taxe de 0,15% n'est due que si la part du titulaire dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables sur les comptes-titres s'élève au moins à 500.000 euros, la taxe est en principe d'au moins 750 euros. Le délégué a précisé comme suit les cas dans lesquels l'exemption de paiement peut néanmoins être accordée :

« De te betalen taks zal niet steeds minstens 750 euro bedragen. Stel bijvoorbeeld dat iemand verscheidene rekeningen heeft waarvoor bronheffing is gebeurd aangezien deze meer dan 500.000 EUR vertegenwoordigen en daarbuiten nog een buitenlandse effectenrekening houdt waarop een relatief gering bedrag staat, waarvoor alsnog een aangifte moet gebeuren, of binnenlandse effectenrekeningen houdt waarvoor geen opt-in is gebeurd. In dat geval zal het voor bedragen kleiner dan 10 EUR niet nodig zijn een betaling uit te voeren, als spiegel voor de ontlasting van de administratie bij een vraag tot teruggave onder 10 EUR. Zo is het zeer goed mogelijk dat bij een vraag tot teruggave het werkelijke aandeel wordt vastgelegd met een zeer marginaal effect, waardoor dit meer of minder dan 10 euro kan uitmaken. Indien de teruggave van dit aandeel aanleiding geeft tot toerekening van dit aandeel aan een andere titularis, zal deze dit toegewezen aandeel voegen bij het reeds gevestigde aandeel. In dat geval is het zeker mogelijk dat kleinere bedragen alsnog zouden moeten betaald worden ».

11.2. Cette même exemption de paiement n'est pas applicable lorsque l'intermédiaire belge est le redevable (article 158/4, § 1^{er}, en projet, combiné avec les articles 157 et 158/1, en projet).

⁶ Il ressort par ailleurs de l'article 158/5, § 4, en projet, du Code des droits et taxes divers que le remboursement sera effectué uniquement lorsque le montant à rembourser est supérieur à 10 euros.

S'il s'agit d'un compte-titres dont la part du titulaire dans la valeur moyenne des instruments financiers imposables est inférieure à un demi-million d'euros et s'il a opté pour la déclaration et la retenue libératoires, l'intermédiaire belge doit payer la taxe (article 157, en projet), même si elle est inférieure à 10 euros. Contrairement au cas où le titulaire procède lui-même à la déclaration et au paiement de la taxe, il n'est, dans cette hypothèse, pas exempté du paiement des montants inférieurs à 10 euros.

À la question de savoir pourquoi le même régime n'est pas applicable dans l'hypothèse où l'intermédiaire procède à une retenue, une déclaration et un paiement libératoires de la taxe, le délégué a répondu en ces termes :

« Deze bepalingen richten zich in beide gevallen tot de belastingplichtige, namelijk de titularis. Zij zijn er niet toe gericht de belastingschuldige te ontslaan van zijn taak om de belasting te heffen aan de bron. De tussenpersonen vervullen hier een taak in het kader van de inning van de taks, zij worden in geen geval als belastingplichtige titularis beschouwd. In dat kader beperkt de administratieve ontlasting zich tot de verplichtingen tussen titularis en administratie, deze wordt niet uitgebreid tot personen die een taak in naam en voor rekening van een van beide[n] op zich zou nemen ».

Le délégué a explicité davantage la différence de traitement des intermédiaires et des titulaires de la manière suivante :

« Artikel 157, 2° voorziet niet in een optie waarbij maar één kredietinstelling de taks zou betalen, integendeel dit artikel voorziet het geval waarin er bij meerdere kredietinstellingen geopteerd kan worden voor de inhouding, indien deze inhouding niet voor iedere effectenrekening automatisch gebeurt (bij éézelfde instelling wordt het drempelbedrag niet overschreden, in globo is dit wel het geval). Het kan dus wel zijn dat een kleinere effectenrekening (in dit geval spreken we over rekening waarvan de gemiddelde waarde 6.666 euro niet overschrijdt gedurende de referentieperiode) wordt gehouden bij een andere kredietinstelling, waarvoor niet geopteerd is voor de bevrijdende inhouding en dus een aparte aangifte dient ingediend te worden. Hoewel het in de interesse is van de titularis om deze administratieve formaliteit door de kredietinstelling te laten afhandelen, is het mogelijk dat toch voor de aangifte wordt gekozen. De titularis weet in dat geval over welke rekeningen hij beschikt en of deze het drempelbedrag overschrijden in hun totaliteit. Dit is niet zo voor de kredietinstellingen, die niet weten of de afwezigheid van een opt-in voortkomt uit een verlangen om een (proportionele of werkelijke) aangifte in te vullen of het loutere feit dat de titularis slechts over één effectenrekening beschikt waar een minimaal bedrag op staat en waarvoor hij dus niet belastingplichtig is. Met het oog op het gecombineerde systeem van bronheffing en aangifte, en bij gebrek aan een vermogenskadaster waarop alle effectenrekeningen van een titularis kunnen geraadpleegd worden, is het verantwoord in het licht van het gelijkheidsbeginsel om een vrijstelling van betaling (niet van aangifte) te voorzien, als spiegel van de vrijstelling van teruggave voor sommen onder 10 EUR waarvoor de kosten verbonden aan het administratieve optreden in het licht van de redelijkheid niet gedekt worden. De kredietinstellingen bevinden zich niet in dezelfde positie als de titularis met betrekking tot kennis over de totale gemiddelde waarde van de effectenrekeningen gehouden bij een of meerdere kredietinstellingen en kunnen bijgevolg als belastingschuldigen niet toegestaan worden een opportuniteitsoordeel te vellen door het niet betalen van een som kleiner dan 10 EUR. De opbouw en differentiatie van het aangifte- en betalingssysteem heeft een marginaal gevolg voor geringe sommen dat als verantwoord kan worden beschouwd ».

Le projet devra être adapté pour atteindre l'objectif mentionné par le délégué, à savoir que le contribuable est exempté dans tous les cas du paiement de la taxe lorsqu'elle est inférieure à 10 euros. En effet, la phrase « Des montants inférieurs à 10 euros ne doivent pas être payés » à l'article 158/4, § 1^{er}, en projet, donne à penser que cette règle vaut uniquement s'il s'agit de titulaires qui procèdent eux-mêmes à la déclaration et au paiement de la taxe.

12. L'article 158/4, § 2, alinéa 2, en projet, du Code des droits et taxes divers vise « [l]es dispositions du Code des droits et taxes divers relatives à la déclaration ». À la question de savoir de quelles dispositions il s'agit, le délégué a donné la réponse suivante :

« Tot op heden zijn er geen algemene bepalingen met betrekking tot de aangifte opgenomen in het WDRT, al is het mogelijk dat bij een toekomstige codificatie hierin voorzien zal worden. Deze bepaling blijft bijgevolg zonder nut en zal verwijderd worden ».

On peut se rallier à ce point de vue.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT