

Rolnummer 4062
Arrest nr. 91/2007 van 20 juni 2007

A R R E S T

In zake : de prejudiciële vraag over artikel 264, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing op het aanslagjaar 1995, gesteld door het Hof van Beroep te Gent.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij arrest van 17 oktober 2006 in zake de nv « Hebalo » tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 30 oktober 2006, heeft het Hof van Beroep te Gent de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 264, 2° WIB/1992 (in de versie van toepassing voor het aanslagjaar 1995) de artikelen 10 en 11 Grondwet/1994, in zoverre het door verwijzing naar artikel 209 WIB/1992 (in de versie van toepassing voor het aanslagjaar 1995) bepaalt dat de roerende voorheffing op de dividenden niet verschuldigd is enkel voor de dividenden uit een volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap ten gevolge van ontbinding of om enige andere reden, en niet uit een gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen, en aldus een verschil in behandeling in het leven roept tussen de aandeelhouders die dergelijke dividenden genieten uit de volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen en de aandeelhouders die dergelijke dividenden genieten uit de gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de nv « Hebalo », met maatschappelijke zetel te 8570 Anzegem-Vichte, Wijnbergstraat 6 a;

- de Ministerraad.

Op de openbare terechtzitting van 10 mei 2007 :

- zijn verschenen :

- . Mr. E. Debusschere, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor de nv « Hebalo »;

- . Mr. B. Van der Perre *loco* Mr. J. Van der Perre, advocaten bij de balie te Brugge, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers E. Derycke en R. Henneuse verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

De nv « Hebalo », appellante voor de verwijzende rechter, voerde een kapitaalvermindering door en keerde aan de aandeelhouders een som uit. Die vennootschap was van mening dat op zulk een kapitaalvermindering de artikelen 209 en 264, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 1992) van toepassing waren, zodat de uitgekeerde sommen niet werden aangegeven.

De Bijzondere Belastinginspectie was evenwel van oordeel dat de uitgekeerde sommen ten gevolge van die kapitaalvermindering geenszins onder de toepassing van de voormelde bepalingen van het WIB 1992 ressorteren en belaste vervolgens het uitgekeerde bedrag als een dividend, onderworpen aan de roerende voorheffing.

Bij een vonnis van 30 april 2002 van de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge werd de vordering van de nv « Hebalo » tot terugstorting van de te veel gevorderde roerende voorheffing ongegrond verklaard. Tegen dat vonnis werd door die vennootschap bij de verwijzende rechter hoger beroep ingesteld.

Voor de verwijzende rechter voert de nv « Hebalo » aan dat niet alleen een gehele, maar ook een gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen aanleiding geeft tot de vrijstelling van roerende voorheffing, waarin artikel 264, eerste lid, 2°, van het WIB 1992, in de versie zoals van toepassing op het geschil voor de verwijzende rechter, voorziet. Die vennootschap wijst erop dat artikel 209 van het WIB 1992, naast de ontbinding, ook melding maakt van de verdeling van het maatschappelijk vermogen « om enige andere reden » : ook een kapitaalvermindering dient daaronder te worden begrepen.

Met verwijzing naar de wetsgeschiedenis en de rechtspraak van het Hof van Cassatie is de verwijzende rechter van oordeel dat het voormelde artikel 209 enkel doelt op een gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen.

In zoverre wordt aangenomen dat artikel 209 van het WIB 1992 enkel betrekking heeft op de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen, acht de nv « Hebalo » het verschil in behandeling tussen de situatie waarbij de aandeelhouders een gedeelte van het door hen gestorte maatschappelijk kapitaal ontvangen (geen vrijstelling van roerende voorheffing) en die waarbij het volledige kapitaal wordt uitgekeerd (vrijstelling van roerende voorheffing) discriminerend.

Ingaand op het voorstel van de nv « Hebalo » om daaromtrent het Hof te ondervragen, stelt de verwijzende rechter vervolgens de voormelde prejudiciële vraag.

III. In rechte

- A -

Standpunt van de nv « Hebalo »

A.1. Het verschil in fiscale behandeling van de situatie waarbij de aandeelhouders een gedeelte van het door hen gestorte maatschappelijk vermogen ontvangen en de situatie waarbij het volledige maatschappelijk vermogen wordt uitgekeerd, schendt het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Er bestaat geen objectieve verantwoording voor het feit dat die uitkeringen in het ene geval wel en in het andere geval niet aan de roerende voorheffing worden onderworpen.

De zienswijze volgens welke bij een uitkering van het gehele maatschappelijk vermogen een einde wordt gemaakt aan de deelneming door de aandeelhouders aan het risico van de onderneming en bij een gedeeltelijke verdeling niet, is niet correct. Bij een gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen wordt eveneens op proportionele wijze een einde gemaakt aan de deelneming aan het risico van de onderneming. In zoverre de aandeelhouders een deel van hun aandeel terugkrijgen, vermindert immers hun deelneming aan het risico van de onderneming.

Standpunt van de Ministerraad

A.2.1. Krachtens artikel 264, eerste lid, 2°, van het WIB 1992, in de redactie zoals van toepassing op de zaak voor de verwijzende rechter, is de roerende voorheffing niet verschuldigd op het gedeelte van dividenden dat overeenstemt met, onder meer, de in de artikelen 187 en 209 van het WIB 1992 vermelde dividenden. Artikel 187 heeft betrekking op de gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap ten gevolge van hetzij het overlijden, hetzij de uittreding, hetzij de uitsluiting van een vennoot. Artikel 209 heeft betrekking op de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen ten gevolge van ontbinding van de vennootschap of om enige andere reden.

Een loutere terugbetaling van het maatschappelijk kapitaal, zoals te dezen, kan geenszins worden gelijkgesteld met een gedeeltelijke of een gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen, maar betreft een verrichting die in artikel 18, eerste lid, 2°, van het WIB 1992 is bedoeld, namelijk een terugbetaling van maatschappelijk kapitaal zonder vernietiging van aandelen, maar met een evenredige vermindering van de fractiewaarde van de aandelen in het maatschappelijk kapitaal. In dat geval blijft elke aandeelhouder over een gedeelte van het maatschappelijk kapitaal beschikken, zulks in tegenstelling tot de gevallen bedoeld in de artikelen 187 en 209 van het WIB 1992, waarbij een einde wordt gemaakt, voor welbepaalde respectievelijk alle aandeelhouders, aan de deelneming in winst en verlies van de onderneming.

A.2.2. De Ministerraad beklemtoont dat de situatie van een niet-ontbonden vennootschap fundamenteel verschilt van die van een in vereffening gestelde vennootschap.

Een kapitaalvermindering door de gedeeltelijke terugbetaling aan de aandeelhouders kan enkel worden doorgevoerd door een naamloze vennootschap die niet is ontbonden. De terugbetalingen aan de aandeelhouders worden beschouwd als dividenden waarop roerende voorheffing wordt geheven, met uitzondering van de dividenden, bedoeld in artikel 187 van het WIB 1992, waarbij door overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot een einde wordt gemaakt aan diens deelneming in winst en verlies van de onderneming.

De vereffening van een vennootschap strekt ertoe de eindregeling van het actief en het passief van de vennootschap vast te stellen. De eigenlijke verrichting van de volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen is het gevolg van de ontbinding van de vennootschap en mag slechts worden doorgevoerd nadat de schuldeisers zijn betaald. Vanaf haar ontbinding is de rechtsbekwaamheid van de vennootschap beperkt, zowel vanuit commercieel als fiscaal standpunt. Om die reden worden op grond van artikel 209 van het WIB 1992 de aan de aandeelhouders verdeelde sommen niet aan de roerende voorheffing onderworpen.

De Ministerraad besluit dat de gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen, enerzijds, en de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen, anderzijds, verschillende verrichtingen zijn. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is niet geschonden, aangezien bij een gehele verdeling een einde wordt gemaakt, voor alle respectievelijk welbepaalde aandeelhouders, aan de deelneming in winst en verlies van de onderneming, terwijl zulks in de zaak voor de verwijzende rechter niet het geval is.

- B -

B.1. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, van artikel 264, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992), in samenhang gelezen met artikel 209 van hetzelfde Wetboek, in de redactie zoals van toepassing op het aanslagjaar 1995.

Die bepalingen luiden :

- Artikel 264, eerste lid, 2°, van het WIB 1992 :

« De roerende voorheffing is niet verschuldigd op het gedeelte van dividenden :

[...]

2° dat overeenstemt met de in de artikelen 186, 187 en 209 vermelde dividenden ».

- Artikel 209, eerste lid, van het WIB 1992 :

« Wanneer het maatschappelijk vermogen van een vennootschap wordt verdeeld ten gevolge van ontbinding of om enige andere reden, wordt als een uitgekeerd dividend aangemerkt het positieve verschil tussen de uitkeringen in geld, in effecten of in enige andere vorm, en de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal ».

B.2. Het Hof wordt ondervraagd over het verschil in behandeling tussen, enerzijds, aandeelhouders die dividenden genieten ten gevolge van een volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen en, anderzijds, aandeelhouders die dividenden genieten ten gevolge van een gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen. Enkel in het eerste geval zouden de aandeelhouders, met toepassing van het voormelde artikel 264, eerste lid, 2°, de roerende voorheffing op de betreffende dividenden niet verschuldigd zijn.

B.3. Uit de motivering van de verwijzingsbeslissing en uit de elementen van het dossier blijkt dat met een « gedeeltelijke » verdeling van het maatschappelijk vermogen de verwijzende rechter doelt op een kapitaalvermindering, waarbij aan de aandeelhouders een gedeelte van het door hen gestorte maatschappelijk kapitaal wordt terugbetaald.

Het is in die lezing van de prejudiciële vraag dat het Hof het voorgelegde verschil in fiscale behandeling onderzoekt.

Het Hof dient dus te onderzoeken of artikel 264, eerste lid, 2°, van het WIB 1992, in samenhang gelezen met artikel 209 van hetzelfde Wetboek, het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie schendt doordat zij voorzien in een vrijstelling van roerende voorheffing op de dividenden in het geval van een volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen, terwijl zulks niet geldt in het geval van een kapitaalvermindering.

B.4. In het geval van een volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen wordt een einde gemaakt aan de deelneming door de aandeelhouders aan het risico van een onderneming. Bij een volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen ten gevolge van ontbinding wordt de rechtsbekwaamheid van de vennootschap - onder meer vanuit een fiscaal oogpunt - beperkt. Overigens is artikel 209 van het WIB 1992 opgenomen in een afdeling van dat Wetboek die betrekking heeft op « Ontbinding en vereffening ».

Een kapitaalvermindering heeft de voormelde gevolgen niet : de onderneming wordt niet ontbonden en de aandeelhouders blijven deelnemen aan de winst en het verlies van de onderneming. Daaraan wordt geen afbreuk gedaan door de omstandigheid dat bij een kapitaalvermindering de deelneming van de aandeelhouders aan het risico van de onderneming in voorkomend geval proportioneel vermindert.

B.5. Rekening houdend met dat fundamentele verschil in de situatie van beide categorieën van aandeelhouders, is de wetgever niet ertoe gehouden ze aan dezelfde fiscale behandeling te onderwerpen.

B.6. De prejudiciële vraag dient ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

Artikel 264, eerste lid, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in samenhang gelezen met artikel 209 van hetzelfde Wetboek, in de redactie zoals van toepassing op het aanslagjaar 1995, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 20 juni 2007.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts