

Chambre des représentants de Belgique

SESSION ORDINAIRE 1998 - 1999 (*)

20 NOVEMBRE 1998

PROJET DE LOI

portant des dispositions fiscales et autres

AMENDEMENTS

présentés après le dépôt du rapport

N° 65 DE M. REYNDEERS

Art. 19

Remplacer cet article par la disposition suivante :

«Art. 19. — *L'article 184 du même Code est remplacé par la disposition suivante :*

«Art. 184. § 1^{er}. — *Est considérée comme capital libéré la partie des capitaux propres de la société formée par des apports effectivement libérés et inscrite au compte capital ou au compte prime d'émission, dans la mesure où ces apports n'ont pas été remboursés et où ces comptes n'ont pas été réduits.*

N'est pas considérée comme capital libéré la partie du capital social résultant de l'incorporation de plus-values de réévaluation ou de bénéfices.

Voir:

- 1608 - 97 / 98:

- N° 1 : Projet de loi .
- N°s 2 à 7 : Amendements.
- N° 8 : Rapport.
- N° 9 : Texte adopté par la commission.

(*) Cinquième session de la 49^{ème} législature

Belgische Kamer van volksvertegenwoordigers

GEWONE ZITTING 1998 - 1999 (*)

20 NOVEMBER 1998

WETSONTWERP

houdende fiscale en andere bepalingen

AMENDEMENTEN

voorgesteld na indiening van het verslag

Nr. 65 VAN DE HEER REYNDEERS

Art. 19

Dit artikel vervangen door de volgende bepaling :

«Art. 19. — *Artikel 184 van het hetzelfde Wetboek wordt vervangen door de volgende bepaling :*

«Art. 184. § 1. — *Als gestort kapitaal wordt aangemerkt het deel van het eigen kapitaal van de vennootschap dat is samengesteld door inbrengen die werkelijk zijn gestort en dat is geboekt op de kapitaalrekening of op de uitgiftepremierekening, voor zover die inbrengen niet werden terugbetaald en die rekeningen niet werden verminderd.*

Het deel van het maatschappelijk kapitaal dat voortkomt uit de opneming van meerwaarden uit een opwaardering of van winsten wordt niet als gestort kapitaal aangemerkt.

Zie:

- 1608 - 97 / 98:

- Nr. 1 : Wetsontwerp.
- Nrs. 2 tot 7 : Amendementen.
- Nr. 8 : Verslag.
- Nr. 9 : Tekst aangenomen door de commissie.

(*) Vijfde zitting van de 49^{ste} zittingsperiode

§ 2. Lorsqu'une branche d'activité ou une universalité de biens fait l'objet d'un apport dans les conditions qui rendent l'article 46, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2°, applicable, le capital libéré par cet apport est égal à la valeur fiscale nette que cet apport avait dans le chef de l'apporteur.

Lorsqu'un établissement belge fait l'objet d'un apport à une société résidente, dans les conditions qui rendent l'article 231, § 3, applicable, le capital libéré par cet apport est égal à la valeur fiscale nette que cet établissement avait dans le chef de l'apporteur, au moment de l'opération d'apport, sous déduction :

1° des réserves antérieurement taxées;

2° des réserves exonérées, autres que :

a) les plus-values visées à l'article 44, § 1^{er}, 1°, qui étaient exonérées;

b) les réductions de valeur et les provisions exonérées visées à l'article 48.

§ 3. Sans préjudice de l'application de l'article 214, § 1^{er}, n'est toutefois pas considéré comme du capital libéré, l'actif net visé à l'article 26sexies de la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, qui compose le capital social d'une société à finalité sociale ou qui a été comptabilisé sur un compte de réserve indisponible de cette société. Ce capital social et ce compte de réserve ne sont exonérés que si les conditions visées à l'article 190 sont remplies. ».

JUSTIFICATION

1. L'amendement concerne principalement le 1° de l'article 19, qui remplace l'alinéa 2 de l'article 184 du Code relatif à la prime d'émission.

Il y a augmentation de capital d'une société avec primes d'émission lorsque le prix d'émission des actions nouvelles est supérieur à la valeur nominale des actions existantes (ou si les actions existantes sont des actions sans désignation de valeur nominale, au pair des actions existantes, c'est-à-dire la quotité du capital qu'elles représentent).

Dans sa version actuellement en vigueur, issue d'une loi du 28 juillet 1992, cet alinéa dispose :

«Les primes d'émission sont assimilées à du capital libéré».

Il faut en déduire que cette assimilation de la prime d'émission au capital n'est, sous le régime actuel, soumise à aucune condition (voir notamment J. Kirkpatrick, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 2^{ème} édition, 1995, n° 3.5, *in fine*).

2. Telle n'est pas, il est vrai, la position de l'administration, qui, en dépit du caractère général du texte, considère que la prime d'émission constitue un bénéfice imposable dans le chef de la société au moment de sa création, à moins

§ 2. Wanneer een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen wordt ingebracht onder de voorwaarden voor toepassing van artikel 46, § 1, eerste lid, 2°, is het door die inbreng gestorte kapitaal gelijk aan de fiscale nettowaarde die de inbreng had bij de inbrenger.

Wanneer een Belgische inrichting in een binnenlandse vennootschap wordt ingebracht onder de voorwaarden voor toepassing van artikel 231, § 3, is het door die inbreng gestorte kapitaal gelijk aan de fiscale nettowaarde die de inrichting, op het tijdstip van de inbreng, had bij de inbrenger, na aftrek van :

1° de voorheen belaste reserves;

2° de vrijgestelde reserves, andere dan :

a) de in artikel 44, § 1, 1°, vermelde meerwaarden die zijn vrijgesteld;

b) de in artikel 48 vermelde vrijgestelde waardeverminderingen en voorzieningen.

§ 3. Onverminderd de toepassing van artikel 214, § 1, wordt evenwel niet als gestort kapitaal aangemerkt, het netto-actief vermeld in artikel 26sexies van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstgevend doel en aan de instellingen van openbaar nut rechtspersoonlijkheid wordt verleend, dat het maatschappelijk kapitaal uitmaakt van een vennootschap met een sociaal oogmerk of dat op een onbeschikbare reserverekening van die vennootschap wordt geboekt. Dat maatschappelijk kapitaal en die reserverekening worden slechts vrijgesteld voor zover voldaan is aan de voorwaarden als vermeld in artikel 190. ».

VERANTWOORDING

1. Het amendement betreft vooral artikel 19, 1°. Dat punt 1° vervangt artikel 184, tweede lid, van het Wetboek dat betrekking heeft op de uitgiftepremie.

Er is verhoging van het kapitaal van een vennootschap met uitgiftepremies wanneer de uitgifteprijs van de nieuwe aandelen hoger ligt dan de nominale waarde van de bestaande aandelen (of indien de bestaande aandelen aandelen zijn zonder vermelding van de nominale waarde, die a pari staan tegen de bestaande aandelen, dat wil zeggen tegen de kapitaalfractie die ze vertegenwoordigen).

De thans vigerende versie van dat lid, die is ingevoegd bij een wet van 28 juli 1992, luidt als volgt :

«Het gestort kapitaal omvat mede de uitgiftepremies.».

Daaruit moet worden afgeleid dat die gelijkstelling van de uitgiftepremie met kapitaal in de huidige regeling aan geen enkele voorwaarde onderworpen is (zie onder meer J. Kirkpatrick, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 2^e uitgave, 1995, nr. 3.5, *in fine*).

2. Dat is echter niet de zienswijze van de administratie die, ondanks de algemene strekking van de tekst, van mening is dat de uitgiftepremie een belastbare winst is voor de vennootschap op het tijdstip waarop die uitgifte gebeurt,

que l'acte d'augmentation de capital ne précise, selon une formule consacrée par la pratique, que le montant de la prime est affecté à un compte spécial indisponible qui constitue, à l'égard du capital, la garantie des tiers et qui ne peut être réduit ou supprimé que suivant les règles prescrites par la loi sur les sociétés pour la réduction du capital social.

Cette interprétation administrative se fonde sur un arrêt de la Cour de cassation du 13 avril 1978 (*Pas.* I, 899).

Indépendamment des critiques dont il a fait l'objet (voir T. Afschrift, note sous cet arrêt, JDF, 1982, p. 338), cet arrêt est dépassé, pour plusieurs raisons :

a) il se rapporte au régime du CIR 1964, dans lequel il n'y avait pas de disposition générale assimilant la prime d'émission au capital, mais seulement une disposition particulière en matière de liquidation de sociétés (CIR, 1964, article 122, 4°).

b) il est relatif à une période imposable antérieure à l'arrêt royal du 8 octobre 1976 sur les comptes annuels des entreprises qui a organisé le statut comptable de la prime d'émission : celle-ci doit être portée, au passif du bilan, dans les capitaux propres, sous une rubrique particulière «primes d'émission», distincte des réserves et du bénéfice reporté : la réglementation comptable souligne ainsi clairement que la prime d'émission, bien qu'elle ne soit pas portée au compte «capital», ne peut être confondue avec des bénéfices réservés.

3. Le texte proposé par l'article 19, 1°, du projet subordonne l'assimilation fiscale des primes d'émission à du capital libéré au point de vue fiscal à une restriction : suivant le texte proposé, *«les primes d'émission sont assimilées à du capital libéré à la même condition et dans la même mesure que le capital social»*.

D'après l'exposé des motifs, les primes d'émission ne seront des lors assimilées à du capital libéré qu'à la condition consacrée par la jurisprudence ancienne qui a été rappelée *supra*, 2 : il faudra à nouveau que, dans la résolution relative à l'augmentation de capital, l'assemblée générale des actionnaires ou associés stipule que la prime d'émission sera portée à un compte qui, au même titre que le capital social, constitue la garantie des tiers et qui ne pourra être réduit ou extourné que par une nouvelle décision de l'assemblée générale prise suivant les règles applicables pour une modification des statuts.

D'après le texte proposé par le projet, si une augmentation de capital est réalisée avec prime d'émission sans que cette clause figure dans l'acte d'augmentation de capital, la prime d'émission sera taxée au titre de bénéfice de la période imposable pendant laquelle l'augmentation de capital a été réalisée, même si, comme l'impose le droit comptable, elle est comptabilisée au poste «prime d'émission» et n'influence pas le résultat comptable de l'exercice.

behalf indien in de akte van kapitaalverhoging volgens een door de praktijk bekrachtigde formule wordt gepreciseerd dat het bedrag van de premie wordt geboekt op een speciale onbeschikbare rekening die, net als het kapitaal, de waarborg ten opzichte van derden is en dat het bedoelde bedrag slechts volgens de in de vennootschapswet vastgestelde regels voor de vermindering van het maatschappelijk kapitaal kan worden verminderd of weggeboekt.

Die administratieve interpretatie berust op een arrest van het Hof van Cassatie van 13 april 1978 (*Pas.* I, 899).

Los van de kritiek die erop is geleverd (zie T. Afschrift, nota onder dat arrest, JDF, 1982, blz. 338) is dat arrest om verschillende redenen voorbijgestreefd :

a) het heeft betrekking op de regeling van het WIB 1964, waarin geen algemene bepaling was opgenomen die de uitgiftepremie gelijkstelt met kapitaal, maar enkel een bijzondere bepaling inzake de vereffening van vennootschappen (WIB, 1964, artikel 122, 4°);

b) het betreft een belastbaar tijdperk van vóór het koninklijk besluit van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen, dat het boekhoudkundig statuut van de uitgiftepremie heeft geregeld : die premie moet, in de passiva van de balans, worden opgenomen in het eigen vermogen, onder een bijzondere rubriek «uitgiftepremies», apart van de reserves en de overgedragen winst : de boekhoudkundige reglementering onderstreept zodoende duidelijk dat de uitgiftepremie weliswaar niet in de «kapitaal»-rekening wordt opgenomen maar dat ze niet mag worden verward met gereserveerde winsten.

3. Krachtens artikel 19, 1°, van het ontwerp wordt de fiscale gelijkshakeling van de uitgiftepremies met gestort kapitaal uit een fiscaal oogpunt onderworpen aan een beperking aangezien de voorgestelde tekst bepaalt dat «Het gestort kapitaal (...) mede, onder dezelfde voorwaarde en in dezelfde mate als het maatschappelijk kapitaal, de uitgiftepremies [omvat].».

Volgens de toelichting zullen de uitgiftepremies bijgevolg slechts met gestort kapitaal worden gelijkgesteld indien voldaan is aan de voorwaarde die is vastgesteld in de oude rechtspraak die hierboven (zie punt 2) in herinnering is gebracht : in het besluit betreffende de kapitaalverhoging zal de algemene vergadering van de aandeelhouders of vennoten opnieuw moeten bepalen dat de uitgiftepremie zal worden geboekt op een rekening die, zoals het maatschappelijk kapitaal, de waarborg ten opzichte van derden vormt en die slechts kan worden verminderd of weggeboekt door een nieuwe beslissing van de algemene vergadering die wordt genomen volgens de regels die van toepassing zijn voor een wijziging van de statuten.

Als een kapitaalverhoging met uitgiftepremie wordt doorgevoerd zonder dat die clausule in de desbetreffende akte is opgenomen, zal die uitgiftepremie luidens de door het ontwerp voorgestelde tekst worden belast als winst van het belastbaar tijdperk waarin de kapitaalverhoging heeft plaatsgehad, zelfs indien ze, zoals het boekhoudrecht het voorschrijft, wordt ingeschreven in de rubriek «uitgiftepremies» en geen invloed heeft op het boekhoudkundig resultaat van het aanslagjaar.

4. En pratique, la modification proposée par le projet ne présente sans doute guère d'inconvénient pour les sociétés anonymes et les SPRL, puisque les augmentations de capital et les modifications des statuts relatives au capital autorisé de ces sociétés font nécessairement l'objet d'actes notariés et que les notaires ne manquent pas de reproduire la clause rappelée plus haut conformément à la jurisprudence ancienne de la Cour de cassation.

5. En revanche, la règle que le projet entend restaurer est catastrophique pour les sociétés coopératives (l'arrêt de la Cour de cassation de 1978 cité *supra*, 2 précité est précisément relatif à une telle société).

En effet, dans ces sociétés à capital variable, seul le capital minimum constitue la garantie des tiers; les statuts peuvent prévoir que le conseil d'administration se prononce sur l'admission de nouveaux associés et sur le montant de la prime d'émission (appelée, dans les sociétés coopératives, droit d'entrée); même si ces décisions relèvent de l'assemblée générale (loi sur les sociétés, article 146, 2°, modifié par une loi de 1991), il ne s'agit pas d'une modification des statuts et l'intervention d'un notaire n'est dès lors pas requise, de sorte que la clause sacramentelle n'est pas insérée dans l'acte qui constate l'augmentation du fonds social. Suivant le texte du projet, le droit d'entrée sera considéré comme un bénéfice imposable de la société coopérative et donc amputé d'un impôt des sociétés totalement injustifié.

Depuis le dépôt de l'amendement en commission, la même observation a été faite par M. Kleynen dans un article paru dans *l'Echo* du 17 novembre 1998 intitulé «*La fiscalité des primes d'émission à l'épreuve des réalités économiques*», qui rejoint entièrement les critiques qui précèdent.

6. Le présent amendement propose de définir très simplement le capital libéré par référence à des notions de droit comptable : le compte «capital» et les comptes «primes d'émission» : suivant le texte proposé, «est considérée comme capital libéré la partie des capitaux propres de la société formée par des apports effectivement libérés et inscrite au compte capital ou au compte prime d'émission...»

La définition proposée peut être appliquée à toutes les sociétés, y compris celles dont le fonds social ne constitue pas la garantie des tiers (société en nom collectif, société en commandite simple) ou ne constitue que partiellement la garantie des tiers (société coopérative).

Cette modification entraîne une modification corrélative de l'article 18 du Code, qui fait l'objet d'un amendement à l'article 3 du projet.

7. Le présent amendement à l'article 19 du projet a déjà été déposé en commission (amendement n° 12, Doc., n° 1608/4).

Le ministre des Finances a objecté que cet amendement modifie la portée de l'article 184 du CIR en y introduisant

4. In de praktijk betekent de door het ontwerp voorgestelde wijziging waarschijnlijk nauwelijks een nadeel voor de naamloze vennootschappen en de BVBA's aangezien voor de kapitaalverhogingen en de wijzigingen van de statuten die betrekking hebben op het erkende kapitaal van die vennootschappen noodzakelijkerwijs een notariële akte wordt opgemaakt en de notarissen steeds de voormelde clausule overnemen, overeenkomstig de oude rechtspraak van het Hof van Cassatie.

5. De regel die men met het ontwerp opnieuw wil invoeren is daarentegen rampzalig voor de coöperatieve vennootschappen (het onder punt 2 vermelde arrest uit 1978 van het Hof van Cassatie heeft uitgerekend op een dergelijke vennootschap betrekking).

In de vennootschappen met veranderlijk kapitaal is immers alleen het vereiste basiskapitaal de waarborg ten opzichte van derden; in de statuten kan worden bepaald dat de raad van bestuur zich uitspreekt over het toelaten van nieuwe vennoten en over het bedrag van de uitgiftepremie (die in de coöperatieve vennootschappen toegangsrecht wordt genoemd); die beslissingen moeten weliswaar worden genomen door de algemene vergadering (vennootschapswet, artikel 146, 2°, gewijzigd bij een wet van 1991), maar het gaat niet om een statutenwijziging en bijgevolg is het optreden van een notaris niet vereist, zodat de traditionele clausule niet wordt opgenomen in de akte waarin de verhoging van het vennootschapskapitaal wordt vastgesteld. Volgens het ontwerp zal het toegangsrecht worden beschouwd als een belastbare winst van de coöperatieve vennootschap en dus worden verminderd met een volkomen ongerechtvaardigde vennootschapsbelasting.

Sinds de indiening van het amendement in commissie, heeft de heer Kleynen dezelfde opmerking geformuleerd in een artikel in *l'Echo* van 17 november, getiteld «*La fiscalité des primes d'émission à l'épreuve des réalités économiques*» dat helemaal aansluit bij de voorgaande kritiek.

6. Dit amendement stelt voor het gestort kapitaal gewoon te omschrijven door te verwijzen naar *boekhoudkundige begrippen*, namelijk de «kapitaal»-rekening en de «uitgiftepremie»-rekening. In de voorgestelde tekst luidt het : «Als gestort kapitaal wordt aangemerkt het deel van het eigen kapitaal dat is samengesteld door inbrengen die werkelijk zijn gestort en dat is geboekt op de kapitaalrekening of op de uitgiftepremierekening...».

De voorgestelde omschrijving kan worden toegepast op alle vennootschappen, ook op die waarvan het maatschappelijk kapitaal niet (vennootschappen onder firma, commanditaire vennootschappen) of slechts gedeeltelijk (coöperatieve vennootschappen) de waarborg ten opzichte van derden is.

Die wijziging brengt een ermee samenhangende wijziging met zich van artikel 18 van het Wetboek, die aan bod komt in een amendement op artikel 3 van het ontwerp.

7. Het voorliggende amendement op artikel 19 werd reeds in commissie ingediend (amendement nr. 12, Stuk nr. 1608/4).

De minister van Financiën heeft tegengeworpen dat dit amendement de draagwijdte wijzigt van artikel 184 WIB

la notion de «fonds propres», qui «est sujette à discussion» (rapport p.46).

Le texte que l'on vient de reproduire (*supra*, 6) ne se réfère pas simplement à la notion de fonds propres, mais à une partie des capitaux propres qui est définie avec précision et qui ne prête à aucune discussion. Cette définition ne s'écarte de la notion fiscale de capital libéré défini par le projet que dans la mesure où elle y inclut la prime d'émission.

L'amendement s'impose d'autant plus qu'en commission, le ministre des Finances a reconnu que le texte en projet, s'il est appliqué, aura bien pour les sociétés coopératives les conséquences catastrophiques qui ont été exposées *supra*, 5.

Pour résoudre ce problème, le ministre a apporté en commission de la Chambre les précisions suivantes :

- lors de l'entrée de nouveaux coopérateurs, aucun acte spécifique autre que ceux prévus par les statuts de la société et les lois coordonnées sur les sociétés commerciales ne sera exigé pour pouvoir bénéficier de l'exonération d'impôt pour autant que les primes d'émission (dans ce cas-ci, le droit d'entrée) soient versées à un compte indisponible et qu'elles n'aient pas servi antérieurement à une affectation à une réserve disponible, à l'apurement de pertes ou qu'elles n'aient pas été virées au compte de résultat;

- en cas de sortie, il sera tenu compte des dispositions visées par les lois coordonnées sur les sociétés commerciales qui prescrivent directement le droit à obtenir le remboursement du capital, lorsque celles-ci trouvent à s'appliquer, et, si cela est le cas, des dispositions statutaires qui organisent de manière spécifique les modalités de remboursement. Il ne sera donc plus exigé de décision expresse de l'assemblée générale.

Enfin, en ce qui concerne les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple, le ministre indique que l'adaptation du commentaire du Code des impôts sur les revenus lors de la coordination de 1992 devrait déjà, du moins en partie, résoudre le problème soulevé par M. Reynders. (rapport, p. 46 et 47).

Le ministre des Finances est donc d'accord pour considérer qu'il n'y a pas lieu, dans une société coopérative, de taxer la prime d'émission (ou droits d'entrée) à l'impôt des sociétés : il suffit qu'elle soit comptabilisée, au passif du bilan, au compte «primes d'émission» et qu'elle ne soit pas virée au compte de résultat (ce que le droit comptable interdit d'ailleurs). On ne voit pas quelle autre mesure devrait être prise pour rendre la prime d'émission «indisponible», puisque précisément, à la différence du capital minimum de la société coopérative, la prime d'émission n'est pas indisponible et peut être distribuée aux associés.

door er het begrip «eigen kapitaal» in op te nemen, een begrip «dat ter discussie staat» (verslag, blz. 46).

De (onder 6.) afgedrukte tekst verwijst niet zonder meer naar het begrip eigen kapitaal, maar naar een gedeelte van het eigen kapitaal dat nauwkeurig wordt gedefinieerd en waarover geen discussie mogelijk is. Die definitie wijkt slechts af van het in het ontwerp gedefinieerde fiscale begrip van gestort kapitaal voor zover ze er de uitgiftepremie in opneemt.

Het amendement is des te noodzakelijker daar de minister van Financiën in commissie heeft erkend dat de ontworpen tekst, zo hij wordt toegepast, voor de coöperatieve vennootschappen wel degelijk de rampzalige gevolgen zal hebben waarvoor onder punt 5. wordt gewaarschuwd.

Om dat probleem op te lossen heeft de minister in de Kamercommissie de volgende preciseringen verstrekt :

- bij de opname van nieuwe vennoten zullen, naast de aktes waarin de statuten van de vennootschap en de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen voorzien, geen andere specifieke aktes worden vereist om op belastingvrijstelling aanspraak te kunnen maken; de uitgiftepremies (in dit geval het toegangsrecht) moeten dan wel op een onbeschikbare rekening worden geboekt en mogen voorheen niet naar een beschikbare reserve zijn gegaan, noch hebben gediend voor de aanzuivering van verliezen, en evenmin op de resultatenrekening zijn gestort;

- bij het vertrek van een vennoot zal rekening worden gehouden met de bepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen waarin het recht op terugbetaling van het kapitaal rechtstreeks wordt verleend, althans indien zij terzake van toepassing zijn; zo dat het geval is, worden ook de statutaire bepalingen inzake de specifieke terugbetalingsvoorwaarden in aanmerking genomen; een uitdrukkelijke beslissing van de algemene vergadering is dus niet langer vereist.

Wat tot slot de vennootschappen onder firma en de gewone commanditaire vennootschappen betreft, stipt de minister aan dat een oplossing voor het door de heer Reynders aangehaalde knelpunt - op zijn minst gedeeltelijk - terug te vinden is in de ten tijde van de coördinatie in 1992 aangepaste commentaar bij het Wetboek van de inkomstenbelastingen. (verslag, blz. 46 en 47).

De minister van Financiën is het er bijgevolg mee eens dat er geen reden is om in het geval van een coöperatieve vennootschap de uitgiftepremie (of het toegangsrecht) te belasten onder de vennootschapsbelasting : het volstaat dat ze wordt geboekt in het balanspassief, op de rekening «uitgiftepremies», en dat ze niet op de resultatenrekening wordt gestort (wat het boekhoudrecht trouwens verbiedt). Het valt niet in te zien welke andere maatregel nog kan worden genomen om de uitgiftepremie «onbeschikbaar» te maken, aangezien uitgerekend de uitgiftepremie, in tegenstelling tot het minimumkapitaal van de coöperatieve vennootschap, niet onbeschikbaar is en aan de vennoten mag worden uitgekeerd.

On comprend mal comment la prime d'émission pourrait avoir «servi antérieurement à une affectation à une réserve disponible» puisque, dès le moment de l'apport, le droit comptable prescrit de la porter au compte «primes d'émission».

Quant à l'hypothèse où la prime d'émission serait affectée à l'apurement de pertes antérieures, on ne voit pas comment cela pourrait faire de la prime d'émission un bénéfice. Le régime d'une telle opération est nécessairement le même que celui de la réduction du capital libéré d'une société anonyme par apurement de pertes : les pertes disparaissent du bilan, mais restent fiscalement déductibles.

Par ailleurs, la déclaration précitée du ministre prévoit qu'en cas de sortie d'un coopérateur, si les statuts lui permettent de récupérer le montant intégral de sa mise, y compris le droit d'entrée, ce remboursement du droit d'entrée ne donnera pas lieu au précompte mobilier. Dans cette déclaration, le ministre a toutefois perdu de vue que la sortie d'un coopérateur constitue un partage partiel de la société, de sorte qu'il ne peut être question, en pareil cas, de dividendes taxables, et ce en vertu de l'article 21, 2°, du Code, tel qu'il est modifié par l'article 4 du projet.

Le problème du remboursement du droit d'entrée dans la société coopérative ne concerne pas la sortie d'un associé, mais la distribution de ce droit d'entrée entre les associés, distribution qui doit être traitée comme un remboursement de capital libéré.

Enfin, il serait malheureux que la Chambre vote une disposition légale sur la base de l'assurance qu'en dépit de la généralité du texte du projet, celui-ci ne sera pas appliqué aux sociétés coopératives. Sur le terrain des principes, il n'appartient pas au ministre des Finances de déroger par voie de circulaire à une disposition de la loi fiscale.

L'adoption du présent amendement est de nature à régler le problème par une disposition légale générale, applicable à toutes les sociétés, quelle que soit leur forme juridique.

8. En ce qui concerne les sociétés en nom collectif et les sociétés en commandite simple, le compte «capital» représente la valeur des apports mais n'est nullement indisponible et ne constitue pas la garantie des tiers, comme le capital statutaire d'une société anonyme ou d'une SPRL. Dans le commentaire administratif des articles 18 et 184 du CIR 1992, l'auteur de l'amendement n'a rien trouvé qui soit de nature à le rassurer sur le statut des primes d'émission dans ces sociétés. Toutefois, peut-être le ministre a-t-il voulu viser une adaptation ultérieure du commentaire administratif, dont le contenu serait alors indéterminé. Si tel est le sens de cette déclaration, elle revient à demander au Parlement de prendre un chat dans un sac.

Evenmin valt te begrijpen hoe de uitgiftepremie «voorheen naar een beschikbare reserve zou kunnen zijn gegaan» aangezien, vanaf het tijdstip van de inbreng, het boekhoudrecht voorschrijft dat ze in de rekening «uitgiftepremies» moet worden opgenomen.

In verband met de hypothese waarin de uitgiftepremie zou worden bestemd voor de aanzuivering van vroegere verliezen, valt niet in te zien hoe zulks van de uitgiftepremie een winst zou kunnen maken. Voor die verrichting geldt noodzakelijkerwijs dezelfde regeling als voor de vermindering van het gestort kapitaal van een naamloze vennootschap via aanzuivering van de verliezen : de verliezen verdwijnen uit de balans, maar blijven fiscaal aftrekbaar.

Uit de voormelde verklaring van de minister kan voorts worden opgemaakt dat ingeval een vennoot vertrekt en de statuten hem toestaan het integrale bedrag van zijn inbreng, inclusief het toegangsrecht, te recupereren, op die terugbetaling van het toegangsrecht geen roerende voorheffing wordt toegepast. In zijn verklaring heeft de minister evenwel uit het oog verloren dat het vertrek van een vennoot gelijkstaat met een partiële verdeling van de vennootschap, zodat in een dergelijk geval geen sprake kan zijn van belastbare dividenden en wel krachtens artikel 21, 2°, van het WIB 92, zoals het wordt gewijzigd bij artikel 4 van het ontwerp.

Het probleem van de terugbetaling van het recht van toegang tot de coöperatieve vennootschap heeft niet te maken met het vertrek van een vennoot, maar met de verdeling van dat toegangsrecht onder de vennoten, want die verdeling moet worden behandeld als een terugbetaling van het gestort kapitaal.

Tot slot ware het jammer dat de Kamer een wetsbepaling aanneemt op grond van de verzekering dat niettegenstaande de algemene bewoordingen van de ontwerptekst, die niet zou worden toegepast op de coöperatieve vennootschappen. Principieel staat het niet aan de minister van Financiën bij wege van een circulaire af te wijken van een bepaling van de belastingwet.

Als dit amendement wordt aangenomen, wordt het probleem meteen geregeld via een algemene wetsbepaling die van toepassing is op alle vennootschappen, ongeacht hun rechtsvorm.

8. Voor de vennootschappen onder firma en de gewone commanditaire vennootschappen, vertegenwoordigt de «kapitaalrekening» de waarde van de inbrengen, maar ze is geenszins onbeschikbaar en vormt niet de waarborg van derden zoals het statutair kapitaal van een naamloze vennootschap of van een BVBA. In de administratieve commentaar bij de artikelen 18 en 184 van het WIB 92 heeft de indiener van het amendement geen elementen aangetroffen die hem geruststellen over de status van de uitgiftepremies in die vennootschapsvormen. De minister kan evenwel een latere aanpassing van het administratieve commentaar voor ogen hebben gehad, waarvan de inhoud dan onbepaald zou zijn. Mocht dat de teneur zijn van zijn verklaring, dan komt dat erop neer dat hij het parlement vraagt een kat in een zak te kopen.

9. En ce qui concerne les 2° et 3° de l'article 19 du projet, l'amendement n'y apporte qu'un changement de forme : il propose que les alinéas de l'article 184 ajoutés par ces dispositions fassent l'objet d'un § 2 et d'un § 3 de l'article 184, de manière à faciliter la lecture de cet article.

N° 66 DE M. REYNDERS

Art. 3

Remplacer cet article par la disposition suivante :

«Art. 66. — A l'article 18 du même Code, l'alinéa 1^{er}, 1° et 2°, est remplacé par ce qui suit :

«1° tous avantages attribués par une société, à quelque titre et sous quelque forme que ce soit, aux actions, parts et parts bénéficiaires, quelle que soit la dénomination de celles-ci.

2° les remboursements desdites actions ou parts, sauf s'ils portent sur le capital libéré au sens de l'article 184 et sont opérés conformément aux dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales.».

JUSTIFICATION

1. L'article 3 du projet apporte deux modifications à l'article 18, alinéa 1^{er}, du Code :

- une modification de rédaction du 1°;
- l'insertion d'un 2°*bis* relatif au remboursement de primes d'émission.

2. En ce qui concerne l'article 18, 1°, l'amendement propose une amélioration de forme au texte proposé par le projet : ce texte vise les avantages *«attribués... obtenus...»*. Cette rédaction est évidemment malheureuse.

3. Quant à l'article 18, 2°, le présent amendement suppose admis l'amendement (n° 1) relatif à l'article 19 du projet qui modifie l'article 184 du CIR, et ne peut donc être dissocié de l'examen de cet amendement.

Si cet amendement est admis, il n'y a pas lieu de consacrer deux dispositions distinctes au remboursement du capital libéré à la suite d'une réduction de capital et au remboursement de primes d'émission : il suffit de viser les remboursements des actions ou parts, à l'exclusion des remboursements portant sur le capital libéré au sens de l'article 184 et opérés conformément aux dispositions des lois coordonnées sur les sociétés commerciales. En cas de réduction de capital, dans les sociétés par actions et dans les sprl, une modification des statuts est requise; en revanche, la loi sur les sociétés ne comporte aucune règle particulière pour le remboursement de primes d'émission, qui peut être

9. In de punten 2° en 3° van artikel 19 van het ontwerp wordt door het amendement slechts een vormwijziging aangebracht : met het oog op de leesbaarheid van dat artikel wordt voorgesteld de leden van artikel 184 die bij die bepalingen worden toegevoegd onder te brengen in een § 2 en een § 3.

Nr. 66 VAN DE HEER REYNDERS

Art. 3

Dit artikel vervangen door de volgende bepaling:

«Art. 66. — In het eerste lid van artikel 18 van hetzelfde Wetboek worden de punten 1° en 2° vervangen als volgt :

«1° alle voordelen die, uit welken hoofde en op welke wijze ook, door een vennootschap worden toegekend aan de aandelen en winstbewijzen, ongeacht de benaming daarvan.

2° de terugbetalingen van voormelde aandelen en deelbewijzen, behalve indien ze betrekking hebben op het gestort kapitaal in de zin van artikel 184 en worden verricht overeenkomstig de voorschriften van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen.

VERANTWOORDING

1. Artikel 3 van het ontwerp brengt twee wijzigingen aan in artikel 18, eerste lid, van het Wetboek :

- een vormwijziging wat het 1° betreft;
- de invoeging van een 2°*bis* betreffende de terugbetalingen van uitgiftepremies .

2. Het amendement stelt een vormverbetering voor van de tekst van het door het ontwerp voorgestelde 1° van artikel 18 : die tekst doelt op de voordelen *«toegewezen... verkregen...»*. Die formulering is vanzelfsprekend niet erg geslaagd.

3. Met betrekking tot artikel 18, 2°, veronderstelt dit amendement dat het amendement [nr. 1] op artikel 19 van het ontwerp dat artikel 184 van het WIB wijzigt, aangenomen wordt en bijgevolg niet kan worden losgekoppeld van de bespreking van dat amendement.

Als dat het geval is, bestaat er geen enkele reden om een aparte bepaling te wijden aan de terugbetaling van het gestorte kapitaal naar aanleiding van een kapitaalvermindering en van de terugbetaling van de uitgiftepremies: men kan ermee volstaan te doelen op de terugbetalingen van het gestort kapitaal in de zin van artikel 184 en voor te schrijven dat die terugbetalingen zouden geschieden overeenkomstig de bepalingen van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen. In geval van vermindering van het kapitaal in de vennootschappen op aandelen en de BVBA's is een wijziging van de statuten vereist; daar staat tegenover dat de vennootschapswet geen enkele bijzondere

décidé par l'assemblée générale sans que doivent être suivies les règles prescrites en matière de réduction de capital; lorsqu'il s'agit d'une réduction du fonds social d'une société coopérative, aucune modification des statuts n'est requise du moment que la réduction ne porte pas atteinte au capital minimum.

D. REYNDERS

regel bevat met betrekking tot de terugbetaling van de uitgiftepremies waartoe de algemene vergadering kan beslissen zonder dat zij daarvoor de voorschriften inzake kapitaalvermindering in acht moet nemen; gaat het om een vermindering van het maatschappelijk kapitaal van een coöperatieve vennootschap, dan is geen enkele statuutwijziging vereist mits de vermindering het minimumkapitaal niet aantast.