ROYAUME DE BELGIQUE.

AVIS DU CONSEIL D'ETAT.

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Affaires étrangères, le 17 août 1967, d'une demande d'avis sur un projet de loi "portant approbation de la convention entre le Royaume de Belgique et la République fédérale d'Allemagne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, y compris la contribution des patentes et les impôts fonciers et du protocole final, signés à Bruxelles le 11 avril 1967", a donné le 25 septembre 1967 l'avis suivant :

KONINKRIJK BELGIE.

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE.

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, de 17e augustus 1967 door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht hem van advies te dienen over een ontwerp van wet "houdende goedkeuring van de overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Bondsrepubliek Duitsland tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van sommige andere aangelegenheden inzake belastingen van inkomen en van vermogen, met inbegrip van de ondernemingsbelasting en de grondbelastingen en van het slotprotocol, ondertekend te Brussel op 11 april 1967", heeft de 25e september 1967 het volgend advies gegeven :

Le projet de loi soumis à l'avis du Conseil d'Etat tend à obtenir l'approbation d'une convention fiscale intervenue entre la Belgique et la République fédérale d'Allemagne, le 11 avril 1967.

Cette convention poursuit trois buts principaux :

1° la délimitation du champ d'application des législations des deux pays concernant les impôts sur les revenus et sur la fortune;

2° la suppression ou la réduction des cas de double imposition dans le même domaine;

3° l'assistance réciproque entre les Etats contractants pour le recouvrement des impôts sur le revenu et des impôts sur la fortune.

\+

\+ \+

Article 3 (de la convention).

Au 4°, les sociétés de droit allemand "Partenreedereien" sont dénommées - dans le texte français - "Sociétés d'armement collectif de navires".

Dans le texte néerlandais, par contre, le terme employé "rederijen" a une portée plus large.

Cette observation vaut également pour l'article 4 et pour le protocole final ad article 23, paragraphe 2, 1° et 2°, où les mêmes termes sont employés.

.../...

Article 5.

La disposition du paragraphe 6 emploie le terme "entreprise" au lieu du terme "société" qui est utilisé tant par la convention modèle OCDE de 1963 que par la convention avec la Suède du 2 juillet 1965 portant sur le même objet.

Il serait souhaitable que l'exposé des motifs éclaire les Chambres législatives sur ce point.

Article 9.

L'article 24 du Code des impôts sur les revenus dispose :

> "Lorsqu'une entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance à l'égard d'une entreprise établie à l'étranger, tous avantages anormaux ou bénévoles qu'en raison de ces liens elle consent à cette dernière ou à des personnes et entreprises ayant avec celle-ci des intérêts communs, sont ajoutés à ses propres bénéfices".

Ce texte trouve application en cas de contrôle direct d'une entreprise belge sur une entreprise étrangère ou vice-versa, ainsi que lorsqu'une ou plusieurs entreprises belges et une ou plusieurs entreprises étrangères dépendent ensemble d'une personne ou entreprise tierce, ou encore d'un même groupe.

.../...

Le juge du fond apprécie souverainement cette situation.

Dans son article 9, la convention belgo-allemande traite du même problème en des termes qui diffèrent sensiblement de ceux de l'article 24 du Code belge des impôts sur les revenus. Alors que la convention s'intéresse aux "bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été obtenus", le Code belge des impôts sur les revenus vise les "avantages anormaux ou bénévoles".

Cependant cet article 9 peut être interprété comme autorisant la Belgique à rectifier les comptes des entreprises dont les dirigeants ont renoncé à certains bénéfices au profit de personnes résidant ou d'établissements situés en Allemagne sans que cette disposition de droit international ne donne par elle-même de droits à l'administration belge pour imposer ces suppléments de bénéfices.

L'article 24 du Code des impôts sur les revenus reste,en ce cas, la seule disposition permettant à l'administration fiscale d'agir contre les pratiques anormales existant entre sociétés interdépendantes. Toutefois, cet article 24 ne pourra être utilisé à l'égard des sociétés belges liées à des sociétés allemandes que dans les conditions d'exercice énoncées à l'article 9 de la convention.

Dans un autre ordre d'idées, l'article 9 de la convention ne paraît pas répondre au souci d'éviter une double imposition sinon juridique, du moins économique.

.../...

Selon les déclarations de son délégué, le Gouvernement estime, en effet, qu'en cas d'application de l'article 9 de la convention par un Etat, l'autre Etat n'est pas tenu de réduire ipso facto les bénéfices imposables dans le chef de l'entreprise résidente de cet autre Etat, des sommes qui ont été réincorporées aux bénéfices de l'entreprise résidente du premier Etat. Dans ce cas, il ne s'agirait pas juridiquement d'une double imposition, car les sommes dont il s'agit subissent l'impôt dans le chef de deux contribuables distincts.

Articles 18 et 19.

L'article 18, qui prévoit d'une manière générale que les pensions versées au résident d'un Etat contractant ne sontimposables que dans cet Etat, n'a, en réalité, qu'une portée limitée par l'effet des dérogations prévues à l'article 19.

L'intitulé de cet article 19, "Rémunérations et pensions publiques", est incomplet car en son paragraphe 3 il traite des pensions payées en exécution de la législation sociale, c'est-à-dire des pensions privées.

En définitive, l'article 18 ne trouvera à s'appliquer qu'aux :

1° pensions versées par un Etat, une de ses subdivisions politiques ou une personne morale de droit public soit à un résident de l'autre Etat ayant la nationalité de cet Etat, soit au titre de services rendus dans le cadre d'une activité commerciale ou industrielle;

.../...

2° pensions dites "extra légales" payées par les employeurs ou une compagnie d'assurances à titre de supplément à la pension versée par les organismes de sécurité sociale.

Dans ce dernier cas, le bénéficiaire belge, résidant en Allemagne, subira en Belgique la retenue du précompte professionnel sur la pension légale versée en exécution de la législation sociale, tandis que la pension extra-légale ne sera taxée qu'en Allemagne.

Article 23.

Dans notre législation nationale, l'impôt dû sur les revenus et produits de capitaux et biens mobiliers déjà imposés à l'étranger, est acquitté par imputation du montant du précompte mobilier (article 186 du Code des impôts sur les revenus), et "l'impôt est en outre diminué d'une quotité forfaitaire de cet impôt étranger" (article 187 du Code des impôts sur les revenus).

La succession de ces deux articles et l'emploi dans le second des mots "en outre" semblent indiquer que l'ordre d'imputation est le suivant : d'abord le précompte mobilier et, ensuite, la quotité forfaitaire d'impôt étranger (fixée à 15 p.c. par l'article 195 du Code des impôts sur les revenus).

.../...

Il ressort toutefois d'une déclaration faite par le Ministre des Finances à la commission du Sénat à l'occasion de l'examen du projet de loi modifiant, en matière de précomptes, le Code des impôts sur les revenus (Doc. parl., Sénat, session 1965-1966, n° 219, p. 5), que l'on imputera, par priorité, les précomptes non remboursables, parmi lesquels on fait figurer les quotités forfaitaires d'impôts étrangers et, dans la mesure où le solde d'impôt sera inférieur aux précomptes remboursables, ceux-ci seront remboursés (par apurement prioritaire de la cotisation aux cinq centimes additionnels).

Cette pratique administrative sera donc normalement suivie en cas d'application de l'article 23, § 2, 2°, de la convention.

Het aan de Raad van State voorgelegde wetsontwerp strekt tot goedkeuring van een overeenkomst inzake belastingen, die op 11 april 1967 tussen België en de Bondsrepubliek Duitsland gesloten is.

Die overeenkomst heeft drie voorname oogmerken :

1° de omschrijving van het toepassingsgebied van de wetgeving van beide landen betreffende de belastingen op de inkomsten en op het vermogen;

2° de opheffing of vermindering van de gevallen van dubbele belastingheffing op hetzelfde gebied;

3° de wederzijdse bijstand tussen de Overeenkomstsluitende Staten voor de invordering van de inkomstenbelasting en van de vermogensbelasting.

\+ + +

Artikel 3 (van het ontwerp).

Onder 4° worden de vennootschappen naar Duits recht "Partenreedereien", in het Frans "Sociétés d'armement collectif de navires", genoemd.

In de Nederlandse tekst daarentegen heeft de term "rederijen" een ruimere betekenis.

Die opmerking geldt ook voor artikel 4 en voor het slotprotocol ad artikel 23, paragraaf 2, 1° en 2°, waar dezelfde termen zijn gebruikt.

.../...

Artikel 5.

De bepaling van paragraaf 6 gebruikt de term "onderneming" in plaats van de term "vennootschap", die gebruikt is zowel in het type-verdrag OESO van 1963 als in de overeenkomst met Zweden van 2 juli 1965 met betrekking tot hetzelfde onderwerp.

Het is wenselijk dat de memorie van toelichting hieromtrent enige verduidelijking geeft ten behoeve van de Wetgevende Kamers.

Artikel 9.

Artikel 24 het Wetboek van de inkomstenbelastingen bepaalt :

"Wanneer een in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt ten aanzien van een in het buitenland gevestigde onderneming, worden alle abnormale of goedgunstige voordelen die zij wegens die band verleent aan laatstbedoelde onderneming, of aan personen en ondernemingen die met deze belangen gemeen hebben, bij haar eigen winsten gevoegd".

Deze tekst vindt toepassing ingeval een Belgische onderneming rechtstreeks toezicht heeft op een buitenlandse onderneming of omgekeerd, en ook als een of meer Belgische ondernemingen en een of meer buitenlandse ondernemingen samen afhangen van een derde persoon of onderneming of nog van eenzelfde groep.

.../...

De feitenrechter oordeelt over die toestand op onaantastbare wijze.

Artikel 9 van de Belgisch-Duitse overeenkomst behandelt hetzelfde probleem in bewoordingen die merkelijk verschillen van die van artikel 24 van het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelastingen. Waar de overeenkomst handelt over "winsten welke zonder deze voorwaarden zouden zijn behaald", spreekt het Belgisch Wetboek van de inkomstenbelasting van "abnormale of goedgunstige voordelen".

Bedoeld artikel 9 kan echter zo worden geïnterpreteerd, dat het België machtigt tot het wijzigen van de rekeningen van ondernemingen waarvan de bestuurders van bepaalde voordelen hebben afgezien ten behoeve van in Duitsland verblijvende personen of gevestigde instellingen, zonder dat die internationaalrechtelijke bepaling uit zichzelf aan de Belgische administratie rechten verleent om die bijkomende winsten te belasten.

Artikel 24 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen blijft in dat geval de enige bepaling die het belastingbestuur machtigt om op te treden tegen abnormale praktijken tussen onderling afhankelijke vennootschappen. Dat artikel 24 zal echter ten aanzien van Belgische vennootschappen die met Duitse vennootschappen verbonden zijn, alleen mogen worden toegepast onder de uitoefeningsvoorwaarden welke artikel 9 van de overeenkomst stelt.

Anderzijds lijkt artikel 9 van de overeenkomst niet tegemoet te komen aan de zorg om een zo niet juridisc dan toch economische dubbele belasting te voorkomen.

.../...

Naar de gemachtigde ambtenaar heeft verklaard, meent de Regering inderdaad dat wanneer artikel 9 van de overeenkomst door een Staat wordt toegepast, de andere Staat niet gehouden is ipso facto de winsten waarop de verblijfhoudende onderneming van die andere Staat belast - baar is, te verminderen met de bedragen die wederopgenomen zijn in de winsten van de verblijfhoudende onderneming van de eerste Staat. In dat geval zou er juridisch geen sprake zijn van dubbele belasting, want op die bedragen worden dan twee verschillende belastingplichtigen belast.

Artikelen 18 en 19.

Artikel 18, hetwelk in het algemeen stelt dat pensioenen betaald aan een verblijfhouder van een Overeenkomstsluitende Staat slechts in die Staat belastbaar zijn, heeft in feite slechts een beperkte strekking als gevolg van de in artikel 19 bepaalde afwijkingen.

Het opschrift van dat artikel 19 "Openbare beleningen en pensioenen" is onvolledig, want in § 3 handelt het over pensioenen betaald "tot uitvoering van de sociale wetgeving", namelijk pensioenen van de "private sector".

In feite zal artikel 18 alleen toepassing vinden :

1° op pensioenen betaald door een Staat, een staatkundig onderdeel of een rechtspersoon naar publiek recht, hetzij aan een verblijfhouder van de andere Staat die de nationaliteit van die Staat bezit, hetzij ter zake van diensten verricht in verband met enig handels- of nijverheidsbedrijf;

.../...

2° op zogenaamde "extre-wettelijke" pensioenen door de werkgevers of door een verzekeringsmaatschappij betaald tot aanvulling van het pensioen dat door de instellingen voor sociale zekerheid wordt uitgekeerd.

In dat laatste geval ondergaat de Belgische begunstigde die in Duitsland verblijft, in België de afhouding van de bedrijfsvoorheffing op het wettelijk pensioen dat ter uitvoering van de sociale wetgeving is betaald, terwijl het extra-wettelijk pensioen alleen in Duitsland zal worden belast.

Artikel 23.

In onze eigen wetgeving wordt de belasting die verschuldigd is op de reeds in het buitenland belaste inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen, gekweten door verrekening van het bedrag van de roerende voorheffing (artikel 186 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen), en "wordt van de belasting daarenboven een forfaitair gedeelte van die buitenlandse belasting afgetrokken" (artikel 187 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

De opeenvolging van die twee artikelen en het gebruik, in het tweede artikel, van het woord "daarenboven" schijnen erop te wijzen dat de verrekening in de volgende orde geschiedt : eerst de roerende voorheffing en vervolgens het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (op 15 t.h. vastgesteld in artikel 195 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen).

.../...

Uit een verklaring, die de Minister van Financiën in de Senaatscommissie heeft afgelegd bij het onderzoek van het ontwerp van wet tot wijziging, inzake voorheffingen, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (Gedr. st. Senaat, zitting 1965-1966, nr. 219, blz. 5), blijkt echter dat de niet terugbetaalbare voorheffingen, waaronder de forfaitaire gedeelten van buitenlandse belastingen worden begrepen, bij voorrang zullen worden toegerekend en, voor zover het belastingsaldo kleiner is dan de terugbetaalbare voorheffingen, dat deze zullen worden terugbetaald (door aanzuivering bij voorrang van de aanslag in de vijf opcentiemen).

Die administratieve praktijk zal dus normaal worden gevolgd ingeval artikel 23, § 2, 2°, van de overeenkomst wordt toegepast.

La chambre était composée de

Messieurs : G.VAN BUNNEN, conseiller d'Etat, président,

J.MASQUELIN, conseillers d'Etat,
F.REMION,

P.DE VISSCHER, assesseurs de la section de législation,
J.DE MEYER,

G.DE LEUZE, greffier adjoint, greffier.

De kamer was samengesteld uit

de Heren : staatsraad, voorzitter,

staatsraden,

bijzitters van de afdeling wetgeving,

adjunct-griffier, griffier.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de M.G.VAN BUNNEN.

Le rapport a été présenté par M.G.PIQUET, substitut de l'auditeur général.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst werd nagezien onder toezicht van de H.G.VAN BUNNEN.

Het verslag werd uitgebracht door de H.G.PIQUET, substituut-auditeur-generaal.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER, LE PRESIDENT - DE VOORZITTER,

(s.) G.DE LEUZE. (s.) G.VAN BUNNEN.