

BELGISCHE SENAAT

ZITTING 1958-1959.

VERGADERING VAN 24 JUNI 1959.

Ontwerp van wet tot wijziging van artikel 52 der samengeordende wetten betreffende de inkomstenbelastingen.

VERSLAG

NAMENS DE COMMISSIE VOOR
DE FINANCIEN (1) UITGEBRACHT
DOOR DE HEER VAN BULCK.

DAMES EN HEREN,

Een van de meest ingewikkelde bepalingen van ons belastingrecht slaat op de maatregelen voorzien om te vermijden dat een zelfde inkomen tweemaal zou belast worden in hoofde van eenzelfde belastingplichtige.

Het wetsontwerp dat aan uw beoordeling is onderworpen, heeft tot doel een bepaald aspect van dit probleem te preciseren.

In grote lijnen kan het beginsel « non bis in idem » inzake inkomstenbelastingen als volgt worden uiteengezet.

De bedrijfswinsten van een onderneming kunnen, benevens de eigenlijke exploitatiewinsten, ook inkomsten behelzen die voortkomen van in de onderneming belegde elementen, namelijk de dividenden van de waarden in portefeuille, de intresten van schuldvorderingen en het kadastraal inkomen van de bedrijfsimmobilien.

(1) De volgende leden hebben aan de beraadslagingen van de Commissie deelgenomen :

De hh. Pierre DE SMET, voorzitter; Adam, Couplet, De Baeck, baron de Dorlodot, Louis Desmet, Doutrepont, Godin, Harmegnies, Hougardy, Janssen, Lacroix, Leemans, Ligot, Meurice, Molter, Van Laeys, van Loenhout, Vermeylen, Vreven, Wiard en Van Bulck, verslaggever.

R. A 5713.

Zie :

Gedr. St. van de Senaat :

209 (Zitting 1958-1959) : Ontwerp overgezonden door de Kamer van Volksvertegenwoordigers.

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1958-1959.

SÉANCE DU 24 JUIN 1959.

Projet de loi modifiant l'article 52 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus.

RAPPORT

FAIT AU NOM DE LA COMMISSION
DES FINANCES (1)
PAR M. VAN BULCK.

MESDAMES, MESSIEURS,

L'une des dispositions les plus compliquées de notre droit fiscal concerne les mesures tendant à éviter la double taxation d'un même revenu dans le chef d'un même redevable.

Le projet de loi qui est soumis à vos délibérations tend à préciser un aspect déterminé de ce problème.

En matière d'impôts sur les revenus, le principe « non bis in idem » peut se résumer comme suit.

Les bénéfices d'exploitation d'une entreprise peuvent englober, outre les bénéfices d'exploitation proprement dits, des revenus provenant d'éléments investis dans l'entreprise, notamment les dividendes des valeurs en portefeuille, les intérêts des créances et le revenu cadastral des immeubles de l'entreprise.

(1) Les membres suivants ont participé aux délibérations de la Commission :

MM. Pierre DE SMET, président; Adam, Couplet, De Baeck, le baron de Dorlodot, Louis Desmet, Doutrepont, Godin, Harmegnies, Hougardy, Janssen, Lacroix, Leemans, Ligot, Meurice, Molter, Van Laeys, van Loenhout, Vermeylen, Vreven, Wiard et Van Bulck, rapporteur.

R. A 5713.

Voir :

Document du Sénat :

209 (Session de 1958-1959) : Projet transmis par la Chambre des Représentants.

Deze dividenden en interesten hebben de mobilienbelasting ondergaan (of zijn daarvan wettelijk vrijgesteld geweest) en op het kadastrale inkomen werd de grondbelasting geheven.

Zo deze inkomsten nogmaals de belastingen moesten dragen welke op het geheel van de bedrijfs-winst slaan, dan zou er dubbele belasting ontstaan. Om deze dubbele belasting te vermijden, voorziet artikel 52 der samengeordende wetten dat de reeds belaste inkomsten (dividenden, interesten, kadastral inkomen) mogen afgetrokken worden van de belastbare inkomsten van het boekjaar.

Worden de inkomsten van het boekjaar geheel of gedeeltelijk gereserveerd, dan gebeurt dezelfde aftrekking ten belope van het nettogedeelte der « reeds belaste inkomsten » dat begrepen is in de uitgekeerde reserves, terwijl de voorheen gevestigde belastingen op het saldo van gezegde uitgekeerde reserves afgetrokken worden van de belastingen die ingevolge deze uitkering eisbaar zijn.

Naar gelang het geval, wordt de dubbele belasting dus vermeden door aftrekking van hetzij « inkomsten van inkomsten », hetzij « belasting van belasting ».

De reeds belaste inkomsten worden nochtans niet altijd integraal afgetrokken van de opnieuw belastbare inkomsten : zij worden desgevallend voorafgaandelijk verminderd, onder meer met de financiële lasten die verband houden met de sommen die ontleend of in deposito ontvangen werden en bestemd werden tot aanschaffing van de elementen die reeds belaste inkomsten kunnen afwerpen.

De bepalingen van het wetsontwerp slaan alleen op de wijze waarop de aanrekening van deze financiële lasten op de reeds belaste inkomsten moet gebeuren.

In de praktijk is het over 't algemeen moeilijk om het bewijs te leveren dat de ontleende of in deposito ontvangen sommen bestemd werden tot aanschaffing van een wel bepaald activa-element; daarom werd tot nu toe beschouwd dat deze sommen evenredig gediend hebben tot het verkrijgen van elementen die reeds belaste inkomsten kunnen opbrengen en tot het verkrijgen van de andere elementen.

Alhoewel deze methode niet bij de wet is voorzien, werd zij nochtans algemeen aangenomen. In een bepaald geval hebben de Hoven nochtans beslist dat, zo de belastingplichtige gehouden is het bewijs te leveren van de bestemming welke aan de door hem ontleende sommen werd gegeven, de wet geen enkel bijzonder bewijsmiddel voorziet, zodat ook het bewijs door vermoeden mag geleverd worden. Het vermoeden dat in het beoogd geval weerhouden werd, bestond in de vaststelling dat het beschikbaar en verwezenlijkbaar actief dat niet vatbaar is om reeds belaste inkomsten op te brengen het eisbaar passief overtreft, waaruit besloten werd dat de elementen die reeds belaste inkomsten kunnen opbrengen werden aangeschaft met eigen middelen, zodat de reeds belaste inkomsten vrij van financiële lasten werden verklaard.

Om de budgettaire gevolgen van deze rechtspraak te voorkomen, was het nodig in de wet zelf de aanrekeningsmethode van de financiële lasten vast te

Ces dividendes et intérêts ont été soumis à la taxe mobilière (ou en ont été également exonérés) et le revenu cadastral a subi la contribution foncière.

Si ces revenus devaient subir une nouvelle fois l'impôt frappant l'ensemble des bénéfices d'exploitation, il y aurait double imposition. Pour éviter celle-ci, l'article 52 des lois coordonnées prévoit que les éléments déjà taxés (dividendes, intérêts, revenu cadastral) peuvent être déduits du montant des revenus imposables réalisés durant l'exercice comptable.

Si les revenus de l'exercice comptable sont réservés en tout ou en partie, la même déduction s'opère à concurrence de la partie nette des « revenus déjà taxés » qui se retrouve dans les réserves distribuées, tandis que les impôts antérieurement perçus sur le solde des dites réserves distribuées sont déduits de ceux qui deviennent exigibles en raison de cette distribution.

La double taxation est évitée en déduisant, selon le cas, soit « des revenus de revenus » soit « l'impôt de l'impôt ».

Cependant, les revenus déjà taxés ne peuvent pas toujours venir intégralement en déduction des revenus taxables à nouveau : le cas échéant, leur montant est préalablement diminué, notamment, des charges financières afférentes aux sommes empruntées ou reçues en dépôt et qui ont servi à acquérir les éléments d'actif susceptibles de produire des revenus déjà taxés.

Les dispositions du projet de loi concernent uniquement les modalités d'imputation de ces charges financières aux revenus déjà taxés.

Dans la pratique, il sera généralement difficile de fournir la preuve que les sommes empruntées ou reçues en dépôt ont servi à acquérir un élément bien déterminé d'actif; c'est la raison pour laquelle on a considéré jusqu'ici que ces sommes ont servi à acquérir, dans une mesure proportionnelle, les éléments susceptibles de produire des revenus déjà taxés et les autres éléments d'actif.

Cette méthode, bien que non prévue par la loi, a été généralement approuvée. Dans un cas déterminé, toutefois, les Cours ont décidé que si le contribuable est tenu de fournir la preuve de l'affectation qu'il a donnée aux sommes empruntées, la loi ne prévoit pas un mode de preuve spécial et que dès lors la présomption est également admise comme moyen de preuve. La présomption qui a été retenue dans le cas visé consiste dans la constatation que l'actif disponible et réalisable non susceptible de produire des revenus déjà taxés dépasse le passif exigible, d'où la conclusion que les éléments susceptibles de produire des revenus déjà taxés ont été acquis au moyen de fonds propres, et dès lors les revenus déjà taxés ont été déclarés non grevés de charges financières.

Pour enrayer les conséquences budgétaires de cette jurisprudence, il était nécessaire d'établir dans la loi même la méthode d'imputation des charges

leggen. Het voorgelegd wetsontwerp is in feite de bekrachtiging van de administratieve rechtspraak die, zoals hoger gezegd, algemeen aangenomen werd.

In beginsel stelt de tekst voorop dat de ontleende of in deposito ontvangsten sommen proportioneel drukken op elk van de in de balans of inventaris voorkomende activa-bestanddelen; de aan te rekenen financiële lasten zullen dan ook bepaald worden volgens de formule :

$$\frac{\text{financiële lasten} \times \text{elementen die reeds belaste inkomsten kunnen opbrengen}}{\text{gezamenlijke activabestanddelen.}}$$

Zoals ook thans, mag het aldus bekomen bedrag van aftrekbare financiële lasten niet hoger zijn dan het bedrag bekomen door toepassing van het « grens-bedrag » :

$$\frac{\text{Reeds belaste inkomsten} \times \text{ontleende of in deposito ontvangen sommen}}{\text{gezamenlijke activa-elementen}}$$

Er wordt nochtans uitdrukkelijk voorzien dat van de proportionele regel van bepaling der financiële lasten kan afgeweken worden, wanneer bewezen is dat de ontleende sommen belegd zijn in dit of dat bepaald activa-element; in dit geval zullen deze sommen in verband gebracht worden met de activabestanddelen waarin zij worden teruggevonden en de financiële lasten met de eventueel reeds belaste inkomsten.

Doch dit bewijs zal moeten geleverd worden op een andere wijze dan bij vergelijking van activa met passivabestanddelen.

* *

Uw Commissie heeft aangaande de desbetreffende bepalingen van het wetsontwerp geen bemerkingen gemaakt, omdat de tekst in feite neerkomt op een wettelijke bekrachtiging van de bestaande en algemeen aangenomen praktijk.

Een betwisting is evenwel nopens volgend punt gerezen.

Om de elementen te bepalen welke in aanmerking komen om vorgenoemde formules toe te passen, wordt thans de investeringswaarde van deze elementen weerhouden, terwijl het wetsontwerp voorziet dat deze elementen dienen in rekening gebracht voor hun netto-waarde, d. w. z. voor hun investeringswaarde verminderd met de fiscaal aangenomen afschrijvingen en minderwaarden.

Een amendement werd ingediend om terzake terug te keren naar de huidige administratieve regels, met andere woorden om de in aanmerking te nemen activa-elementen te weerhouden tegen hun investeringswaarde.

Stellers van dit amendement voeren aan, dat de bepalingen van het wetsontwerp op dat stuk nadelig uitvallen voor de belastingschuldigen; dat de aftrekking van de fiscale afschrijvingen van de investeringswaarde er op neer komt met de ene hand te nemen wat met de andere werd gegeven; dat de ondernemingen die hogere afschrijvingen toepassen dan de fiscale daarvoor een kleiner bedrag aan reeds belaste inkomsten zullen kunnen aftrekken, dan wanneer zij reeds belast worden op

financiële. Le projet de loi qui nous est soumis consacre en fait la jurisprudence administrative qui, comme il a été dit plus haut, a été généralement approuvée.

Le texte pose en principe que les sommes empruntées ou reçues en dépôt grèvent dans une mesure proportionnelle chacun des éléments d'actif figurant au bilan ou à l'inventaire; les charges financières à imputer s'obtiendront dès lors au moyen de la formule :

$$\frac{\text{charges financières} \times \text{éléments susceptibles de produire des revenus déjà taxés}}{\text{ensemble des éléments d'actif}}$$

Tout comme c'est le cas actuellement, le montant ainsi obtenu des charges financières déductibles ne pourra dépasser le montant obtenu par application du « plafond » :

$$\frac{\text{revenus déjà taxés} \times \text{sommes empruntées ou reçues en dépôt}}{\text{ensemble des éléments d'actif}}$$

Cependant, il est expressément prévu que des dérogations à la règle proportionnelle de détermination des charges financières sont autorisées quand il sera prouvé que les sommes empruntées ont été investies dans tel élément déterminé d'actif; dans ce cas, ces sommes seront mises en rapport avec les éléments d'actif dans lesquels elles se retrouvent et les charges financières, avec les revenus éventuellement déjà taxés.

Cette preuve devra cependant être fournie autrement que par la comparaison des éléments d'actif et de passif.

* *

Votre Commission n'a formulé aucune objection au sujet des dispositions afférentes à cet objet, parce qu'elle est d'avis que le texte constitue en fait la consécration légale de la pratique existante et généralement admise.

Une discussion s'est engagée cependant au sujet du point suivant.

Pour la détermination des éléments pris en considération pour l'application des formules ci-dessus, on retient actuellement la valeur d'investissement de ces éléments, alors que le projet de loi prévoit que ces éléments sont pris en considération pour leur valeur nette, c'est-à-dire pour leur valeur d'investissement diminuée des amortissements et des moins-values déductibles au point de vue fiscal.

Un amendement a été déposé tendant à en revenir en cette matière aux règles administratives actuellement en vigueur, en d'autres termes, à retenir à leur valeur d'investissement les éléments d'actif imputables.

Les auteurs de cet amendement allèguent que les dispositions du projet de loi relatives à cet objet tourneront au préjudice du contribuable; que déduire de la valeur d'investissement les amortissements fiscaux revient à reprendre d'une main ce que l'on a donné de l'autre; que les entreprises pratiquant des amortissements supérieurs à ceux qui sont autorisés par le fisc, pourront déduire un montant moins important de revenus déjà taxés, alors qu'elles sont déjà taxées sur les amortissements non fiscaux.

de niet fiscale afschrijvingen. Tot staving van hun amendement geven de indieners werkelijke gevallen op, waaruit blijkt dat de betwiste bepaling wel degelijk tot belastingverhoging leidt.

De Minister verdedigt het behoud van het besproken punt van het ontwerp. Hij erkent dat in zekere gevallen een verzwaring van fiscale last zal ontstaan. Maar in veel andere zal het omgekeerde zich voordoen.

De besproken tekst zal altijd gunstiger uitval-
len dan nu wanneer de proportionele formule wordt
toegepast :

financiële lasten $\times$ productieve elementen

gezamenlijke activa-elementen

Inderdaad, zo men de teller en de noemer van de breuk met een zelfde getal vermindert (de afschrijvingen) wordt de uitkomst kleiner, dat wil zeggen dat de aftrekbare financiële lasten verminderen en derhalve de te weerhouden reeds belaste inkomsten verhogen.

Het resultaat is nochtans omgekeerd wanneer het « grensbedrag » moet berekend worden :

Reeds belaste inkomsten $\times$ leningen

gezamenlijke activa-elementen

Door de noemer van de breuk te verminderen (met de afschrijvingen) verhoogt de uitslag van de berekening en worden dus hogere financiële lasten in rekening gebracht.

De Minister drukt erop dat vereenvoudiging beoogd wordt in een ongehoord ingewikkelde stof; dat het ontwerp toelaat zich te houden aan de waarden uitgedrukt in de balans zonder de genealogie van de betrokken elementen te moeten maken. Hij onderlijnt dat de belangen van de belasting-schuldigen gediend zijn, door slechts de fiscale afschrijvingen af te trekken.

Inderdaad, in het « grensbedrag » wordt de noemer met een kleiner bedrag verminderd zo slechts de fiscale afschrijvingen worden afgetrokken, zodat de uitslag op gebied van de aftrekbare reeds belaste inkomsten gunstiger uitvalt dan indien met de niet-fiscale afschrijvingen (dus een hoger bedrag) wordt rekening gehouden.

De fiscale afschrijvingen werden ten andere weerhouden om te vermijden dat de geboekte afschrijvingen nu eens zouden verworpen worden om de belastbare winst te bepalen, en dan weer in aanmerking zouden komen bij de bepaling van de bestanddelen dienend voor de berekening van de reeds belaste inkomsten.

Ingevolge deze verklaring van de Minister werd het amendement ingetrokken.

Het wetsontwerp werd aangenomen met algemene stemmen bij één onthouding.

Dit verslag werd eenparig goedgekeurd.

De Verslaggever,
J. VAN BULCK.

De Voorzitter,
A.-E. JANSSEN.

A l'appui de leur amendement, ils citent plusieurs cas concrets d'où il résulte que la disposition en question entraîne effectivement une augmentation de l'impôt.

Le Ministre défend le maintien de ce point du projet. Il reconnaît que, dans certains cas, il y aura une aggravation de la fiscalité. Dans de nombreux autres cas, par contre, c'est le contraire qui se produira.

Le texte en question sera toujours plus favorable que celui qui est actuellement en vigueur lorsqu'il sera fait application de la formule proportionnelle :

charges financières $\times$ éléments productifs

ensemble des éléments d'actif

En effet, si l'on soustrait du numérateur et du dénominateur de la fraction un même nombre (les amortissements), le résultat diminue, ce qui signifie que les charges financières déductibles diminuent et donc que les revenus déjà taxés à retenir augmentent.

Le résultat est cependant inverse quand il s'agit de calculer le « plafond » :

revenus déjà taxés $\times$ emprunts

ensemble des éléments d'actif

Si l'on soustrait du dénominateur de la fraction le montant des amortissements, le résultat du calcul augmente, et dès lors aussi le montant des charges financières imputées.

Le Ministre insiste sur le fait qu'il s'agit de simplifier une matière qui est d'une complexité inouïe; que le projet permet de s'en tenir aux valeurs exprimées au bilan sans obligation de retracer l'historique de l'acquisition des éléments en question. Il souligne que l'intérêt des contribuables se trouve servi par le fait que seuls les amortissements fiscaux seront déduits.

En effet, le dénominateur du « plafond » est diminué d'un montant plus petit, si l'on ne déduit que les amortissements fiscaux, de sorte que le résultat en matière de revenus déductibles déjà taxés est plus favorable que si l'on tient compte des amortissements non fiscaux (donc un montant plus élevé).

Les amortissements fiscaux ont d'ailleurs été retenus en vue d'éviter que les amortissements comptabilisés ne soient, tantôt écartés pour la détermination des bénéfices taxables, tantôt pris en considération pour la détermination des éléments devant servir au calcul des revenus déjà taxés.

A la suite de cette déclaration du Ministre, l'amendement a été retiré.

Le projet de loi a été adopté à l'unanimité moins une abstention.

Le présent rapport a été approuvé à l'unanimité.

Le Rapporteur,
J. VAN BULCK.

Le Président,
A.-E. JANSSEN.