KONINKRIJK BELGIË

ADVIES 47.776/1
VAN 4 FEBRUARI 2010

VAN DE AFDELING WETGEVING
VAN DE RAAD VAN STATE

De RAAD VAN STATE, afdeling Wetgeving, eerste kamer, op 29 januari 2010 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van vijf werkdagen, van advies te dienen over een ontwerp van koninklijk besluit "tot wijziging artikel 73*4quater* van het KB/WIB 92 betreffende de lijst van landen of jurisdicties waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België", heeft het volgende advies gegeven:

Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 2/, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling in de adviesaanvraag gemotiveerd door de omstandigheid dat

"- het opportuun is de lijst van landen of jurisdicties bedoeld in artikel 203, § 1, tweede lid, WIB 92, en opgenomen in artikel $73^{4quater}$, KB/WIB 92 op hetzelfde ogenblik te publiceren als de lijst van Staten als bedoeld voor de toepassing van artikel 307, § 1, derde tot zesde lid, WIB 92 waarbij voor de belastingplichtigen de verplichting wordt ingevoerd, onder bepaalde voorwaarden, aangifte te doen van alle betalingen, die zij rechtstreeks of onrechtstreeks hebben gedaan aan personen gevestigd in een Staat zonder of met een lage belasting vanaf 1 januari 2010, teneinde verwarring en interpretatieproblemen met betrekking tot deze twee voormelde lijsten zoveel als mogelijk te vermijden;

- in het belang van de betrokken belastingplichtigen deze zo snel mogelijk dienen te worden geïnformeerd over deze actualisering waarbij 40 landen of jurisdicties zijn geschrapt en 15 landen of jurisdicties zijn toegevoegd aan de lijst van landen of jurisdicties bedoeld in artikel 203, § 1, tweede lid, WIB 92, en opgenomen in artikel $73^{4quater}$, KB/WIB 92" (1).

*
* *

Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*
* *

(1) Volgens artikel 84, § 1, tweede lid, van de wetten op de Raad van State moet deze motivering woordelijk worden overgenomen in de aanhef. In dit geval stemt de motivering die in het derde en zevende lid van de aanhef van het ontwerp wordt weergegeven, niet volledig overeen met de motivering in de adviesaanvraag. De adviesaanvrager wordt verzocht om zich in de toekomst te conformeren aan het bepaalde in het genoemde artikel 84, § 1, tweede lid, van de wetten op de Raad van State en ervoor te zorgen dat beide motiveringen overeenstemmen.

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

1. Het om advies voorgelegde ontwerp strekt ertoe, voor de toepassing van artikel 203, § 1, eerste lid, 1/, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), de lijst vast te stellen van de landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België. Daartoe wordt de huidige lijst in artikel $73^{4quater}$ van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 aangepast (zie artikel 1 van het ontwerp).

Het ontworpen besluit is van toepassing op de in artikel 202, § 1, 1/ en 2/ WIB 92 vermelde dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf de dag dat het besluit in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt (artikel 2).

2.1. Zoals aangegeven in het eerste lid van de aanhef, vindt het ontwerp rechtsgrond in artikel 203, § 1, van het WIB 92. De Koning vindt meer bepaald in artikel 203, § 1, tweede lid, van het WIB 92 de bevoegdheid om, bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de lijst met landen vast te stellen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België.

In dat lid wordt de beoordelingsbevoegdheid van de Koning als volgt beperkt:

> "De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen (...) worden geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België, wanneer (...):
> - hetzij, het gemeenrechtelijk nominaal tarief op de winsten van de vennootschap, lager is dan 15 pct.;
> - hetzij, gemeenrechtelijk, het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt, lager is dan 15 pct.".

In verband met artikel 203, § 1, tweede lid (toen: derde lid) WIB 92 is in de memorie van toelichting bij het ontwerp dat de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken is geworden, het volgende uiteengezet:

> "Deze nieuwe bepaling verduidelijkt de draagwijdte van de uitsluiting voorzien in artikel 203, § 1, 1/, wat betreft de inkomsten die voortkomen van de vennootschappen die zijn gevestigd in een land waarvan de gemeenrechtelijke

bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België. In deze veronderstelling is niet voldaan aan de achterliggende taxatievoorwaarde en is in geen enkele mogelijkheid tot versoepeling van de uitsluitingsregel van de aftrek voorzien.

Artikel 203, § 1, derde lid, in ontwerp laat toe de draagwijdte van deze uitsluiting te verduidelijken door een gemeenrechtelijk nominaal tarief van 15 pct. te bepalen op de winsten van de vennootschap.

De woorden «bepaald door de centrale overheid» worden geschrapt in artikel 203, § 1, derde lid in ontwerp ingevolge de opmerking van de Raad van State. De in aanmerking te nemen belasting voor de toepassing van artikel 203, § 1, 1/, WIB 92 is in voorkomend geval samengesteld uit de belasting op de winsten van de vennootschappen geïnd door de centrale overheid, vermeerderd of verminderd met de belastingen ontvangen of terugbetaald door de «deel-», gewestelijke en andere entiteiten in functie van de organisatievorm van de betrokken Staat.

Het gemeenrechtelijk nominaal tarief bedoeld in artikel 203, § 1, derde lid, WIB 92, in ontwerp kan evenwel hoger zijn dan het tarief dat overeenstemt met de werkelijke belastingdruk, rekening houdend met de modaliteiten waaronder de belastbare winst wordt vastgesteld.

Voor die gevallen stelt de regering voor het tarief te nemen - hetwelk in ieder geval lager is dan 15 pct. - dat overeenstemt met de werkelijke belastingdruk die gemeenrechtelijk van toepassing is op de winst van de vennootschap.

De werkelijke belastingdruk die in een land van toepassing is, moet worden beoordeeld rekening houdend met de regels die op internationaal vlak algemeen zijn aanvaard zoals, bij voorbeeld, inzake fiscale consolidatie, *carry back*, enz. Er is dus geen perfecte overeenstemming vereist tussen de buitenlandse gemeenrechtelijke stelsels en de regels die in het intern recht inzake vennootschapsbelasting van toepassing zijn. Een belastbare basis die is vastgesteld overeenkomstig aanzienlijk gunstiger regels kan daarentegen niet worden aanvaard.

Teneinde de draagwijdte van deze bepalingen in ontwerp te verduidelijken en uit bezorgdheid om de rechtszekerheid, stelt de regering voor de Koning - door middel van een in Ministerraad overlegd besluit - de zorg toe te vertrouwen een lijst op te stellen van de landen waarvan, hetzij het nominaal tarief lager is dan 15 pct., hetzij het werkelijk tarief dat overeenstemt met de werkelijke gemeenrechtelijke belastingdruk, lager is dan 15 pct." [(2)].

---

(2) *Parl. St.* Kamer, DOC 50 1918/001, 48-49.

Uit die toelichting blijkt dat artikel 203, § 1, tweede lid, tweede streepje WIB 92 eigenlijk refereert aan de werkelijke belastingdruk die in een land in het algemeen geldt [(3)].

Gelet op dit alles biedt artikel 203, § 1, tweede lid, van het WIB 92 in beginsel een voldoende rechtsgrond voor het ontwerp.

2.2. De afwijking die in artikel 1, 3/, van het ontwerp is opgenomen voor zes van de zeven emiraten die de Verenigde Arabische Emiraten vormen, lijkt in het licht van de rechtsgrond echter problematisch. Het afwijkende regime wordt immers niet voor die landen ingesteld, doch slechts voor de "vermelde inkomsten die worden verleend of toegekend door olie- en bankvennootschappen gevestigd in die Emiraten".

Aldus worden niet de gemeenrechtelijke fiscale bepalingen van het land in ogenschouw genomen, doch een specifiek regime in die landen. Op basis van de tekst van artikel 203, § 1, van het WIB 92, waarin een beoordeling per land vooropstaat, kan er ernstig aan worden getwijfeld of daartoe rechtsgrond voorhanden is.

2.3. De lijst van landen in artikel $73^{4quater}$ van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 wordt vervangen door artikel 1, 2/, van het ontwerp. Uit het bijgevoegde verslag aan de Koning blijkt dat de vernieuwde lijst het resultaat is van een onderzoek door de administratie waarbij is nagegaan welke landen voldoen aan de criteria vermeld in artikel 203, § 1, tweede lid WIB 92.

Sommige passages van het verslag aan de Koning doen er echter van blijken dat niet voor alle landen daadwerkelijk kan worden aangetoond dat voldaan is aan de wettelijke criteria; zie daarvoor in het bijzonder volgende passages uit het verslag (onderlijning toegevoegd):

---

(3) Het is overigens de vraag of de woorden "werkelijke gemeenrechtelijke belastingdruk" toelaten om louter rekening te houden met de in de praktijk geldende belastingdruk, en abstractie te maken van het fiscale wettelijke kader van het betrokken land. In dat verband moet erop gewezen worden dat in het verslag aan de Koning (p. 4, tweede alinea) in verband met de Verenigde Arabische Emiraten herhaaldelijk naar "de praktijk" wordt verwezen.

.../...

- "Deze lijst is gewoonweg een lijst van landen en jurisdicties waarvan de gemeenrechtelijke bepalingen inzake de vennootschapsbelasting worden verondersteld aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België, overeenkomstig artikel 203, § 1, eerste lid, WIB 92.";

- "In een tweede fase werden aan deze lijst de landen of jurisdicties toegevoegd voor dewelke de administratie slechts over ontoereikende gegevens beschikte".

Ook in dit opzicht lijkt het ontwerp niet in overeenstemming met de rechtsgrond.

2.4. In artikel 203, § 1, tweede lid, eerste streepje WIB 92 is sprake van "het gemeenrechtelijk nominaal tarief op de winsten van de vennootschap". Het gaat dus niet noodzakelijk om het tarief van "de vennootschapbelasting", maar om het tarief van de "belasting op winsten". Volgens de rechtsgrond dient dus rekening gehouden te worden niet alleen met de vennootschapbelasting, maar ook met andere belastingen zoals bijvoorbeeld bronbelastingen en belastingen op (netto-)vermogen, activa of uitstaande aandelen, abonnementsbelastingen, enzovoort, die ook een invloed hebben op de belasting van ondernemingswinsten.

Desondanks wekt het verslag aan de Koning (zie inzonderheid p. 2, derde alinea) de indruk dat bij het onderzoek is uitgegaan van de vennootschapsbelasting. Als dat zo zou zijn, kunnen op dit punt vraagtekens worden geplaatst bij de correctheid van de lijst.

De kamer was samengesteld uit

de Heren	M. VAN DAMME,	kamervoorzitter,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	staatsraden,
Mevrouw	G. VERBERCKMOES,	griffier.

Het verslag werd uitgebracht door Mevr. A. SOMERS, adjunct-auditeur.

DE GRIFFIER DE VOORZITTER

G. VERBERCKMOES M. VAN DAMME

ROYAUME DE BELGIQUE

AVIS 47.776/1
DU 4 FÉVRIER 2010

DE LA SECTION DE LÉGISLATION
DU CONSEIL D'ÉTAT

Le CONSEIL D'ÉTAT, section de législation, première chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 29 janvier 2010, d'une demande d'avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal "modifiant l'article 73*4quater* de l'AR/CIR 92 relatif à la liste des pays ou juridictions dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique", a donné l'avis suivant:

Conformément à l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 2/, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée dans la demande d'avis par le fait que

"- het opportuun is de lijst van landen of jurisdicties bedoeld in artikel 203, § 1, tweede lid, WIB 92, en opgenomen in artikel 73^{4quater}, KB/WIB 92 op hetzelfde ogenblik te publiceren als de lijst van Staten als bedoeld voor de toepassing van artikel 307, § 1, derde tot zesde lid, WIB 92 waarbij voor de belastingplichtigen de verplichting wordt ingevoerd, onder bepaalde voorwaarden, aangifte te doen van alle betalingen, die zij rechtstreeks of onrechtstreeks hebben gedaan aan personen gevestigd in een Staat zonder of met een lage belasting vanaf 1 januari 2010, teneinde verwarring en interpretatieproblemen met betrekking tot deze twee voormelde lijsten zoveel als mogelijk te vermijden;

- in het belang van de betrokken belastingplichtigen deze zo snel mogelijk dienen te worden geïnformeerd over deze actualisering waarbij 40 landen of jurisdicties zijn geschrapt en 15 landen of jurisdicties zijn toegevoegd aan de lijst van landen of jurisdicties bedoeld in artikel 203, § 1, tweede lid, WIB 92, en opgenomen in artikel 73^{4quater}, KB/WIB 92 [(1)]".

*

* *

En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

* *

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

---

(1) Suivant l'article 84, § 1er, alinéa 2, des lois sur le Conseil d'État, cette motivation doit être reproduite textuellement dans le préambule. En l'espèce, la motivation figurant au troisième et au septième alinéa du préambule du projet ne correspond pas totalement à celle de la demande d'avis. Le demandeur de l'avis est prié de se conformer à l'avenir à la règle énoncée à l'article 84, § 1er, alinéa 2, des lois sur le Conseil d'État susvisé et de veiller à ce que les deux motivations correspondent.

1. Le projet soumis pour avis vise, pour l'application de l'article 203, § 1er, alinéa 1er, 1/, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après: CIR 92), à fixer la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique. À cet effet, la liste actuelle de l'article 73^{4quater} de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 est adaptée (voir l'article 1er du projet).

L'arrêté en projet s'applique aux dividendes visés à l'article 202, § 1er, 1/ et 2/ du CIR 92 attribués ou mis en paiement à partir de la publication de l'arrêté au Moniteur belge (article 2).

2.1. Comme le mentionne le premier alinéa du préambule, le projet trouve son fondement juridique dans l'article 203, § 1er, du CIR 92. Plus particulièrement, l'article 203, § 1er, alinéa 2, du CIR 92 donne au Roi le pouvoir de fixer, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, la liste des pays dont les dispositions de droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique.

Cet alinéa limite le pouvoir d'appréciation du Roi comme suit:

> "Les dispositions de droit commun en matière d'impôts (...) sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique lorsque (...) :
> - soit le taux nominal de droit commun de l'impôt sur les bénéfices de la société est inférieur à 15 p.c.;
> - soit, en droit commun, le taux correspondant à la charge fiscale effective est inférieur à 15 p.c.".

À propos de l'article 203, § 1er, alinéa 2 (à l'époque: alinéa 3) du CIR 92, l'exposé des motifs du projet devenu la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, a précisé ce qui suit:

> "Cette nouvelle disposition précise la portée de l'exclusion prévue à l'article 203, § 1er, 1/, en ce qui concerne les revenus provenant de sociétés établies dans un pays dont les dispositions du droit commun en matière d'impôts sont notablement plus avantageuses qu'en Belgique.
>
> La condition de taxation en amont n'est pas respectée dans ces hypothèses et aucune possibilité d'atténuation de la règle d'exclusion de la déduction n'est prévue.

L'article 203, § 1er, alinéa 3 en projet permet de préciser la portée de cette exclusion en fixant un taux nominal de droit commun de 15 p.c. sur les bénéfices de la société.

Les mots "fixés par l'autorité centrale" sont supprimés de l'article 203, § 1er, alinéa 3 en projet suite à la remarque du Conseil d'État. L'impôt à prendre en considération pour l'application de l'article 203, § 1er, 1/, CIR 92 est constitué le cas échéant de l'impôt sur les bénéfices des sociétés perçu par l'autorité centrale majoré ou diminué des impôts sur ces bénéfices perçus ou ristournés par les entités fédérées, régionales, etc., en fonction du type d'organisation de l'État concerné.

Le taux nominal de droit commun visé à l'article 203, § 1er, alinéa 3, CIR 92, en projet peut toutefois s'avérer supérieur au taux correspondant à la charge fiscale effective, compte tenu des modalités de détermination du bénéfice imposable.

Dans ces cas, le gouvernement propose de prendre en considération le taux - lequel est par hypothèse inférieur à 15 p.c. - qui correspond à la charge fiscale effective applicable suivant le droit commun aux bénéfices de la société.

La charge fiscale effective applicable dans un pays doit s'apprécier en tenant compte des règles communément admises sur le plan international comme, par exemple, la consolidation fiscale, le carry back, etc. Il n'est donc pas exigé de similitude parfaite entre les régimes étrangers de droit commun et les règles applicables en droit interne en matière d'impôt des sociétés. Une base imposable qui est déterminée en application de dispositions notablement plus avantageuses ne peut en revanche pas être acceptée.

Afin de préciser la portée de ces dispositions en projet et dans un souci de sécurité juridique, le gouvernement propose de confier au Roi le soin d'établir - par arrêté délibéré en Conseil des ministres - la liste des pays pour lesquels, soit le taux nominal est inférieur à 15 p.c., soit le taux effectif correspondant à la charge fiscale effective de droit commun est inférieur à 15 p.c." (2).

Il ressort de ces précisions que l'article 203, § 1er, alinéa 2, deuxième tiret du CIR 92 vise en fait la charge fiscale effective qui s'applique, d'une manière générale, dans un pays. (3)

En conséquence, l'article 203, § 1er, alinéa 2, du CIR 92 procure, en principe, un fondement juridique suffisant au projet.

---

(2) *Doc. parl.* Chambre, DOC 50 1918/001, 48-49.

(3) La question se pose d'ailleurs de savoir si les mots "pression fiscale effective de droit commun" permettent de ne tenir compte que de la pression fiscale qui s'applique en pratique et de faire abstraction du cadre légal fiscal du pays concerné. À cet égard, il faut souligner qu'à propos des Émirats arabes réunis, le rapport au Roi (point 4, deuxième alinéa) fait mention des termes "en pratique" ou "en fait".

2.2. La dérogation que l'article 1er, 3/, du projet prévoit pour les six des sept Émirats formant les Émirats arabes réunis semble toutefois soulever un problème du point de vue du fondement juridique. En effet, le régime dérogatoire n'est pas instauré pour ces pays, mais seulement pour les "revenus visés (...) alloués ou attribués par les société pétrolières ou bancaires établies dans ces Émirats".

Ainsi, ce ne sont pas les dispositions fiscales de droit commun du pays qui sont prises en compte, mais un régime spécifique applicable dans ces pays. Sur la base du texte de l'article 203, § 1er, du CIR 92, qui postule une appréciation par pays, il est fort douteux qu'il existe un fondement juridique à cet effet.

2.3. L'article 1er, 2/, du projet remplace la liste de pays de l'article 73^{4quater} de l'arrêté royal du 27 août 1993. Il ressort du rapport au Roi joint que la liste renouvelée est le résultat d'un examen de l'administration qui a vérifié quels pays remplissent les critères visés à l'article 203, § 1er, alinéa 2, du CIR 92.

Certains passages du rapport au Roi font cependant apparaître qu'il ne peut être effectivement démontré pour tous les pays que les critères légaux sont remplis; voir plus particulièrement, à cet égard, les passages suivants du rapport (le soulignage est ajouté):

- "La présente liste est simplement une liste des pays ou juridictions dont les dispositions du droit commun en matière d'impôt des sociétés sont présumées être notablement plus avantageuses qu'en Belgique, conformément l'article 203, § 1er, alinéa 2, CIR 92";.
- "Dans une seconde phase, ont été ajoutés à cette liste les pays ou juridictions pour lesquels l'administration ne disposait pas de données suffisantes".

De ce point de vue également, le projet ne semble pas conforme au fondement juridique.

2.4. L'article 203, § 1er, alinéa 2, premier tiret, du CIR 92 fait mention du "taux normal de droit commun de l'impôt sur les bénéfices de la société". Il ne s'agit donc pas nécessairement du taux de l'"impôt des sociétés" mais du taux de l'"impôt sur les bénéfices". Selon le fondement juridique, il faut donc tenir compte non seulement de l'impôt des sociétés mais également d'autres impôts tels que, par exemple, les retenues à

la source et les impôts sur le patrimoine (net), les actifs ou les actions en circulation, la taxe d'abonnement, etc., qui influencent également l'impôt des bénéfices des entreprises.

Le rapport au Roi (voir notamment p. 2, troisième alinéa) donne néanmoins à penser que l'examen s'est basé sur l'impôt des sociétés. Si tel devait être le cas, il est permis de s'interroger sur l'exactitude de la liste à cet égard.

La chambre était composée de

Messieurs	M. VAN DAMME,	président de chambre,
	J. BAERT, W. VAN VAERENBERGH,	conseillers d'État,
Madame	G. VERBERCKMOES,	greffier.

Le rapport a été présenté par Mme A. SOMERS, auditeur adjoint.

La concordance entre la version néerlandaise et la version française a été vérifiée sous le contrôle de M. J. BAERT.

LE GREFFIER LE PRÉSIDENT

G. VERBERCKMOES M. VAN DAMME