

Rolnummer 1364
Arrest nr. 84/99 van 15 juli 1999

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 12 en 124, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964, gesteld door het Hof van Beroep te Luik.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en L. De Grève, en de rechters H. Boel, L. François, G. De Baets, E. Cerexhe en R. Henneuse, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 24 juni 1998 in zake de n.v. Parfina tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 30 juni 1998, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Hebben de artikelen 12 en 124, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (1964) de artikelen 10 en 11 van de Grondwet geschonden, doordat zij toestonden dat eenzelfde bestanddeel van het eigen vermogen kon worden beschouwd als daadwerkelijk volgestort kapitaal, terugbetaalbaar met belastingvrijstelling, of als geïncorporeerde reserves, dit wil zeggen als twee zaken die op het vlak van het toepasselijke fiscale stelsel elkaars tegenpolen zijn, naargelang de verrichting van terugbetaling plaatsvond vóór of na de invereffeningstelling van de overnemende vennootschap, vermits de gedeeltelijke terugbetalingen van kapitaal ten gevolge van een splitsing vanuit fiscaal oogpunt dienden te worden beschouwd rekening houdend met een welbepaald maatschappelijk kapitaal zonder de met belastingvrijstelling uitgevoerde splitsing te veronachtzamen, terwijl, in geval van verdeling van het maatschappelijk vermogen van de vennootschappen na een verrichting van hetzelfde type, het maatschappelijk kapitaal werd vastgesteld zonder rekening te houden met een dergelijke splitsing ? »

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschied*

De vennootschap Parfina werd opgericht bij akte van 24 december 1990, in het kader van de splitsing van de vroegere vennootschap Parfina, opgericht in 1981 en in vereffening gesteld bij een beslissing van de algemene vergadering van haar aandeelhouders, op 24 december 1990. Het kapitaal van de nieuwe vennootschap Parfina, die partij is in de zaak voor het Hof van Beroep, werd gevormd door een inbreng in natura van een gedeelte van het maatschappelijk vermogen van de gesplitste vennootschap, begroot op ongeveer 145 miljoen frank, en door een inbreng in geld van een tweede oprichter van 20.193 frank. Die splitsing werd verwezenlijkt met belastingvrijstelling, met toepassing van artikel 124, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : W.I.B. 1964).

Op 22 februari 1991 heeft de algemene vergadering van de n.v. Parfina beslist haar maatschappelijk kapitaal te verminderen ten belope van 159.498.000 frank, door een terugbetaling aan de aandeelhouders, die neerkwam op 18.000 frank per aandeel.

Naar aanleiding van die kapitaalvermindering heeft de n.v. Parfina een aangifte in de roerende voorheffing ondertekend, waarin een belastbaar dividend van 146.280.196 frank en een roerende voorheffing van 36.570.049 frank waren vermeld. Bij die aangifte heeft de n.v. Parfina evenwel een nota gevoegd, waarin werd betoogd dat de roerende voorheffing op die terugbetaling van kapitaal in werkelijkheid niet was verschuldigd, want het daadwerkelijk volgestorte kapitaal dat voor de toepassing van artikel 12 van het W.I.B. in aanmerking moet worden genomen, omvat het integrale bedrag van de bij de splitsing ontvangen inbrengen in natura. Er bestaat dan ook geen aanleiding toe zich te baseren op het daadwerkelijk volgestorte kapitaal van de gesplitste vennootschap, want men bevindt zich niet in het geval bedoeld in artikel 124, § 3, van het Wetboek, dat in enge zin moet worden opgevat.

De belastingadministratie heeft zich niet bij dat standpunt aangesloten en heeft op die terugbetaling van kapitaal een roerende voorheffing van 36.570.049 frank ingekohierd.

De vennootschap Parfina heeft tegen die belasting een bezwaarschrift ingediend, dat door de directeur werd verworpen. Zij heeft bijgevolg een beroep ingesteld voor het Hof van Beroep te Luik.

Aldus is het onderwerp van de betwisting die voor het Hof van Beroep te Luik is gebracht, de vaststelling van het daadwerkelijk volgestorte kapitaal van de n.v. Parfina op het tijdstip van de kapitaalvermindering.

De administratie oordeelt dat het daadwerkelijk volgestorte kapitaal van de n.v. Parfina 13.217.807 frank bedraagt (namelijk 91 pct. van het maatschappelijk kapitaal van de vroegere n.v. Parfina, dat 14.525.063 frank bedroeg), zodat de kapitaalvermindering van 159.498.000 frank een (belastbaar) dividend omvat van 146.217.807 frank en een (niet-belastbare) terugbetaling van daadwerkelijk volgestort kapitaal van 13.217.807 frank.

De n.v. Parfina oordeelt dat haar daadwerkelijk volgestort maatschappelijk kapitaal, afgezien van een inbreng in contanten van 20.193 frank, het integrale bedrag omvat van de inbrengen in natura die tijdens de splitsing werden ontvangen (namelijk 195.199.807 frank), zodat de kapitaalvermindering van 159.498.000 frank geen enkel belastbaar dividend omvat.

In een eerste arrest van 17 december 1997 heeft het Hof van Beroep te Luik de heropening van de debatten bevolen om de partijen de mogelijkheid te bieden zich nader te verklaren over een vraag die het ambtshalve had opgeworpen, namelijk de vraag of het verschil in regeling dat door de bepalingen van het W.I.B. 1964, zoals zij toentertijd toepasselijk waren, is ingesteld tussen het geval van latere verdeling van het maatschappelijk vermogen en dat van de latere vermindering van het kapitaal, geen onderscheid onder belastingplichtigen in het leven roept dat het Arbitragehof strijdig met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet zou kunnen bevinden.

In de motivering van het arrest is opgemerkt dat de wet van 6 augustus 1993 « houdende fiscale bepalingen inzake fusie en splitsing van vennootschappen » de gegevens van het probleem heeft gewijzigd : die wet heeft artikel 212 van het W.I.B. 1992 gewijzigd, een artikel dat artikel 124, § 3, van het W.I.B. 1964 had vervangen; artikel 212 bepaalt voortaan, algemener, dat in geval van fusie of splitsing die met vrijstelling van vennootschapsbelasting is doorgevoerd, het volgestorte kapitaal van de overnemende vennootschap of van een uit splitsing voortgekomen vennootschap wordt bepaald alsof de fusie of de splitsing niet had plaatsgevonden.

Het lijkt geen enkele twijfel dat, mocht de splitsing van de voormalige vennootschap Parfina onder de gelding van die wet zijn doorgevoerd, in geval van latere vermindering van het kapitaal van de verzoekster door de gedeeltelijke terugbetaling van de aandelen, het werkelijk volgestorte kapitaal had moeten worden vastgesteld alsof de splitsing niet had plaatsgevonden, dit wil zeggen rekening houdend met het volgestorte kapitaal van de gesplitste vennootschap.

Bij arrest van 24 juni 1998 heeft het Hof van Beroep, van oordeel zijnde dat men de conclusies van de administratie niet in aanmerking kon nemen omdat zij niet echt beantwoordden aan de vragen die de heropening van de debatten hadden verantwoord, en van oordeel zijnde dat het probleem dat aan de orde was in werkelijkheid betrekking heeft op een oorspronkelijke leemte van artikel 124, § 3, van het W.I.B. 1964, waardoor artikel 12 van hetzelfde Wetboek volledige uitwerking kon hebben, aan het Arbitragehof de hiervoor weergegeven vraag gesteld.

III. De rechtspleging voor het Hof

Bij beschikking van 30 juni 1998 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 6 augustus 1998 heeft de voorzitter in functie de termijn voor het indienen van een memorie verlengd tot 30 september 1998.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 6 augustus 1998 ter post aangetekende brieven; bij dezelfde brieven is kennisgegeven van de beschikking van 6 augustus 1998.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 25 augustus 1998.

Memories zijn ingediend door :

- de n.v. Parfina, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 4000 Luik, place de la Cathédrale 16, bij op 28 september 1998 ter post aangetekende brief;

- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 28 september 1998 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 15 oktober 1998 ter post aangetekende brieven.

De n.v. Parfina heeft een memorie van antwoord ingediend bij op 6 november 1998 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 26 november 1998 en 26 mei 1999 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 30 juni 1999 en 30 december 1999.

Bij beschikking van 10 februari 1999 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 17 maart 1999.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 11 februari 1999 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 17 maart 1999 :

- zijn verschenen :

. Mr. J. Kirkpatrick, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de n.v. Parfina;

. Mr. G. Gauthier, advocaat bij de balie te Dinant, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Cerexhe en H. Boel verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *In rechte*

- A -

Standpunt van de Ministerraad en van de Belgische Staat

A.1.1. De belastingadministratie heeft de betwiste artikelen van het W.I.B. 1964 steeds op die manier toegepast dat het daadwerkelijk volgestorte maatschappelijk kapitaal dat in aanmerking diende te worden genomen om de ten aanzien van de vennoten belastbare terugbetalingen van kapitaal te bepalen die ten gevolge van een kapitaalvermindering hebben plaatsgevonden, identiek is aan het daadwerkelijk volgestorte maatschappelijk kapitaal dat ten aanzien van de vennootschap in aanmerking moet worden genomen in geval van verdeling van het maatschappelijk vermogen. Die interpretatie vond steun, zowel in de rechtsleer als in de parlementaire voorbereiding van het W.I.B. 1964.

A.1.2. Ondertussen heeft het Hof van Cassatie (Cass., 11 mei 1995, in zake n.v. Finncontact) die vaste interpretatie gewijzigd en geoordeeld, enerzijds, dat de fictie van de fiscale wet volgens welke de fusie geacht wordt nooit te hebben plaatsgevonden, strikt beperkt is tot de in de wet aangehaalde gevallen (namelijk het bepalen van het daadwerkelijk volgestorte kapitaal in geval van latere verdeling van het maatschappelijk vermogen) en, anderzijds, dat, vermits de uit een splitsing (of overname) ontstane vennootschap een belastingplichtige is die onderscheiden is van de gesplitste (of overgenomen) vennootschap, de splitsing (of overname) voor de uit de splitsing ontstane (of overnemende) vennootschap geen incorporatie van haar eigen winsten in haar maatschappelijk kapitaal met zich meebrengt.

Uit dat arrest vloeit voort dat het beginsel van de transparantie van het kapitaal van de overgenomen of gesplitste vennootschappen enkel toepasselijk is naar aanleiding van de latere verdeling van het maatschappelijk vermogen van de overnemende vennootschap of vennootschappen, en geenszins naar aanleiding van een terugbetaling of een vermindering van het maatschappelijk kapitaal die is doorgevoerd overeenkomstig artikel 72 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen. De belastingadministratie kon dus niet langer, naar luid van dat arrest, een belasting heffen op een dergelijke verrichting.

De Ministerraad staat er evenwel op te beklemtonen dat, volgens de noot bij het arrest van het Hof van Cassatie, « de wet van 6 augustus 1993 houdende fiscale bepalingen inzake fusie en splitsing van vennootschappen de gegevens van het vraagstuk heeft gewijzigd. Die wet heeft artikel 212 W.I.B. 1992 gewijzigd, welk artikel 124, § 3, van het wetboek 1964 verving. Artikel 212 bepaalt thans, algemener, dat in geval van fusie met vrijstelling van vennootschapsbelasting, overeenkomstig artikel 211, het gestorte kapitaal van de opslorpande vennootschap wordt bepaald alsof de fusie niet heeft plaatsgevonden ». De betwisting die aan het Arbitragehof is voorgelegd, vertoont evenwel geen retrospectief belang, vermits zij alle huidige vennootschappen betreft die zijn ontstaan uit een splitsing (fusie, overname) met belastingvrijstelling die vóór 1 oktober 1993 heeft plaatsgevonden. Het komt het Hof dan ook niet toe aan de betwiste wettelijke bepalingen een interpretatie te geven die verschilt van die van het Hof van Cassatie; de Ministerraad neemt dan ook aan dat de artikelen 12 en 124, § 3, van het W.I.B. 1964 moeten worden toegepast in overeenstemming met de lering van het voormelde arrest van het Hof van Cassatie van 11 mei 1995.

A.1.3. Na de beginselen op grond waarvan het Arbitragehof de artikelen 10 en 11 van de Grondwet interpreteert in herinnering te hebben gebracht, voert de Ministerraad aan dat uit de toepassing van de artikelen 12 en 124, § 3, van het W.I.B. 1964, in overeenstemming met de lering van het cassatiearrest van 11 mei 1995, voortvloeit dat wanneer het maatschappelijk kapitaal van een uit een splitsing ontstane vennootschap aanleiding geeft tot een terugbetaling vóór de invereffeningstelling van die vennootschap, de reserves van de gesplitste vennootschap, die vrijgesteld waren bij de splitsing, definitief aan de belasting ontsnappen. Anders gezegd, de vennoot van een vennootschap die is ontstaan uit een splitsing doorgevoerd met belastingvrijstelling met toepassing van artikel 124 van het W.I.B. 1964, en die in vereffening is gesteld, zal een belasting (roerende voorheffing) ondergaan wegens dividend, die berekend wordt op het bedrag van de reserves van de gesplitste vennootschap die niet kunnen worden beschouwd als daadwerkelijk volgestort maatschappelijk kapitaal, terwijl de vennoot van een vennootschap die onder dezelfde omstandigheden is opgericht, maar die vóór haar invereffeningstelling overgaat tot een terugbetaling van haar kapitaal als gevolg van een kapitaalvermindering,

geen enkele belasting zal ondergaan wegens de aldus uitgekeerde reserves van de gesplitste vennootschap, want die reserves kunnen worden beschouwd als daadwerkelijk volgestort maatschappelijk kapitaal.

De Ministerraad neemt bijgevolg aan :

- dat de artikelen 12 en 124, §3, een discriminerend onderscheid invoeren onder de vennoten van vennootschappen die zijn ontstaan uit met belastingvrijstelling op grond van artikel 124 doorgevoerde splitsingen, in zoverre de reserves van de gesplitste vennootschappen al dan niet aanleiding zullen geven tot betaling van roerende voorheffing naargelang die reserves uitgekeerd zullen zijn na een vermindering van het maatschappelijk kapitaal van de uit de splitsing ontstane vennootschap vóór haar invereffeningstelling, dan wel na de verdeling van het maatschappelijk vermogen van de vennootschap die na haar invereffeningstelling uit de splitsing is ontstaan;

- dat onder de uit een splitsing met belastingvrijstelling ontstane vennootschappen eenzelfde discriminerend onderscheid bestaat op het stuk van de heffing van de vennootschapsbelasting op de vrijgestelde reserves van de gesplitste vennootschappen.

De Ministerraad geeft eveneens toe geen verantwoording te kunnen geven voor die discriminatie. Het betreft in werkelijkheid een onoplettendheid van de wetgever van 1962.

Standpunt van de vennootschap Parfina, verzoekende partij voor het Hof van Beroep

A.2.1. Zoals zij reeds had gedaan voor de verwijzende rechter, betoogt de vennootschap Parfina dat, zelfs gesteld dat er een discriminatie is, er geen aanleiding toe bestaat aan het Arbitragehof een prejudiciële vraag te stellen, omdat het het Hof niet toekomt een leemte in de fiscale wetgeving aan te vullen en aldus een belasting in het leven te roepen waarin de wet niet voorziet. Weliswaar onthoudt het Arbitragehof zich in beginsel ervan de relevantie van de prejudiciële vragen te beoordelen, maar te dezen zou het van die regel kunnen afwijken om twee redenen : enerzijds, is in het verwijzingsarrest zelf gesuggereerd dat de opportuniteit van het stellen van de vraag aan het Arbitragehof niet tot de bevoegdheid van het Hof behoort; anderzijds, houden de redenen waarom er geen aanleiding toe bestaat de gestelde vraag te beantwoorden, verband met de opdracht zelf van het Hof. Het komt het Hof immers toe wetten te vernietigen, en niet leemten in de wetten aan te vullen om een belasting in het leven te roepen waarin de wet niet voorziet. In fiscale aangelegenheden bepaalt artikel 170 van de Grondwet overigens dat geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet. Aldus zou de Staat, mocht het Hof vaststellen dat de betwiste bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden, een beroep tot vernietiging kunnen instellen, niet om de vernietiging van die regels te verkrijgen, maar om het Hof te verzoeken de werkingssfeer van de wet uit te breiden tot een geval dat de wet niet heeft beoogd.

De motivering die in het verwijzingsarrest is aangevoerd wekt enige verwondering; ze luidt als volgt : weliswaar staat de bijzondere wet op het Arbitragehof « het herstel van de gelijkheid tussen beide schalen van de weegschaal enkel toe door het wegnemen van een normatief overschot en nooit door de vernietiging (men begrijpe wellicht : de wijziging) van een ontoereikende bepaling », maar toch rijst de vraag « of de bijzondere wet op het Arbitragehof zelf vrij is van iedere discriminerende bepaling ». De vraag rijst hoe het Hof zou kunnen beslissen dat de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, waaruit het zijn bevoegdheden haalt, inbreuk maakt op de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in zoverre die wet niet de mogelijkheid biedt de leemten van de fiscale wetten aan te vullen, maar enkel in voorkomend geval de bepalingen van die wetten te vernietigen.

A.2.2. Subsidiair doet de vennootschap Parfina gelden dat de kapitaalvermindering voor een naamloze vennootschap door gedeeltelijke terugbetaling van de aandelen en de volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen van een naamloze vennootschap ten gevolge van haar ontbinding, geen voldoende vergelijkbare situaties zijn, opdat het verschil van regeling op het stuk van het vaststellen van het volgestorte kapitaal, dat voortvloeit uit de artikelen 12 en 124, § 3, van het W.I.B. 1964, strijdig kan zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

De situatie van een in vereffening gestelde vennootschap is immers fundamenteel verschillend van die van een niet-ontbonden vennootschap.

Vanaf haar ontbinding blijft de vennootschap enkel voortbestaan ten behoeve van haar vereffening. Haar juridische bekwaamheid is dus beperkt vanuit fiscaal oogpunt; vóór de wet van 22 december 1989 was een ontbonden vennootschap in beginsel niet langer onderworpen aan de gewone aanslagen in de vennootschapsbelasting op de jaarlijkse winsten (W.I.B. 1964, artikel 125, vóór de wijziging ervan door de wet van 22 december 1989). Enkel een bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting was verschuldigd op de verdeelde sommen, in zoverre zij meer bedroegen dan het volgestorte kapitaal dat nog diende te worden terugbetaald (W.I.B. 1964, artikelen 118 en 131, 2°, vóór de wijziging ervan door de wet van 22 december 1989). Weliswaar blijven, sedert de inwerkingtreding van de wet van 22 december 1989, de jaarlijkse winsten van een ontbonden vennootschap onderworpen aan de gewone aanslagen in de vennootschapsbelasting, maar de onder de aandeelhouders verdeelde sommen zijn, in zoverre zij meer bedragen dan het volgestorte kapitaal, niet onderworpen aan de roerende voorheffing (W.I.B. 1964, artikel 169, 2°, gewijzigd bij de wet van 23 oktober 1991, met terugwerkende kracht toepasselijk op de verrichtingen die hebben plaatsgevonden sedert 1 januari 1990).

Zolang de vennootschap niet is ontbonden, vormen de door haar uitgekeerde winsten daarentegen, voor de aandeelhouders, inkomsten uit aandelen, wat verklaart dat de dividenden aan de roerende voorheffing worden onderworpen.

Het stelsel van kapitaalvermindering door gedeeltelijke terugbetaling van de aandelen past in het kader van die context, die vreemd is aan de vereffening : de terugbetalingen worden beschouwd als dividenden, en bijgevolg wordt er roerende voorheffing op geheven, in zoverre zij niet worden verrekend met het daadwerkelijk volgestorte kapitaal in de zin van artikel 12 van het Wetboek.

Subsidiair moet dan ook worden geconcludeerd dat de artikelen 12 en 124 van het W.I.B. 1964 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet schenden.

A.2.3. In haar memorie van antwoord wijst de vennootschap Parfina erop dat de Ministerraad blijk geeft van miskenning van de fiscale wet wanneer hij betoogt dat de artikelen 12 en 124, § 3, een discriminatie invoeren onder vennoten van vennootschappen die uit een op grond van artikel 124 met belastingvrijstelling doorgevoerde splitsing zijn ontstaan, in zoverre de reserves van de gesplitste vennootschappen al dan niet zullen leiden (wellicht moet worden gelezen, gelet op het gevolg : « niet zullen leiden of zullen leiden ») tot inning van roerende voorheffing, naargelang zij zullen zijn uitgekeerd :

- ten gevolge van een vermindering van het maatschappelijk kapitaal van de uit een splitsing ontstane vennootschap vóór haar invereffeningstelling,

- of ten gevolge van een verdeling van het maatschappelijk vermogen van de uit een splitsing ontstane vennootschap na haar invereffeningstelling.

De Ministerraad lijkt dus te oordelen dat, krachtens de toentertijd geldende wetgeving, de uitgekeerde sommen ter vereffening in geval van verdeling van het maatschappelijk vermogen, aanleiding konden geven tot de inning van roerende voorheffing, wat een duidelijke vergissing is.

- B -

Wat de bevoegdheid van het Hof en de draagwijdte van de prejudiciële vraag betreft

B.1. De verzoekende partij voor de verwijzende rechter voert aan dat het Hof niet bevoegd zou zijn om kennis te nemen van de prejudiciële vraag, aangezien die vraag betrekking zou hebben op een leemte van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 (hierna : W.I.B. 1964) en het het

Hof niet toekomt zelf die leemte aan te vullen door een belasting in het leven te roepen waarin de wet niet voorziet, en zulks in strijd met artikel 170 van de Grondwet.

B.2.1. Uit het onderzoek van de feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil blijkt dat de zaak die aan de verwijzende rechter is voorgelegd, betrekking heeft op de manier waarop artikel 12 van het W.I.B. 1964 moet worden geïnterpreteerd om het daadwerkelijk volgestorte maatschappelijk kapitaal van een uit een splitsing voortgekomen vennootschap vast te stellen, wanneer die vennootschap overgaat tot een kapitaalvermindering. Terwijl de administratie van mening is dat dit maatschappelijk kapitaal berekend moet worden alsof de splitsing niet had plaatsgevonden, stelt het verwijzende rechtscollege vast dat het Hof van Cassatie heeft gesteld dat voormeld artikel 12 in enge zin moest worden opgevat, dat het bovenbedoelde geval buiten de werkingssfeer van dat artikel viel en dat bijgevolg het volgestorte maatschappelijk kapitaal moest worden berekend rekening houdend met de splitsing van de vennootschap. Uit die interpretatie vloeit voort dat de Staat geen roerende voorheffing mag heffen op de eigenlijke kapitaalvermindering.

B.2.2. Het verwijzende rechtscollege, dat de interpretatie van het Hof van Cassatie niet betwist, voert in zijn verwijzingsarrest een grondwettigheidsbezwaar aan, oordelend dat door die interpretatie van artikel 12 van het W.I.B. 1964 de berekening van het volgestorte maatschappelijk kapitaal van een uit een splitsing voortgekomen vennootschap, wanneer die vennootschap een kapitaalvermindering doorvoert, verschillend is van de berekeningswijze waarin artikel 124, § 3, van hetzelfde W.I.B. voorziet, wanneer diezelfde vennootschap haar maatschappelijk vermogen verdeelt na haar vereffening. In het eerste geval wordt bij de berekening van het maatschappelijk kapitaal rekening gehouden met de splitsingsverrichting, in het tweede geval niet. Volgens het verwijzende rechtscollege zou dat verschil in berekeningswijze een ongelijkheid doen ontstaan die onbestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, aangezien de verrichting van kapitaalvermindering niet belastbaar is ten aanzien van de uit de splitsing voortgekomen vennootschap, terwijl er wel een belasting is wanneer zij haar maatschappelijk vermogen na haar vereffening verdeelt.

B.2.3. Uit hetgeen voorafgaat blijkt dat het Hof dus door de feitenrechter wordt verzocht zich uit te spreken over het verschil dat wordt gemaakt in de wijze waarop het kapitaal van een gesplitste vennootschap wordt vastgesteld naargelang zij een kapitaalvermindering doorvoert, overeenkomstig artikel 12 van het W.I.B. 1964, dan wel haar maatschappelijk vermogen na haar ontbinding verdeelt, overeenkomstig artikel 124, § 3, van het W.I.B. 1964.

De verwijzende rechter ondervraagt het Hof over de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van een verschil in behandeling dat zijn oorsprong vindt in de vergelijking van twee positiefrechtelijke wetsbepalingen die van toepassing waren op het ogenblik dat het door hem te beslechten geschil ontstond. Daaruit volgt dat de vraag behoort tot de bevoegdheid van het Hof op grond van artikel 26 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

Ten gronde

B.3.1. Artikel 12 van het W.I.B. 1964 luidt :

« § 1. De in artikel 11, 1^o, bedoelde inkomsten van aandelen of van daarmee gelijkgestelde delen omvatten :

1^o de dividenden, interesten, interest- of oprichtersaandelen en andere baten, uit welken hoofde en op welke wijze ook uitgekeerd;

2^o de gehele of gedeeltelijke terugbetalingen van maatschappelijk kapitaal, anders uitgekeerd dan ter uitvoering van een regelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal, getroffen overeenkomstig de voorschriften van artikel 72 van de bij koninklijk besluit van 30 november 1935 gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen;

3^o de inkomsten uit kapitalen aangewend in enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling met rechtspersoonlijkheid, die anders is opgericht dan in één der vormen bepaald in het wetboek van koophandel en waarvan de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer zich in België bevindt.

§ 2. Voor de toepassing van § 1, 2^o, wordt de opneming in het maatschappelijk kapitaal van andere winsten dan uitgekeerde winsten die hun eigen fiscaal regime hebben ondergaan, niet als een werkelijke storting van dat kapitaal beschouwd. »

B.3.2. Artikel 124, § 3, van het W.I.B. 1964 bepaalt :

« In gevallen als bedoeld in de §§ 1 en 2, worden de bij de opslorpemde of de uit de fusie, de splitsing of de omzetting ontstane vennootschappen in aanmerking te nemen afschrijvingen, investeringsaftrekken, minderwaarden of meerwaarden op de bij hen ingebrachte bestanddelen, zomede het maatschappelijk kapitaal dat in aanmerking komt bij latere verdeling van het maatschappelijk vermogen van die vennootschappen, bepaald alsof de fusie, de splitsing of de omzetting niet had plaatsgevonden.

In dezelfde gevallen en volgens de modaliteiten en voorwaarden die erin zijn bepaald, blijft het bepaalde in de artikelen 23, 25*bis*, 32*sexies*, 34, 36, 38, 105, 106 en 169, 3°, van toepassing op de waardeverminderingen, voorzieningen, onder- en overwaarderingen, subsidies, vorderingen, meerwaarden en reserves die bij de gefusioneerde, gesplitste of omgezette vennootschappen bestonden, voor zover die bestanddelen worden teruggevonden in de activa van de opslorpnde of uit de fusie, de splitsing of de omzetting ontstane vennootschappen; in de gevallen als zijn bedoeld in de artikelen 32*sexies* en 36, mag de fusie, splitsing of omzetting niet tot gevolg hebben dat de oorspronkelijke wederbeleggingstermijn wordt verlengd.

Om in geval van splitsing van een vennootschap het bij elk der opslorpnde of uit de splitsing ontstane vennootschappen in aanmerking te nemen maatschappelijk kapitaal vast te stellen, worden die vennootschappen geacht het kapitaal van de gesplitste vennootschap evenredig met de nettowaarde van de door deze laatste aan elk van hen gedane inbreng te hebben overgenomen.

Voor de toepassing van de voorgaande leden worden de fusies, splitsingen en omzettingen, alsmede de inbrengen van takken van werkzaamheid of van algemeenheden van de goederen, waarin de opgeslorpte, gefusioneerde, gesplitste of omgezette vennootschappen voorheen met vrijstelling van belasting hebben deelgenomen, geacht niet te hebben plaatsgevonden. »

B.4.1. De verrichting van kapitaalvermindering door de gedeeltelijke terugbetaling aan de aandeelhouders, is een verrichting waarbij de algemene vergadering van aandeelhouders van een naamloze vennootschap de statuten van de vennootschap wijzigt, door de beslissing het kapitaal ervan te verminderen. Die verrichting betreft een naamloze vennootschap die niet ontbonden is : tot een dergelijke verrichting, die moet worden doorgevoerd zonder afbreuk te doen aan de rechten van de schuldeisers, kan immers niet meer worden besloten na de ontbinding van de vennootschap, wanneer deze in vereffening is gesteld. Derhalve worden de terugbetalingen aan de aandeelhouders beschouwd als dividenden, waarop roerende voorheffing wordt geheven, behalve wanneer zij worden verrekend met het daadwerkelijk volgestorte kapitaal in de zin van voormeld artikel 12 van het W.I.B. 1964. Volgens de interpretatie van het Hof van Cassatie wordt het volgestorte kapitaal van een uit een splitsing voortgekomen naamloze vennootschap berekend rekening houdend met die splitsing, dit wil zeggen dat men ervan uitgaat dat het daadwerkelijk volgestorte kapitaal het integrale bedrag omvat van de inbrengen in natura die bij de splitsing hebben plaatsgevonden.

B.4.2. De vereffening van een vennootschap is het geheel van de verrichtingen die in de eerste plaats ertoe strekken de schuldeisers te betalen en, vervolgens, het saldo van het nettoactief onder de aandeelhouders of vennoten te verdelen. Het doel van de vereffening is dus de eindregeling van

het actief en het passief van de vennootschap. De eigenlijke verrichting van een volledige verdeling van het vermogen van een naamloze vennootschap is het gevolg van de ontbinding van die vennootschap, en mag slechts worden doorgevoerd nadat de schuldeisers zijn betaald. Volgens artikel 178 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen blijft de vennootschap vanaf haar ontbinding enkel voortbestaan voor de verrichtingen van haar vereffening. Haar juridische bekwaamheid is dus beperkt vanuit zowel commercieel als fiscaal oogpunt. Daarom worden de aan de aandeelhouders verdeelde sommen slechts aan de roerende voorheffing onderworpen in zoverre zij meer bedragen dan het volgestorte kapitaal. Volgens voormeld artikel 124, § 3, van het W.I.B., wordt het volgestorte kapitaal van een uit een splitsing voortgekomen naamloze vennootschap, die op het tijdstip van haar vereffening haar maatschappelijk vermogen verdeelt, berekend alsof die splitsing niet had plaatsgevonden.

B.4.3. Uit hetgeen voorafgaat blijkt dat de kapitaalvermindering, enerzijds, en de verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap in vereffening, anderzijds, verrichtingen zijn die voldoende verschillend zijn zodat de wetgever, zonder de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te schenden, heeft kunnen beslissen dat het volgestorte kapitaal van een vennootschap die uit een splitsing is voortgekomen, op verschillende wijze kon worden vastgesteld naargelang men zich bevindt in de hypothese van een kapitaalvermindering van die vennootschap of in die van de verdeling van het maatschappelijk vermogen na de vereffening van diezelfde vennootschap.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 12 en 124, § 3, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1964 schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet in zoverre bij de berekening van het volgestort kapitaal van een uit een splitsing voortgekomen vennootschap al dan niet rekening wordt gehouden met die splitsing, naargelang het maatschappelijk vermogen na vereffening van de vennootschap wordt verdeeld of het kapitaal wordt verminderd.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 15 juli 1999.

De griffier, De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior