



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 53.489/3
van 4 juli 2013

over

een voorontwerp van wet 'houdende
instemming met de volgende Internationale
Akten:

1° Overeenkomst tussen het Koninkrijk
België en de Republiek der Seychellen tot
het vermijden van dubbele belasting en tot
het voorkomen van het ontduiken van
belasting inzake belastingen naar het
inkomen, en het Protocol, gedaan te
Brussel op 27 april 2006.

2° Protocol, gedaan te Brussel op 14 juli
2009, tot wijziging van de Overeenkomst
tussen het Koninkrijk België en de
Republiek der Seychellen tot het vermijden
van dubbele belasting en tot het voorkomen
van het ontduiken van belasting inzake
belastingen naar het inkomen, gedaan te
Brussel op 27 april 2006.

en houdende aanpassing van de Belgische
belastingwetgeving aan sommige
bepalingen van voornoemde Internationale
Akten'

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 53.489/3
du 4 juillet 2013

sur

un avant-projet de loi 'portant assentiment
aux Actes internationaux suivants :

1° Convention entre le Royaume de
Belgique et la République des Seychelles
tendant à éviter la double imposition et à
prévenir la fraude fiscale en matière
d'impôts sur le revenu, et le Protocole, faits
à Bruxelles le 27 avril 2006.

2° Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet
2009, modifiant la Convention entre le
Royaume de Belgique et la République des
Seychelles tendant à éviter la double
imposition et à prévenir la fraude fiscale en
matière d'impôts sur le revenu, faite à
Bruxelles le 27 avril 2006.

et adaptant la législation fiscale belge à
certaines dispositions desdits Actes
internationaux'

Op 4 juni 2013 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Buitenlandse Zaken verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een voorontwerp van wet 'houdende instemming met de volgende Internationale Akten :

1° Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek der Seychellen tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, en het Protocol, gedaan te Brussel op 27 april 2006.

2° Protocol, gedaan te Brussel op 14 juli 2009, tot wijziging van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk België en de Republiek der Seychellen tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontduiken van belasting inzake belastingen naar het inkomen, gedaan te Brussel op 27 april 2006.

en houdende aanpassing van de Belgische belastingwetgeving aan sommige bepalingen van voornoemde Internationale Akten'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 25 juni 2013. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Bruno SEUTIN, staatsraden, Jan VELAERS en Johan PUT, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, 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 4 juli 2013.

*

Le 4 juin 2013, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Affaires étrangères à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un avant-projet de loi 'portant assentiment aux Actes internationaux suivants :

1° Convention entre le Royaume de Belgique et la République des Seychelles tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, et le Protocole, faits à Bruxelles le 27 avril 2006.

2° Protocole, fait à Bruxelles le 14 juillet 2009, modifiant la Convention entre le Royaume de Belgique et la République des Seychelles tendant à éviter la double imposition et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu, faite à Bruxelles le 27 avril 2006.

et adaptant la législation fiscale Belge à certaines dispositions desdits Actes internationaux'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 25 juin 2013. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Bruno SEUTIN, conseillers d'État, Jan VELAERS et Johan PUT, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, 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 4 juillet 2013.

*

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 VOORONTWERP VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe instemming te verlenen met het dubbelbelastingverdrag met de Republiek der Seychellen en het erbij gevoegde protocol,² en met een protocol³ tot wijziging van dat verdrag (artikel 2 van het ontwerp).

Bovendien strekt het ontwerp ertoe de toepassing door België van artikel 27 van het dubbelbelastingverdrag te regelen (artikel 3 van het ontwerp).

ALGEMENE OPMERKINGEN

3. De Werkgroep Gemengde Verdragen, ingesteld bij het samenwerkingsakkoord van 8 maart 1994 tussen de federale overheid, de gemeenschappen en de gewesten ‘over de nadere regelen voor het sluiten van gemengde verdragen’, heeft op 26 oktober 2010 geoordeeld dat het akkoord een gemengd verdrag is.⁴

4. Artikel 24, paragraaf 1, van het dubbelbelastingverdrag luidt:

(vertaling) “De bevoegde autoriteiten van de overeenkomstsluitende Staten wisselen de inlichtingen uit waarvan te voorzien is dat ze relevant zijn voor het uitvoeren van de bepalingen van deze Overeenkomst of voor het toepassen van de nationale wetgeving met betrekking tot de belastingen waarop deze Overeenkomst van toepassing is, voor zover de heffing van die belastingen niet in strijd is met de Overeenkomst. De uitwisseling van inlichtingen wordt niet beperkt door artikel 1.”

Artikel 1 van het verdrag omschrijft het personeel toepassingsgebied, namelijk “personen die inwoner zijn van één of van beide overeenkomstsluitende Staten”, terwijl artikel 2 de belastingen bepaalt waarop het verdrag van toepassing is. Het gaat om “belastingen naar het

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

² Overeenkomst ‘between the Kingdom of Belgium and the Republic of Seychelles for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income’ en het erbij gevoegde protocol, gedaan te Brussel op 27 april 2006. Alleen de Engelse versie is authentiek; de Nederlandse en de Franse versies zijn vertalingen.

³ Protocol ‘modifying the agreement between the Kingdom of Belgium and the Republic of Seychelles for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income signed at Brussels on 27 April 2006’, gedaan te Brussel op 14 juli 2009. Alleen de Engelse versie is authentiek; de Nederlandse en de Franse versies zijn vertalingen.

⁴ De Interministeriële Conferentie voor Buitenlands Beleid (ICBB) stemde via de schriftelijke procedure in met het verslag van de Werkgroep Gemengde Verdragen, wat bij brieven van 20 januari 2011 is bevestigd.

inkomen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van een overeenkomstsluitende Staat of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan” (paragraaf 1 van het artikel). De bestaande belastingen waarop het verdrag in België van toepassing is, zijn de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting, de belasting van niet-inwoners en de aanvullende crisisbijdrage, telkens “met inbegrip van de voorheffingen en de opcentiemen op die belastingen en voorheffingen” (paragraaf 3 van het artikel).

De regeling inzake de uitwisseling van inlichtingen met de Seychellen is evenwel algemeen en dus niet beperkt tot de personen bedoeld in artikel 1 van het verdrag. Bovendien kunnen ook inlichtingen worden gevraagd aan een bevoegde autoriteit “zelfs al heeft die [autoriteit] die inlichtingen niet nodig voor zijn eigen belastingheffing” (artikel 24, paragraaf 4, van het verdrag). De Staat aan wie de inlichtingen zijn gevraagd, dient gebruik te maken van “de middelen waarover hij voor het verzamelen van inlichtingen beschikt om de gevraagde inlichtingen te verkrijgen” (*idem*).

Gelet daarop rijst de vraag wie in België uitvoering zal moeten geven aan een verzoek om inlichtingen uitgaande van een bevoegde autoriteit van de Seychellen.

Uit artikel 3, paragraaf 1, j), van het verdrag volgt dat in België onder “competent authority” wordt verstaan “the Minister of Finance or his authorised representative”. Aangezien het om een gemengd verdrag gaat, is de bevoegdheid daarmee niet exclusief aan de federale minister van Financiën (of zijn bevoegde vertegenwoordiger) toegewezen, maar kan het ook om een deelstatelijke minister van Financiën gaan.

Daarom verdient het aanbeveling om op het intern-Belgische vlak te voorzien in een coördinatiemechanisme en -orgaan, zodat de bevoegde autoriteiten van de Seychellen weten tot wie een verzoek om inlichtingen moet worden gericht en de federale Staat en de gewesten onderling kunnen uitmaken op welke wijze gevolg wordt gegeven aan een concreet verzoek. De Raad van State beveelt dan ook aan daarover een samenwerkingsakkoord in de zin van artikel 92*bis* van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ te sluiten.⁵

BIJZONDERE OPMERKINGEN

5. Met bijgevoegde akten, protocollen, bijlagen, enzovoort, dient geen instemming te worden verleend indien ze integraal deel uitmaken van het verdrag.

⁵ Vergelijk met artikel 1*bis* van de bijzondere wet van 16 januari 1989 ‘betreffende de financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten’, en het samenwerkingsakkoord van 7 december 2001 tussen de federale Staat en de gewesten ‘betreffende de uitwisseling van informatie in het kader van de uitoefening van hun fiscale bevoegdheden en betreffende de overlegprocedures inzake technische uitvoerbaarheid van door de Gewesten voorgenomen wijzigingen aan de gewestelijke belastingen en inzake de technische uitvoerbaarheid van de invoering door de Gewesten van algemene belastingverminderingen of -vermeerderingen van de verschuldigde personenbelasting’.

Dat is het geval voor het protocol dat samen met de basisovereenkomst is ondertekend te Brussel op 27 april 2006. In het protocol wordt immers vermeld dat de bepalingen ervan “een integrerend deel van de Overeenkomst vormen”.

Zowel in het opschrift als in artikel 2, 1°, van het ontwerp kunnen de woorden “, en het Protocol” daarom worden geschrapt. In de Franse tekst van diezelfde bepalingen dienen bovendien de woorden “, faits à Bruxelles ...” te worden vervangen door de woorden “, faite à Bruxelles ...”.

6. In artikel 3 van het ontwerp wordt de wijze van toepassing “door België”⁶ van artikel 27 van het dubbelbelastingverdrag geregeld.

Dat laatste artikel bepaalt:

(vertaling) “Niettegenstaande de bepalingen van enig ander artikel van deze Overeenkomst, kan een inwoner van een overeenkomstsluitende Staat geen vermindering of vrijstelling van belasting genieten waarin door de andere overeenkomstsluitende Staat in de Overeenkomst wordt voorzien, indien het belangrijkste doel of één van de belangrijkste doelstellingen van die inwoner of van een persoon die met die inwoner is verbonden, erin bestaat de voordelen van deze Overeenkomst te verkrijgen.”

Het bij het dubbelbelastingverdrag gevoegde protocol, waarin de toepassing van een aantal bepalingen van het verdrag wordt geregeld, houdt niets in over dat artikel van het verdrag.

Artikel 3, § 1, inleidende zin, van het ontwerp van instemmingswet bepaalt:

“Voor de toepassing door België van artikel 27 van de Overeenkomst, zoals gewijzigd door het Protocol, mag er meer bepaald van uitgegaan worden dat het belangrijkste doel of één van de belangrijkste doelstellingen van een persoon die betrokken is bij het creëren of het overdragen van een recht of een schuldvordering uit hoofde waarvan inkomsten uit schuldvorderingen of royalty's uit Belgische bronnen worden betaald aan een vennootschap die inwoner is van de Republiek der Seychellen, erin bestaat de voordelen te verkrijgen van artikel 11 of 12 van de Overeenkomst door middel van het creëren of overdragen van dat recht of die schuldvordering, wanneer de drie [voorwaarden gesteld in dit artikel van de instemmingswet] gelijktijdig vervuld zijn”.

De gemachtigde heeft bij deze bepaling volgende toelichting verstrekt:

“Artikel 3 van de instemmingswet is niet als dusdanig besproken met de autoriteiten van de Republiek der Seychellen. Zoals uiteengezet in de memorie van toelichting, beperkt artikel 3 van de instemmingswet zich ertoe in de Belgische wetgeving de betekenis te verduidelijken van een formulering die niet in de Overeenkomst zelf is omschreven, en dit enkel voor de toepassing door België van de betrokken antimisbruikbepaling. Dit is in overeenstemming met artikel 3, paragraaf 2 van de Overeenkomst, die bepaalt dat, tenzij het zinsverband anders vereist, elke niet in de Overeenkomst omschreven uitdrukking voor de toepassing van die Overeenkomst door een overeenkomstsluitende staat de betekenis heeft die op dat ogenblik aan die uitdrukking wordt gegeven door de wetgeving van die Staat. Voormeld artikel 3,

⁶ Die woorden dienen uiteraard bevoegdheidsconform te worden geïnterpreteerd. De federale wetgever kan ter zake immers geen verplichtingen opleggen aan de gewesten.

paragraaf 2, is derhalve de uitdrukking van de gemeenschappelijke wilsuiting van beide verdragspartijen. Deze benadering is overigens volledig in overeenstemming met de principe die op het vlak van de uitlegging van verdragsbepalingen zijn vastgelegd in artikel 31, inzonderheid lid 4, van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969. Dit is ook in overeenstemming met de OESO-commentaar met betrekking tot het onrechtmatig gebruik van dubbelbelastingverdragen (zie nrs 7 e.v. van die OESO-commentaar op artikel 1).”

In zoverre die bepaling ertoe zou strekken eenzijdig een bepaalde (authentieke) interpretatie van artikel 27 van het verdrag aan de Seychellen op te leggen, kan ze niet worden aanvaard.⁷

Indien de steller van het ontwerp artikel 3 handhaaft louter als een soort van leidraad voor de Belgische federale belastingdiensten bij de toepassing van artikel 27 van het dubbelbelastingverdrag, zal in de eerste plaats die draagwijdte ervan duidelijker tot uiting moeten worden gebracht. Bovendien zal duidelijk moeten worden gemaakt dat artikel 27 van het verdrag ook toepassing kan vinden in andere situaties dan die welke in artikel 3 van het ontwerp zijn vermeld. Ten slotte zal duidelijk moeten blijken dat het vermoeden dat artikel 3 instelt (“mag er (...) van uitgegaan worden”), slechts een weerlegbaar vermoeden is. De betrokken verdragsbepaling kan niet tot gevolg hebben dat het de belastingplichtigen niet zou zijn toegestaan te bewijzen dat het verkrijgen van de voordelen van het verdrag niet het belangrijkste doel of één van de belangrijkste doelstellingen is. In geen geval mag dat artikel immers afbreuk doen aan de bepalingen van het dubbelbelastingverdrag, zoals die in redelijkheid zijn te begrijpen.⁸

*

⁷ Cass. 16 januari 1968, *Arr.Cass.* 1968, (670) 676: “Dat immers een internationale overeenkomst niet voor eenzijdige uitlegging van overheidswege vatbaar is; dat, aangezien een dergelijke overeenkomst uiteraard uit de gemeenschappelijke wil van de Hoge Contracterende Partijen ontstaan is, een van deze partijen, in het onderhavige geval de Belgische Staat, de andere partij niet eenzijdig zou kunnen verbinden door ze bij wege van wet uit te leggen”. In dezelfde zin: Cass. 12 maart 1968, *Arr.Cass.* 1968, (926) 928.

⁸ Zie artikel 31, lid 1, van het verdrag van Wenen van 23 mei 1969 ‘inzake het verdragenrecht’: (vertaling) “Een verdrag moet te goeder trouw worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het Verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het Verdrag.”

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 DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de porter assentiment à la convention préventive de la double imposition conclue avec la République des Seychelles et au protocole qui y est joint ², ainsi qu'à un protocole ³ modifiant cette convention (article 2 du projet).

En outre, le projet vise à régler l'application par la Belgique de l'article 27 de la convention préventive de la double imposition (article 3 du projet).

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

3. Le 26 octobre 2010, le Groupe de Travail Traités mixtes, institué par l'accord de coopération du 8 mars 1994 entre l'État fédéral, les communautés et les régions 'relatif aux modalités de conclusion des traités mixtes', a considéré qu'il s'agit d'un traité mixte ⁴.

4. L'article 24, paragraphe 1, de la convention préventive de la double imposition s'énonce comme suit :

(traduction) « Les autorités compétentes des États contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts visés par la présente Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1 ».

L'article 1 de la convention délimite le champ d'application personnel, à savoir les « personnes qui sont des résidents d'un État contractant ou des deux États contractants », alors que l'article 2 définit les impôts soumis à l'application de la convention. Il s'agit des « impôts sur

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

² Convention 'between the Kingdom of Belgium and the Republic of Seychelles for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income' et le protocole qui y est joint, faits à Bruxelles le 27 avril 2006. Seule la version anglaise est authentique; les versions françaises et néerlandaises sont des traductions.

³ Protocole 'modifying the agreement between the Kingdom of Belgium and the Republic of Seychelles for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income signed at Brussels on 27 April 2006', fait à Bruxelles le 14 juillet 2009. Seule la version anglaise est authentique; les versions françaises et néerlandaises sont des traductions.

⁴ Des courriers du 20 janvier 2011 confirment que la Conférence interministérielle de la Politique étrangère (CIPE) a approuvé le rapport du Groupe de Travail Traités mixtes dans le cadre d'une procédure écrite.

le revenu perçus pour le compte d'un État contractant, de ses subdivisions politiques ou de ses collectivités locales, quel que soit le système de perception » (paragraphe 1 de l'article). Les impôts existants auxquels s'applique la convention en Belgique, sont l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés, l'impôt des personnes morales, l'impôt des non résidents et la contribution complémentaire de crise, chaque fois « y compris les précomptes et les additionnels auxdits impôts et précomptes » (paragraphe 3 de l'article).

Le dispositif en matière d'échange de renseignements avec les Seychelles a toutefois une portée générale et n'est donc pas limité aux personnes visées à l'article 1 de la convention. En outre, des renseignements peuvent également être demandés à une autorité compétente « même [si cette autorité] n'en a pas besoin à ses propres fins fiscales » (article 24, paragraphe 4, de la convention). L'État à qui les renseignements sont demandés doit utiliser « les pouvoirs dont il dispose pour obtenir les renseignements demandés » (*idem*).

On peut dès lors se demander qui en Belgique devra donner exécution à une demande de renseignements émanant d'une autorité compétente des Seychelles.

Il résulte de l'article 3, paragraphe 1, j, de la convention que, par « competent authority » on entend, en Belgique, « the Minister or his authorised representative ». S'agissant d'un traité mixte, la compétence ne se trouve pas ainsi exclusivement attribuée au Ministre des Finances fédéral (ou à son représentant autorisé), mais peut aussi l'être à un ministre des Finances d'une entité fédérée.

Il est par conséquent recommandé de prévoir un mécanisme et un organe de coordination internes propres à la Belgique, afin de permettre aux autorités compétentes des Seychelles de savoir à qui il faut adresser une demande de renseignements et à l'État fédéral et aux régions, de déterminer de quelle manière il y a lieu de donner suite à une demande concrète. Le Conseil d'État préconise dès lors de conclure à ce sujet un accord de coopération au sens de l'article 92bis de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles' ⁵.

OBSERVATIONS PARTICULIÈRES

5. Il n'y a pas lieu de porter assentiment à des actes, protocoles, annexes, etc. joints s'ils font intégralement partie de la convention.

Tel est le cas du protocole signé à Bruxelles le 27 avril 2006, en même temps que la convention de base. En effet, le protocole prévoit que ses dispositions « font partie intégrante de la Convention ».

⁵ Comparer avec l'article 1^{er}bis de la loi spéciale du 16 janvier 1989 'relative au financement des Communautés et des Régions', et avec l'accord de coopération du 7 décembre 2001 entre l'État fédéral et les Régions 'relatif à l'échange d'informations dans le cadre de l'exercice de leurs compétences fiscales et aux procédures de concertation concernant l'applicabilité technique des modifications aux impôts régionaux projetées par les Régions et l'applicabilité technique de l'instauration par les Régions de réductions ou d'augmentations générales de l'impôt des personnes physiques dû'.

Tant dans l'intitulé que dans l'article 2, 1^o, du projet, les mots « , et le Protocole » peuvent donc être supprimés. Dans le texte français des mêmes dispositions, il conviendra en outre de remplacer les mots « , faits à Bruxelles ... » par les mots « , faite à Bruxelles ... ».

6. L'article 3 du projet règle les modalités d'application « par la Belgique »⁶ de l'article 27 de la convention préventive de la double imposition.

Ce dernier article dispose :

(traduction) « Nonobstant les dispositions de tout autre article de la présente Convention, un résident d'un État contractant ne peut bénéficier des réductions ou exemptions d'impôt prévues dans la Convention par l'autre État contractant si le but principal ou l'un des buts principaux de ce résident ou d'une personne liée à ce résident était d'obtenir les avantages de la Convention ».

Le protocole joint à la convention préventive de la double imposition, qui règle l'application d'un certain nombre de dispositions de celle-ci, ne prévoit rien concernant cet article de la convention.

L'article 3, § 1^{er}, phrase introductive, du projet de loi d'assentiment dispose :

« Pour l'application par la Belgique de l'article 27 de la Convention, telle que modifiée par le Protocole, il y a lieu de considérer, notamment, que le principal objectif ou l'un des principaux objectifs de toute personne impliquée dans la création ou la cession d'un droit ou d'une créance, au titre duquel des revenus de créances ou des redevances de source belge sont payés à une société qui est un résident de la République des Seychelles, est d'obtenir les avantages des articles 11 ou 12 de la Convention au moyen de la création ou de la cession de ce droit ou de cette créance, lorsque les trois conditions [énoncées dans cet article de la loi d'assentiment] sont remplies simultanément ».

Le délégué a fourni l'explication suivante concernant cette disposition :

« Artikel 3 van de instemmingswet is niet als dusdanig besproken met de autoriteiten van de Republiek der Seychellen. Zoals uiteengezet in de memorie van toelichting, beperkt artikel 3 van de instemmingswet zich ertoe in de Belgische wetgeving de betekenis te verduidelijken van een formulering die niet in de Overeenkomst zelf is omschreven, en dit enkel voor de toepassing door België van de betrokken antimisbruikbepaling. Dit is in overeenstemming met artikel 3, paragraaf 2 van de Overeenkomst, die bepaalt dat, tenzij het zinsverband anders vereist, elke niet in de Overeenkomst omschreven uitdrukking voor de toepassing van die Overeenkomst door een overeenkomstsluitende staat de betekenis heeft die op dat ogenblik aan die uitdrukking wordt gegeven door de wetgeving van die Staat. Voormeld artikel 3, paragraaf 2, is derhalve de uitdrukking van de gemeenschappelijke wilsuiting van beide verdragspartijen. Deze benadering is overigens volledig in overeenstemming met de principe die op het vlak van de uitlegging van verdragsbepalingen zijn vastgelegd in artikel 31, inzonderheid lid 4, van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969. Dit is ook in overeenstemming met de OESO-commentaar met betrekking tot het onrechtmatig gebruik van dubbelbelastingverdragen (zie nrs 7 e.v. van die OESO-commentaar op artikel 1) ».

⁶ Ces termes doivent évidemment se lire conformément aux règles répartitrices de compétence. Le législateur fédéral ne peut en effet pas imposer d'obligation aux régions en la matière.

Dans la mesure où cette disposition viserait à imposer unilatéralement une certaine interprétation (authentique) de l'article 27 de la convention aux Seychelles, elle ne peut être admise⁷.

Si l'auteur du projet maintient l'article 3 simplement comme une sorte de fil conducteur pour les services fiscaux fédéraux belges lors de l'application de l'article 27 de la convention préventive de la double imposition, il conviendra en premier lieu d'en exprimer plus clairement cette portée. En outre, il faudra préciser que l'article 27 de la convention peut également s'appliquer à d'autres situations que celles qui sont mentionnées à l'article 3 du projet. Enfin, il devra apparaître clairement que la présomption instaurée par l'article 3 (« ... il y a lieu de considérer ... ») n'est qu'une présomption réfragable. Il ne peut résulter de la disposition concernée de la convention que les contribuables ne seraient pas autorisés à démontrer que l'obtention des avantages de la convention n'est pas le but principal ou l'un des buts principaux. En effet, cet article ne peut en aucun cas porter atteinte aux dispositions de la convention préventive de la double imposition, telles que celles-ci doivent être raisonnablement comprises⁸.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT

⁷ Cass., 16 janvier 1968, *Pas* 1968, (625) 630: « Qu'en effet une convention internationale n'est pas susceptible d'interprétation unilatérale par voie d'autorité ; que pareille convention étant, par nature, issue de la volonté commune des Hautes Parties contractantes, l'une de ces parties – ici l'État belge – ne saurait unilatéralement lier l'autre partie en l'interprétant par voie législative ». Dans le même sens: Cass., 12 mars 1968, *Pas* 1968, (874) 876.

⁸ Voir l'article 31, paragraphe 1, de la Convention de Vienne du 23 mai 1969 'sur le droit des traités': « Un traité doit être interprété de bonne foi suivant le sens ordinaire à attribuer aux termes du traité dans leur contexte et à la lumière de son objet et de son but ».