

Rolnummers 2721 en 2740
Arrest nr. 109/2004 van 23 juni 2004

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 2 tot 5 en 32, § 1, eerste lid, van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken », ingesteld door de b.v.b.a. in vereffening Kris Vanstappen en door K. Vanstappen, en door de b.v.b.a. W. Cools en door W. Cools.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, 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 beroepen en rechtspleging*

Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 16 en 27 juni 2003 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 17 en 30 juni 2003, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 2 tot 5 en 32, § 1, eerste lid, van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002, tweede uitgave), door respectievelijk :

- de b.v.b.a. in vereffening Kris Vanstappen, met zetel te 1981 Hofstade, Weerstandersstraat 18, en K. Vanstappen, wonende op hetzelfde adres;

- de b.v.b.a. W. Cools, met zetel te 2600 Antwerpen, Flor Alpaertstraat 12, en W. Cools, wonende op hetzelfde adres.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 2721 en 2740 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door de n.v. in vereffening Dielman Frozen Seafoods, met zetel te 9971 Kaprijke-Lembeke, Gentweg 37, en E. Dielman, wonende op hetzelfde adres, en door de Ministerraad; memories van antwoord zijn ingediend door de verzoekende partijen in de zaak nr. 2721 en de verzoekende partijen in de zaak nr. 2740; de Ministerraad heeft eveneens een memorie van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 4 mei 2004 :

- zijn verschenen :

- . Mr. B. Coopman, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen;

- . Mr. C. Cauwe, advocaat bij de balie te Gent, voor de n.v. in vereffening Dielman Frozen Seafoods en anderen;

- . B. Druart en G. Dekelver, auditeurs-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;

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

- zijn de voornoemde partijen gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

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

II. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

A.1.1. De Ministerraad betwist het belang van de b.v.b.a. in vereffening Kris Vanstappen en de b.v.b.a. W. Cools, aangezien de liquidatie- en inkoopboni voor de verkrijger en niet voor de uitkerende vennootschap worden belast.

De Ministerraad werpt hetzelfde bezwaar op met betrekking tot het verzoek tot tussenkomst van de n.v. in vereffening Dielman Frozen Seafoods.

A.1.2. Volgens de verzoekende partijen in de zaak nr. 2721 ondervindt de uitkerende vennootschap wel degelijk gevolgen van de bestreden bepalingen, aangezien zij verplicht wordt om voorheffingen af te houden op de toekomstige vereffeningssuitkeringen; de verzoekende partijen in de zaak nr. 2740 voegen hieraan toe dat de waarde van de aandelen van een vennootschap wordt beïnvloed door een potentiële liquidatiebelasting op de bestaande reserves.

Ten gronde

A.2. Het eerste middel tegen de artikelen 2 tot en met 5 en 32, § 1, eerste lid, van de wet van 24 december 2002, is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172 van de Grondwet.

A.3.1. In een eerste onderdeel voeren de verzoekende partijen een schending aan van voormelde bepalingen doordat liquidatieboni - die volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie een meerwaarde op aandelen uitmaken - aan een belasting worden onderworpen, terwijl meerwaarden verwezenlijkt bij een verkoop van aandelen van een vennootschap in bedrijf belastingvrij zijn. Er zijn volgens verzoekers geen andere wettige redenen om een tussentijdse meerwaarde op een andere wijze te behandelen dan een fiscale meerwaarde.

De door de wetgever aangehaalde verantwoording, namelijk dat de ontbinding van een vennootschap kan worden gebruikt om de uitkering van dividenden te ontwijken, moet, volgens de verzoekende partijen, worden verworpen, aangezien een dergelijk misbruik kan worden bestreden middels artikel 344, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (W.I.B. 1992).

A.3.2. Volgens de Ministerraad worden, krachtens de artikelen 186 (verkrijging van eigen aandelen), 187 (gedeeltelijke verdeling) en 209 (gehele verdeling) van het W.I.B. 1992, uitgekeerde liquidatieboni als dividenden aangemerkt. Zij waren tot de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen belastingvrij.

De verschillende belastingheffing voor sommen toegekend aan aandeelhouders of vennoten door, enerzijds, een vennootschap in bedrijf, en, anderzijds, een vennootschap in vereffening kon echter leiden tot de ontbinding van vennootschappen om louter fiscale redenen. De vrijstelling van roerende voorheffing in geval van verkrijging van eigen aandelen door een vennootschap gaf eveneens aanleiding tot ongepaste praktijken die erop waren gericht de reserves belastingvrij aan aandeelhouders uit te keren.

De bestreden bepalingen maken daarom een einde aan de afwezigheid van een belastingheffing, om de coherentie van het fiscale stelsel te versterken.

Zoals in het bestreden artikel 2 uitdrukkelijk wordt bepaald, wordt de belasting echter geheven op uitkeringen die als dividenden worden aangemerkt, en niet op de door de aandeelhouder gerealiseerde meerwaarde.

Volgens de Ministerraad bevinden natuurlijke personen die aandelen in een vennootschap verkopen aan een andere persoon dan de vennootschap en natuurlijke personen die uitkeringen ontvangen in het kader van de verdeling van het maatschappelijk vermogen van de vennootschap zich in dermate verschillende situaties dat die verrichtingen door de wetgever aan een verschillend fiscaal stelsel kunnen worden onderworpen.

A.3.3. Volgens de verzoekende partijen wordt niet geantwoord op het argument dat zowel de rechtsleer als cassatierechtspraak liquidatieboni als meerwaarden beschouwen. Vóór de bestreden bepalingen werden zowel liquidatieboni als meerwaarden vrijgesteld van belastingen. Een loutere wettelijke kwalificatie van liquidatie- en inkoopboni als zijnde dividenden vormt geen objectief verantwoord criterium om liquidatie- en inkoopboni nu anders te behandelen.

A.4.1. In een tweede onderdeel voeren de verzoekende partijen een schending van voormelde bepalingen aan doordat reserves die vóór de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen worden aangelegd, maar erna worden uitgekeerd, aan de belasting op liquidatieboni worden onderworpen, zonder dat ze het bij de wet van 24 december 2004 ingevoerde verlaagde tarief in de vennootschapsbelasting hebben genoten, terwijl reserves die na de inwerkingtreding van de wet van 24 december 2002 worden aangelegd, wel aan de belasting op liquidatieboni worden onderworpen, maar het verlaagde tarief in de vennootschapsbelasting genieten. De « oude » reserves worden voor de aandeelhouder aan een hogere fiscale druk onderworpen dan de « nieuwe » reserves, zonder dat er een verantwoording is voor dat verschil in behandeling. Volgens de verzoekers zou er immers een duidelijke koppeling zijn van de invoering van de liquidatieheffing aan de tariefverlaging.

A.4.2. Volgens de Ministerraad worden reserves belast in de vennootschapsbelasting, terwijl de heffing op de liquidatieboni wordt gedragen door de verkrijger ervan. Er is dus geen sprake van een dubbele belastingheffing voor dezelfde persoon en dezelfde inkomens. Het verschil in behandeling tussen « oude » en « nieuwe » reserves vloeit bovendien niet voort uit de bestreden bepalingen, maar uit de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting.

A.5.1. In een derde onderdeel voeren de verzoekende partijen een schending van voormelde bepalingen aan doordat ondernemers die hun onderneming in een vennootschapsvorm onderbrengen zwaarder worden belast dan ondernemers die als natuurlijke persoon hun activiteit uitoefenen, terwijl aan de basis van de bestreden bepalingen juist het uitgangspunt zou liggen dat beiden op een uniformere wijze moeten worden belast. Zo genieten ondernemers die als natuurlijke personen hun activiteit uitoefenen in geval van stopzetting van hun activiteit bijvoorbeeld verlaagde tarieven op de meerwaarden op materiële vaste activa.

A.5.2. Volgens de Ministerraad is het uitgangspunt van dat onderdeel niet correct aangezien nergens werd gesteld dat de inkomsten verworven door een ondernemer die zijn activiteit niet heeft ondergebracht in een vennootschap en de inkomsten verkregen door een ondernemer die zijn activiteit wel heeft ondergebracht in een vennootschap meer uniform moeten worden belast. De belastingstelsels waaraan vennootschappen en natuurlijke personen zijn onderworpen verschillen dermate dat de belastingplichtigen zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden. Voor zover de beide soorten belastingplichtigen al zouden behoren tot vergelijkbare categorieën, kan men niet ermee volstaan één enkel verschilpunt tussen de twee stelsels aan te voeren om te besluiten tot een ongeoorloofd verschil in behandeling.

A.6.1. In een vierde onderdeel betogen de verzoekende partijen dat voormelde bepalingen zijn geschonden doordat uitkeringen door een beleggingsvennootschap die is onderworpen aan een belastingstelsel dat afwijkt van het gemeen recht, zijn vrijgesteld van de heffing op de liquidatie- of inkoopbonus, zodat een onredelijk verschil in behandeling ontstaat tussen beleggingsvennootschappen en gewone vennootschappen. De door de wetgever aangevoerde fiscaal transparante behandeling van beleggingsvennootschappen verantwoordt dat verschil niet, daar passieve beleggers gunstiger worden belast dan actieve beleggers. Ook de aard van de activiteit van de vennootschappen en het feit dat beleggingsvennootschappen onderworpen zijn aan een beurstaks kan, volgens verzoekende partijen, dat verschil niet verantwoorden.

A.6.2. De Ministerraad verwijst naar de memorie van toelichting (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, pp. 25-26) waar dat onderscheid werd verantwoord op grond van het feit dat de economische functie van beleggingsvennootschappen verschilt van die van gewone vennootschappen: zij spelen een intermediaire rol voor passieve beleggers die een investering wensen te realiseren in vastrentende effecten of aandelen. Bijgevolg zou de coherentie vereisen dat hun inkomsten een fiscale behandeling krijgen die niet in belangrijke mate verschilt van die van de inkomsten van een belegger die niet via een beleggingsvennootschap investeert. De bestreden bepaling bevestigt enkel het vroeger reeds ingevoerde bijzondere belastingstelsel voor beleggingsvennootschappen.

Volgens de Ministerraad zijn de fiscale stelsels van gewone vennootschappen en van beleggingsvennootschappen zodanig verschillend dat het niet voldoende is te wijzen op een verschillende behandeling op één enkel punt om te besluiten dat er een ongeoorloofd verschil in behandeling bestaat.

A.6.3. De verzoekende partijen antwoorden hierop dat het onderscheid tussen gewone vennootschappen en beleggingsvennootschappen niet wordt verantwoord door het specifieke stelsel van deze laatste, dat wordt gekenmerkt door een fiscaal neutrale doorstroming, dit wil zeggen dat de belegger in een beleggingsvennootschap niet méér belastingen betaalt dan wanneer hij rechtstreeks zou beleggen, aangezien een belegging in een beleggingsvennootschap fiscaal gunstiger wordt behandeld.

A.7.1. In een vijfde onderdeel voeren de verzoekende partijen aan dat voormelde bepalingen zijn geschonden doordat de heffing op liquidatie- of inkoopboni van toepassing is op door buitenlandse vennootschappen aan Belgische rijksinwoners uitbetaalde sommen, zonder dat buitenlandse vennootschappen, in tegenstelling tot Belgische vennootschappen, een roerende voorheffing inhouden. Zodoende ontstaat een verschil in behandeling tussen aandeelhouders in een Belgische vennootschap en aandeelhouders in een buitenlandse vennootschap. Laatstgenoemden zijn wel verplicht liquidatie- of inkoopboni in hun aangifte in de personenbelasting op te nemen, maar dat zou, volgens verzoekende partijen oncontroleerbaar zijn.

A.7.2. Volgens de Ministerraad verantwoordt de beperking van de territoriale bevoegdheid van de Belgische wetgever het feit dat buitenlandse vennootschappen geen roerende voorheffing dienen in te houden en door te storten. Dat neemt echter niet weg dat de belastingplichtige die dergelijke inkomsten uit het buitenland verkrijgt, verplicht is ze in zijn aangifte in de personenbelasting op te nemen. Bijgevolg worden alle roerende inkomsten die rijksinwoners genieten aan de belasting onderworpen. Dat eraan kan worden getwijfeld of alle belastingplichtigen die verplichting wel zullen nakomen is een louter feitelijke overweging die, volgens de Ministerraad, geen juridische gevolgen heeft.

A.7.3. Volgens de verzoekende partijen is de wetgever wel degelijk territoriaal bevoegd. Volgens de gangbare principes van het internationaal fiscaal recht zou een belasting in een bepaald land kunnen worden gevestigd zodra daartoe een - territoriaal of persoonlijk - aanknopingspunt voorhanden is. De verzoekende partijen verwijzen naar bepaalde interesten en dividenden van buitenlandse bron die reeds aan voorheffing zijn onderworpen en naar de bedrijfsvoorheffing die buitenlandse vennootschappen dienen in te houden op bezoldigingen aan Belgische rijksinwoners.

A.8.1. In de zaak nr. 2721 is een tweede middel tegen de artikelen 2 tot en met 5 en 32, § 1, eerste lid, van de wet van 24 december 2002 afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en van het rechtszekerheidsbeginsel.

A.8.2. In een eerste onderdeel betogen de verzoekende partijen dat de inhoud van de belastingwetgeving voorzienbaar en toegankelijk moet zijn, zodat de rechtzoekende in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht. De verzoekende partijen wijzen op het onderscheid tussen de wetgeving inzake inkomstenbelasting, waar slechts sprake is van retroactiviteit wanneer een wet in het *Belgisch Staatsblad* verschijnt nadat het belastbaar tijdperk is verstreken, en die inzake roerende voorheffing, waarvoor de tarieven van kracht zijn op het ogenblik van de toekenning of de betaalbaarstelling van het roerend inkomen. Wanneer een wet, zoals in het voorliggende geval, ingrijpt in de tarieven van voorheffingen die reeds zijn uitbetaald, is er sprake van een niet verantwoorde retroactiviteit.

A.8.3. In een tweede onderdeel betogen de verzoekende partijen dat voormelde bepalingen zijn geschonden doordat de heffing op liquidatie- en inkoopboni in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel met terugwerkende kracht wordt ingevoerd op ondernemingen die werden ontbonden vóór de inwerkingtreding van de wet, maar waarvan de ontbinding nog niet was afgesloten. Volgens verzoekende partijen is het door de wet gehanteerde criterium van de afsluiting van de ontbinding niet pertinent ten aanzien van het doel - het tegengaan van het misbruik dat erin bestaat een vennootschap te ontbinden om fiscale redenen - aangezien dat misbruik zich voordoet op het ogenblik van de ontbinding.

A.8.4. Volgens de Ministerraad kan een fiscale regel slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op toestanden waarvan de voorwaarden voor belastingheffing definitief waren vastgelegd op het ogenblik dat hij in werking is getreden. Aangezien artikel 32, § 1, eerste lid, van de wet van 24 december 2002 de inwerkingtreding van de nieuwe heffing vastlegt op 1 januari 2002 voor zover de vereffening van de vennootschap niet is afgesloten voor 25 maart 2002, en het dus liquidatie- en inkoopboni uitgekeerd vanaf 1 januari 2002 belast, regelt het een fiscale situatie waarvan de voorwaarden voor belastingheffing niet kunnen worden beschouwd als zijnde definitief vastgelegd.

Ook voor de roerende voorheffing is er volgens de Ministerraad geen sprake van retroactieve werking. De roerende voorheffing die op de liquidatie- en inkoopboni wordt ingehouden, zou op zich geen belastingheffing

zijn. De techniek van de voorheffing is enkel een wijze waarop de belasting wordt geïnd. De belasting zelf blijft gebonden aan het belastbaar tijdperk dat normaal eindigt op 31 december van elk jaar.

A.8.5. Zelf indien het om een retroactieve maatregel zou gaan, dan is die volgens de Ministerraad niet discriminerend. De wetgever vermogt immers een stelsel van fiscale vrijstellingen te vervangen door een ander stelsel en bepalen voor welke periode en in welke omstandigheden een stelsel van toepassing is en vanaf wanneer en in welke gevallen het wordt opgeheven of vervangen. In voorkomend geval vermogt hij, bijkomend, maatregelen te nemen om de handelwijze te verijdelen waarmee de belastingplichtigen het voordeel van een vrijstelling zouden verkrijgen voor een periode die de wetgever niet heeft bedoeld.

Om te garanderen dat de nieuwe wetsbepalingen zo snel mogelijk worden toegepast, kon niet worden uitgegaan van de datum van ontbinding, aangezien een vennootschap na haar ontbinding geacht wordt voort te bestaan voor haar vereffening, wat meerdere jaren kan duren. Daarom werd de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen verbonden aan de uitkering van de liquidatiebonus.

Verwijzend naar een persconferentie gehouden op 9 oktober 2001, een persbriefing op 25 maart 2002 en een bericht in het *Belgisch Staatsblad* van 23 april 2002, voert de Ministerraad aan dat de belastingplichtigen tijdig op de hoogte waren van de nieuwe regeling.

De uitbetaling van de liquidatieboni en de beslissing om de vereffening af te sluiten zijn afhankelijk van de stand van de vereffeningsovereenkomsten. Een eventuele discriminatie zou haar oorsprong dan ook niet vinden in de bestreden bepalingen. Aangezien op elk ogenblik vennootschappen in vereffening bestaan die nog geen vereffeningsovereenkomst kunnen uitbetalen of waarvan de vereffening niet kan worden afgesloten vóór de inwerkingtreding van de nieuwe bepaling, zou een wetswijziging nooit in werking kunnen treden zonder discriminerend te zijn.

A.9.1. Volgens de tussenkomenende partijen schendt artikel 32, § 1, eerste lid, van de wet van 24 december 2002 de artikelen 10, 11, 170 en 171 van de Grondwet en het rechtszekerheidsbeginsel doordat het handelingen die vóór de inwerkingtreding van de nieuwe wet waren voltrokken, retroactief belast.

De tussenkomenende partijen betogen dat de wet van 24 december 2002, bij gebrek aan afwijkende bepalingen, in werking is getreden tien dagen na de publicatie in het *Belgisch Staatsblad*, namelijk op 10 januari 2003, dit wil zeggen op een moment dat het aanslagjaar 2002 al was afgesloten. De rechtszekerheid vereist dat de in het aanslagjaar 2002 toegekende of betaalbaar gestelde inkomsten niet door een wet die pas in werking treedt in 2003 kunnen worden getroffen.

A.9.2. Volgens de Ministerraad beweren de tussenkomenende partijen ten onrechte dat de bestreden bepalingen eerst in werking zouden treden de tiende dag na de publicatie van de wet van 24 december 2002 in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002. De wetgever heeft in artikel 32, § 1, van de wet van 24 december 2002 immers gebruik gemaakt van de mogelijkheid om de bestreden bepalingen op een ander ogenblik in werking te laten treden dan de tiende dag na de publicatie ervan. De bestreden bepalingen zijn derhalve niet in 2003 in werking getreden maar wel op 1 januari 2002, en voor zover, wanneer het gaat om verrichtingen als bedoeld in artikel 209 W.I.B. 1992, de vereffening niet is afgesloten vóór 25 maart 2002.

- B -

Ten aanzien van het onderwerp van het beroep

B.1. De wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken » heeft een inkomstenbelasting en een roerende voorheffing van 10 pct.

ingevoerd op de uitkeringen bij de -gehele of gedeeltelijke- vereffening van een vennootschap en bij de verkrijging van eigen aandelen.

De artikelen 2 tot en met 5 van de wet wijzigen respectievelijk artikel 18, eerste lid, artikel 21, 2°, artikel 22, § 1, tweede lid, en artikel 171, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna W.I.B. 1992). Door die wijziging worden de uitkeringen die als dividend worden beschouwd bij de verkrijging van eigen aandelen (artikel 186 van het W.I.B. 1992), bij de gedeeltelijke verdeling ingevolge overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot (artikel 187 van het W.I.B. 1992) of bij de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap (artikel 209 van het W.I.B. 1992) voor de verkrijger onderworpen aan een belasting van 10 pct. De uitkerende vennootschap houdt een roerende voorheffing in ten belope van dat percentage op de als dividenden aangemerkte uitkeringen.

De voormelde belasting en roerende voorheffing zijn krachtens artikel 32, § 1, eerste lid, van de wet van 24 december 2002 van toepassing op de inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld, of als dusdanig zijn aan te merken, vanaf 1 januari 2002 en voor zover, wanneer het gaat om een gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen, de vereffening niet is afgesloten vóór 25 maart 2002. De roerende voorheffing op de inkomsten die vóór de datum van bekendmaking van de wet van 24 december 2002 in het *Belgisch Staatsblad*, dit is 31 december 2002, zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld, of als zodanig zijn aan te merken, is krachtens artikel 33 van die wet uiterlijk betaalbaar binnen 15 dagen na die bekendmaking en de aangifte van de inkomsten die erop betrekking hebben moet uiterlijk op dezelfde dag worden ingediend.

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

B.2.1. De Ministerraad voert aan dat het beroep tot vernietiging niet ontvankelijk is bij gebrek aan belang van respectievelijk de b.v.b.a. in vereffening Kris Vanstappen en de b.v.b.a. W. Cools omdat de vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen voor de verkrijger en niet voor de uitkerende vennootschap worden belast.

Om dezelfde reden acht de Ministerraad ook het verzoek tot tussenkomst van de n.v. in vereffening Dielman Frozen Seafoods niet ontvankelijk.

B.2.2. Het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 2721 en het verzoek tot tussenkomst zijn ingesteld door onder meer een vennootschap in vereffening. Het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 2740 is ingesteld door onder meer een vennootschap in bedrijf.

Volgens artikel 261, 1°, van het W.I.B. 1992 is de roerende voorheffing verschuldigd door onder meer rechtspersonen die inkomsten uit roerende goederen en kapitalen verschuldigd zijn. De verzoekende vennootschappen doen derhalve blijken van een belang.

B.2.3. De exceptie van niet-ontvankelijkheid wordt verworpen.

Ten gronde

Ten aanzien van het eerste middel

B.3. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10 en 11, al dan niet in samenhang gelezen met artikel 172, van de Grondwet.

Wat het eerste onderdeel betreft

B.4.1. In een eerste onderdeel voeren de verzoekende partijen een schending aan van voormelde bepalingen, doordat vereffeningsuitkeringen aan een belasting worden onderworpen, terwijl meerwaarden verwezenlijkt bij een verkoop van aandelen van een vennootschap in bedrijf belastingvrij zijn, en vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen door het Hof van Cassatie als meerwaarden op aandelen worden beschouwd.

B.4.2. Sinds de wet van 22 december 1989 « houdende fiscale bepalingen » worden vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen in de vennootschapsbelasting « als een uitgekeerd dividend aangemerkt » (artikelen 186, 187 en 209 van het W.I.B. 1992). Die wetwijziging beoogde « de aan de aandeelhouders en vennoten uitgekeerde sommen zoals alle andere

uitgekeerde winsten [te belasten] met afhouding van roerende voorheffing » (*Parl. St.*, Senaat, 1989-1990, nr. 806/1, p. 63).

Omdat, ondanks het doel van de wetgever, onduidelijkheid bestond omtrent de vraag of op die uitkeringen al dan niet roerende voorheffing verschuldigd was, heeft de wet van 23 oktober 1991 « tot omzetting in het Belgische recht van de Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen » die als roerend inkomen aangemerkte vereffeningsuitkeringen (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 1784/3, p. 5) vrijgesteld van roerende voorheffing. Vervolgens heeft de wet van 22 december 1998 « houdende fiscale en andere bepalingen » artikel 21, 2°, van het W.I.B. 1992 aangepast, zodat vereffeningsuitkeringen worden uitgesloten als inkomsten van roerende goederen en kapitalen.

De wet van 24 december 2002 maakt een einde aan die vrijstelling van belasting en onderwerpt wat het W.I.B. 1992 reeds als een uitgekeerd dividend aanmerkt, aan de personenbelasting en aan de roerende voorheffing. De artikelen 2 en 3 van die wet lichten « inkomsten van aandelen [...] betaald of toegekend bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen of bij verkrijging van eigen aandelen » uit de in artikel 21 van het W.I.B. 1992 neergelegde lijst van in de personenbelasting « niet als inkomsten van roerende goederen en kapitalen belastbare inkomsten » en kwalificeren ze als dividenden. Artikel 15 van de wet van 24 december 2002 wijzigt de bepaling in artikel 264, eerste lid, 2°, van het W.I.B. 1992 volgens welke de roerende voorheffing niet verschuldigd was op uitkeringen die als dividend worden beschouwd bij de verkrijging van eigen aandelen (artikel 186 van het W.I.B. 1992), bij de gedeeltelijke verdeling ingevolge overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot (artikel 187 van het W.I.B. 1992) of bij de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap (artikel 209 van het W.I.B. 1992).

B.4.3. Het komt de wetgever toe te oordelen of een stelsel van fiscale vrijstellingen dat hij heeft ingevoerd al dan niet moet worden gehandhaafd of vervangen. Het feit dat vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen in het verleden als meerwaarden werden beschouwd, verhindert niet dat de wetgever ze later expliciet aanmerkt als dividenden en ze belastbaar stelt als roerende inkomsten, mede gelet op het feit dat bij de vereffening van een

vennootschap en bij de verkrijging van eigen aandelen, naast kapitaal, ook gereserveerde winsten worden uitgekeerd. De wetgever vermag immers de categorie « dividenden » uit te breiden, die aldus ruimer wordt dan de algemene omschrijving van de roerende inkomsten in artikel 17 van het W.I.B. 1992.

B.4.4. Nu hierdoor een verschil in behandeling ontstaat tussen de door de verzoekende partijen aangehaalde categorieën, namelijk vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen en meerwaarden, dient het Hof te oordelen of dat verschil objectief en in redelijkheid kan worden verantwoord ten aanzien van de nagestreefde doelstelling.

B.4.5. Door de belasting en de roerende voorheffing op vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen in te voeren, beogen de bestreden bepalingen « de coherentie van het fiscaal stelsel dat van toepassing is op de verrichtingen van vereffening of van verkrijging van eigen aandelen te versterken » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 24). Hiertoe wenste de wetgever een einde te maken, enerzijds, aan « een verschillende belastingheffing voor de sommen die zijn toegekend aan de aandeelhouders of vennoten door, aan de ene kant, een vennootschap in bedrijf, en, aan de andere kant, door een vennootschap in vereffening », omdat « deze situatie kan leiden tot ontbinding van vennootschappen die uitsluitend op fiscale gronden is gesteund » en, anderzijds, aan « ongepaste praktijken die erop gericht zijn de reserves (met belastingvrijstelling) aan de aandeelhouders uit te keren, zulks door middel van verrichtingen van verkrijging van aandelen » (*ibid.*), praktijken waartoe het fiscale stelsel inzake verrichtingen van verkrijging van eigen aandelen door een vennootschap met vrijstelling van roerende voorheffing aanleiding heeft gegeven.

B.4.6. De bestreden bepalingen voeren een belasting en een roerende voorheffing in die ertoe strekken een einde te maken aan de fiscale gunstregeling die vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen, in tegenstelling tot dividenden, genoten. De wetgever beoogde hiermee te vermijden dat gereserveerde winsten van ondernemingen nog langer belastingvrij zouden worden uitgekeerd.

De belasting en de roerende voorheffing zijn verschuldigd op « uitkeringen die worden aangemerkt als dividenden in de artikelen 186, 187 en 209 in geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van een binnenlandse of buitenlandse vennootschap of van verkrijging van eigen aandelen door een dergelijke

vennootschap » (artikel 18, eerste lid, 2^oter, en artikel 269, eerste lid, 2^obis, van het W.I.B. 1992). In geval van verkrijging van eigen aandelen wordt, volgens artikel 186 van het W.I.B. 1992, als uitgekeerd dividend aangemerkt « het positieve verschil tussen de verkrijgingsprijs of, bij ontstentenis daarvan, de waarde van die aandelen, en het gedeelte van het gerevaloriseerde gestorte kapitaal dat de verkregen aandelen vertegenwoordigen ». In geval van een gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen wordt, volgens de artikelen 187 en 209 van het W.I.B. 1992, als 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 ».

Door de uitkeringen die worden aangemerkt als dividenden in de artikelen 186, 187 en 209 van het W.I.B. 1992 in geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van een binnenlandse of buitenlandse vennootschap, of van verkrijging van eigen aandelen door een dergelijke vennootschap, in de belastbare inkomsten op te nemen, heeft de wetgever een maatregel genomen die relevant is ten aanzien van de in B.4.5 vermelde doelstelling en die objectief en redelijk is verantwoord.

B.4.7. De verzoekende partijen voeren aan dat misbruik bij de gehele of gedeeltelijke vereffening van een vennootschap of bij de inkoop van eigen aandelen kan worden bestreden middels artikel 344, § 1, van het W.I.B. 1992, dat bepaalt :

« Aan de administratie der directe belastingen kan niet worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt. »

B.4.8. Uit de in B.4.5 aangehaalde motieven blijkt evenwel dat de wetgever niet alleen misbruiken wenste te bestrijden, maar de coherentie van het fiscaal stelsel dat van toepassing is op de verrichtingen van vereffening of van verkrijging van eigen aandelen in zijn geheel beoogde te versterken en dat hij in algemene termen een einde wenste te maken aan een verschillende belastingheffing voor de sommen die zijn toegekend aan de aandeelhouders of vennoten door, aan de ene kant, een vennootschap in bedrijf en, aan de andere kant, een vennootschap in vereffening.

B.4.9. Uit het feit dat de wetgever, in zijn bezorgdheid om de draagwijdte van tamelijk voordelige fiscale bepalingen te beperken, heeft aangegeven dat sommige daarvan aanleiding gaven tot misbruiken, volgt niet dat het uitsluitende doel van de maatregel erin bestond die misbruiken te bestrijden. Het in beschouwing nemen ervan heeft ongetwijfeld de keuze van de te beperken fiscale voordelen mede bepaald; daaruit volgt evenwel niet dat de evenredigheid van de bekritiseerde beperkingen met die mogelijke misbruiken moet worden nagegaan bij de toetsing ervan aan de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

B.4.10. Het eerste onderdeel van het eerste middel kan niet worden aangenomen.

Wat het tweede onderdeel betreft

B.5.1. In een tweede onderdeel voeren de verzoekende partijen de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat de belasting op vereffening- en verkrijgingsuitkeringen wordt toegepast bij de uitkering van reserves die vóór de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen zijn aangelegd, maar erna worden uitgekeerd, zonder dat die reserves het bij de wet van 24 december 2002 ingevoerde verlaagde tarief in de vennootschapsbelasting hebben genoten, terwijl reserves die na de inwerkingtreding van de wet van 24 december 2002 zijn aangelegd, bij de uitkering ervan weliswaar aan de belasting op vereffening- en verkrijgingsuitkeringen zijn onderworpen, maar eveneens het verlaagde tarief in de vennootschapsbelasting genieten. Volgens de verzoekers zou er nochtans een duidelijke koppeling zijn tussen de invoering van de liquidatieheffing en de verlaging van het tarief in de vennootschapsbelasting.

B.5.2. Hoewel de invoering van de bestreden heffing mede ertoe bijdraagt de budgettaire doelstelling van de wetgever te realiseren, namelijk de hervorming van de vennootschapsbelasting in een budgettair neutraal kader te laten plaatsvinden, is ze niet onlosmakelijk verbonden met de verlaging van het tarief in de vennootschapsbelasting. Uit de beschrijving van de evolutie van de wetgeving in B.4.2 blijkt overigens dat de wetgever, los van enige verlaging van de tarieven van de vennootschapsbelasting, vereffening- en verkrijgingsuitkeringen aan een roerende voorheffing heeft willen onderwerpen.

B.5.3. Wanneer de wetgever een maatregel neemt om te vermijden dat gereserveerde winsten van ondernemingen, in tegenstelling tot dividenden, belastingvrij zouden worden uitgekeerd, kan hij die maatregel onmiddellijk toepasbaar maken op alle als vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen uitbetaalde reserves, voor zover hij daarbij niet van de algemene regels betreffende de vaststelling van het aanslagjaar afwijkt.

Wanneer de wetgever een einde maakt aan een vrijstelling van belasting, vermag hij immers te oordelen dat die beleidswijziging met onmiddellijke ingang moet worden doorgevoerd en is hij in beginsel niet verplicht in een overgangsregeling te voorzien.

Wanneer de nieuwe regeling slechts van toepassing zou zijn geweest op reserves die werden aangelegd na de inwerkingtreding ervan, zou dat gevolg hebben gehad dat de belastingvrije uitkeringen van reserves nog zouden blijven voortduren, zodat de doelstelling van de bestreden bepalingen, namelijk te vermijden dat reserves belastingvrij worden uitgekeerd, verschillende jaren vertraging zou oplopen.

B.5.4. Het tweede onderdeel van het eerste middel kan niet worden aangenomen.

Wat het derde onderdeel betreft

B.6.1. In een derde onderdeel voeren de verzoekende partijen een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat ondernemers die hun onderneming in een vennootschapsvorm onderbrengen bij de stopzetting van hun activiteit zwaarder worden belast dan ondernemers die als natuurlijke persoon hun activiteit uitoefenen.

B.6.2. Het onderscheid berust op een objectief criterium, namelijk het feit of een ondernemer die zijn activiteit stopzet een natuurlijke persoon is dan wel een rechtspersoon.

Dat criterium van onderscheid is pertinent ten opzichte van het doel van de maatregel, namelijk te vermijden dat gereserveerde winsten van vennootschappen nog langer belastingvrij worden uitgekeerd.

B.6.3. Bij het opbouwen van gereserveerde winsten genieten vennootschappen een belastingstelsel dat verschilt van dat van natuurlijke personen. De wetgever vermag dan ook redelijkerwijs te oordelen dat bij het uitkeren van die reserves een tarief wordt toegepast dat verschilt van hetgeen dat van toepassing is op een natuurlijke persoon die zijn activiteit stopzet.

De stopzetting van een activiteit door een natuurlijke persoon, enerzijds, en de verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap in vereffening, anderzijds, zijn verrichtingen die voldoende verschillend zijn, zodat de wetgever, zonder de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te schenden, ze aan verschillende belastingtarieven kan onderwerpen.

B.6.4. Het derde onderdeel van het eerste middel kan niet worden aangenomen.

Wat het vierde onderdeel betreft

B.7.1. In een vierde onderdeel betogen de verzoekende partijen dat voormelde grondwetsbepalingen zijn geschonden doordat een onredelijk verschil in behandeling ontstaat tussen beleggingsvennootschappen en gewone vennootschappen. Uitkeringen door een beleggingsvennootschap die is onderworpen aan een belastingstelsel dat afwijkt van het gemeen recht, zijn immers uitgesloten van de heffing op de vereffening- of verkrijgingsuitkeringen.

B.7.2. Het komt de wetgever die bevoegd is om een belasting te heffen toe te bepalen welke belastingplichtigen vrijstellingen moeten genieten of welke inkomsten moeten worden uitgesloten. Het komt het Hof niet toe te oordelen of een door de wet voorgeschreven maatregel opportuun of wenselijk is.

Als de wetgever echter twee voldoende vergelijkbare categorieën van uitkeringen - te dezen, enerzijds, uitkeringen van beleggingsvennootschappen die in het land van hun fiscale woonplaats een belastingregeling genieten die afwijkt van het gemeen recht en, anderzijds, uitkeringen van alle andere vennootschappen - verschillend behandelt door de eerstgenoemde categorie uit te sluiten van de liquidatieheffing en de tweede categorie aan de heffing te

onderwerpen, dient het Hof bij de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te oordelen of voor dat onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat.

B.7.3. De bestreden bepaling heeft betrekking op zogenaamde « kapitalisatie-beveks », die het gemeenschappelijk beleggen van kapitaal tot doel hebben (artikel 2 van het W.I.B. 1992) en die de inkomsten van die beleggingen niet als dividenden uitbetalen aan de aandeelhouders, maar ze kapitaliseren en ze uitkeren naar aanleiding van de inkoop van eigen aandelen.

B.7.4. De uitsluiting van die uitkeringen van de heffing werd als volgt verantwoord :

« De vervanging van artikel 21, 2°, WIB 92, door een bepaling die beoogt de beleggingsvennootschappen uit te sluiten van de RV op liquidatieboni of boni bij verkrijging van eigen aandelen is gegrond op de vaststelling dat hun economische functie verschilt van die van gewone vennootschappen. Zij spelen een intermediaire rol voor passieve beleggers die een investering wensen te realiseren in een welbepaald actief (vastrentende effecten of aandelen), en waarbij zij aan deze passieve belegger het voordeel bieden van een professioneel en gediversifieerd beheer van zijn inleg. Vermits hun functie zich in economische zin daartoe beperkt, vereist de coherentie van ons recht dat hun inkomsten een fiscale behandeling zouden krijgen die niet in belangrijke mate verschilt van de fiscale behandeling van de inkomsten die de belegger zou hebben gerealiseerd met eenzelfde investering maar zonder de tussenschakeling van de beleggingsvennootschap. Dit is de reden waarom zij als vennootschap reeds een belastingregeling genieten die afwijkt van het gemeen recht; het is ook de reden waarom het nieuwe regime van de RV op liquidatieboni of boni bij verkrijging van eigen aandelen op hen niet van toepassing kan zijn.

De techniek van de verkrijging van eigen aandelen aan inventariswaarde die eigen is aan de werking van een bevek en waar de Raad van State naar verwijst, worden algemeen beschouwd als een omvorming van inkomsten of meerwaarden op aandelen naar inkomsten uit de verkrijging van eigen aandelen. Een fiscale bestraffing van deze omvorming zou een belangrijk fiscaal verschil invoeren in vergelijking met een rechtstreekse belegging in dezelfde activa en aldus zou de passieve belegger een middel ontnomen worden dat hem toestaat als passief investeerder een rendement na te streven op activa dat aangepast is aan zijn risicoprofiel. Overigens is de aldus nagestreefde fiscale transparantie niet volledig. De Raad van State verwijst zelf naar de wet van 22 juli 1993 *houdende fiscale en financiële bepalingen* die een verschil invoert op het vlak van de geheven beurstaksen. De regering heeft, door een uitzondering voor de beleggingsvennootschappen in te voeren, ervoor geopteerd de bestaande fiscale behandeling van deze vennootschappen ongewijzigd te laten omdat zij van mening is dat het verschil op het vlak van de beurstaksen resulteert in een voldoende bijdrage aan de inkomsten van de Staat. » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, pp. 25-26)

B.7.5. De wetgever beoogt aldus een economische transparantie te bewerkstelligen waarbij voor de aandeelhouders de belegging in aandelen van een beleggingsvennootschap

neutraal moet zijn in vergelijking met een rechtstreekse belegging in de onderliggende financiële instrumenten, door te verhinderen dat meerwaarden die worden gerealiseerd via de techniek van verkrijging van eigen aandelen aan inventariswaarde - techniek die eigen is aan de in de bestreden bepaling beoogde beleggingsvennootschappen - worden belast, in tegenstelling tot meerwaarden die, wanneer ze op aandelen worden gerealiseerd door een particulier binnen het kader van het normaal beheer van zijn privé-vermogen, onbelast blijven.

De uitsluiting van de uitkeringen van beleggingsvennootschappen is ook een voortzetting van artikel 19 van het W.I.B. 1964, zoals gewijzigd bij artikel 142 van de wet van 4 december 1990. Volgens die bepaling omvatten de inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen niet de inkomsten uit aandelen of delen betaald of toegekend in geval van verdeling van maatschappelijk vermogen of verkrijging van eigen aandelen door de beleggingsvennootschappen als bedoeld in de artikelen 114 en 118 van de wet van 4 december 1990 « op de financiële transacties en de financiële markten ». Die bepaling maakte deel uit van een bijzondere belastingregeling voor beleggingsvennootschappen waarmee de wet van 4 december 1990 hun concurrentievermogen ten opzichte van buitenlandse vennootschappen veilig wou stellen (*Parl. St.*, Kamer, 1989-1990, nr. 1156/1, pp. 53 en 93).

B.7.6. Het is eigen aan kapitalisatie-beveks dat zij wettelijk verplicht zijn om op verzoek van hun aandeelhouders eigen aandelen in te kopen tegen inventariswaarde (artikelen 110, 4°, en 124 van de voormelde wet van 4 december 1990), in tegenstelling tot andere vennootschappen, die aan strikte voorwaarden en beperkingen zijn onderworpen wat betreft de verkrijging van eigen aandelen.

In tegenstelling tot hetgeen geldt voor andere vennootschappen, die dienen te beslissen winst uit te keren of te reserveren, kunnen de netto-opbrengsten van een kapitalisatie-bevek, zijnde alle inkomsten en elke aangroei van het vermogen (*Parl. St.*, Kamer, 1989-1990, nr. 1156/1, p. 56), niet worden uitgekeerd en moeten ze worden gekapitaliseerd op de volgens het beheersreglement of de statuten bepaalde wijze.

B.7.7. Bovendien wordt uit artikel 143, § 1, van de wet van 4 december 1990 « op de financiële transacties en de financiële markten » afgeleid dat de artikelen 186, 187 en 209 van

het W.I.B. 1992, in de huidige stand van de wetgeving, niet van toepassing zijn op de dividenden verleend of toegekend door beleggingsvennootschappen naar aanleiding van de verkrijging van eigen aandelen of de gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen, gelet op het feit dat voormeld artikel 143 afwijkt van artikel 185 van het W.I.B. 1992 (*Bull. Vr. en Antw.*, Kamer, 2002-2003, 21 januari 2002, pp. 17981-17982).

In zoverre de bestreden bepalingen vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen aan de personenbelasting en aan de roerende voorheffing onderwerpen die de artikelen 186, 187 en 209 van het W.I.B. 1992, sinds de wet van 22 december 1989, als een uitgekeerd dividend aanmerken, vermag de wetgever, zonder het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie te schenden, uitkeringen waarop die bepalingen niet van toepassing zijn, van de categorie van roerende inkomsten uit te sluiten.

B.7.8. Het vierde onderdeel van het eerste middel kan niet worden aangenomen.

Wat het vijfde onderdeel betreft

B.8.1. In een vijfde onderdeel voeren de verzoekende partijen de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat buitenlandse vennootschappen, in tegenstelling tot Belgische vennootschappen, geen roerende voorheffing inhouden wanneer ze vereffenings- of verkrijgingsuitkeringen uitbetalen aan personen die in België belasting verschuldigd zijn. De belasting van 10 pct. is nochtans van toepassing en de verkrijgers zijn verplicht de in het buitenland verkregen vereffenings- of verkrijgingsuitkeringen in hun aangifte op te nemen. Aldus zou een verschil in behandeling ontstaan tussen aandeelhouders in een Belgische vennootschap en aandeelhouders in een buitenlandse vennootschap.

B.8.2. De roerende voorheffing is verschuldigd en moet op de belastbare inkomsten worden ingehouden door Belgische vennootschappen of door de in België gevestigde tussenpersonen die op enige wijze zijn betrokken bij de uitbetaling van inkomsten van roerende goederen en kapitalen van buitenlandse oorsprong (artikel 261 van het W.I.B. 1992).

B.8.3. Gelet op de territoriale bevoegdheid van de Belgische wetgever kan bij rechtstreekse inning van vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen in het buitenland er echter geen sprake zijn van Belgische roerende voorheffing.

Vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen van buitenlandse oorsprong zijn evenwel opgenomen in het belastbare inkomen (artikel 18, eerste lid, 2^oter, van het W.I.B. 1992). Wanneer geen wettelijke vrijstelling voorhanden is, heeft, bij gebrek aan inhouding van roerende voorheffing, de verkrijger van de vereffenings- of verkrijgingsuitkeringen dan ook een aangifteplicht (artikel 313 van het W.I.B. 1992). Het inkomen als vereffeningsuitkering zal dan worden belast aan een afzonderlijk tarief van 10 pct. (artikel 171, 2^o, f, van het W.I.B. 1992).

Nu de inkomsten uit vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen die door buitenlandse vennootschappen waarop in België geen roerende voorheffing wordt ingehouden, moeten worden aangegeven en afzonderlijk worden belast tegen hetzelfde tarief als de roerende voorheffing, is het verschil in behandeling redelijk verantwoord.

B.8.4. Het vijfde onderdeel van het eerste middel kan niet worden aangenomen.

Ten aanzien van het tweede middel

Wat het eerste onderdeel betreft

B.9. In een eerste onderdeel voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 2721 aan dat zij ten opzichte van andere belastingplichtigen worden gediscrimineerd, doordat zij aan een belasting met terugwerkende kracht worden onderworpen.

B.10. Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

Hierbij dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de bepalingen inzake de inkomstenbelasting (de artikelen 2 tot 5 van de wet van 24 december 2002) en de bepalingen inzake de roerende voorheffing (de artikelen 15 tot 17 van dezelfde wet).

B.11. Inzake de inkomstenbelasting ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van afsluiting van de periode waarin de inkomsten die de belastingbasis uitmaken, verworven zijn. Uit artikel 360 van het W.I.B. 1992 volgt dat er, uit het oogpunt van de fiscale wet, geen onherroepelijk vastgelegde toestand bestaat vóór de afsluiting van het belastbaar tijdperk. Voor de aandeelhouders of vennoten ontstaat de fiscale schuld in de globale inkomstenbelasting op de laatste dag van het belastbaar tijdperk, om 24 uur. Een wet die vóór dat tijdstip nieuwe belastbare feiten of grondslagen invoert, heeft geen terugwerkende kracht.

B.12. Inzake de roerende voorheffing op vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling van de uitkeringen waarop de roerende voorheffing is verschuldigd.

B.13. De wet van 24 december 2002, die de roerende voorheffing op vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen heeft ingevoerd, is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002. Krachtens artikel 32, § 1, eerste lid, van dezelfde wet zijn de inkomstenbelasting en de roerende voorheffing van 10 pct. verschuldigd op de inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld, of als dusdanig zijn aan te merken, vanaf 1 januari 2002 en voor zover, wanneer het gaat om verrichtingen als bedoeld in artikel 209 van het W.I.B. 1992, de vereffening niet is afgesloten vóór 25 maart 2002.

Inzake de bepalingen omtrent de inkomstenbelasting

B.14.1. De tussenkomenende partij voert aan dat er sprake is van terugwerkende kracht ten aanzien van de bepalingen inzake de inkomstenbelasting omdat de wet van 24 december 2002, bij gebrek aan afwijkende bepalingen, in werking zou zijn getreden tien dagen na de bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad*, namelijk op 10 januari 2003, dit wil zeggen op een ogenblik dat het aanslagjaar 2002 al was afgesloten.

Artikel 32, § 1, van de wet van 24 december 2002 voorziet evenwel uitdrukkelijk erin dat de bestreden bepalingen van toepassing zijn vanaf 1 januari 2002, en voor zover, wanneer het gaat om verrichtingen als bedoeld in artikel 209 van het W.I.B. 1992, de vereffening niet is afgesloten vóór 25 maart 2002. Aldus bepaalt de wetgever, met toepassing van artikel 4 van de wet van 31 mei 1961 « betreffende het gebruik der talen in wetgevingszaken, het opmaken, bekendmaken en inwerkingtreden van wetten en verordeningen », een andere termijn voor de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen dan de tiende dag na de bekendmaking ervan.

B.14.2. Nu de wet van 24 december 2002 werd bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002, en de bepalingen inzake de inkomstenbelasting in werking treden op 1 januari 2002, verleent het bestreden artikel 32, § 1, eerste lid, geen terugwerkende kracht aan de artikelen 2 tot 5 van de wet van 24 december 2002, aangezien deze laatste de fiscale situatie betreffen van inkomsten waarvan de voorwaarden voor belastingheffing niet kunnen worden beschouwd als zijnde definitief vastgelegd.

Inzake de bepalingen omtrent de roerende voorheffing

B.15.1. Volgens artikel 32, § 1, eerste lid, zijn de bepalingen inzake de roerende voorheffing van toepassing op de inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld, of als dusdanig zijn aan te merken, vanaf 1 januari 2002 en voor zover, wanneer het gaat om verrichtingen als bedoeld in artikel 209 van het W.I.B. 1992, de vereffening niet is afgesloten vóór 25 maart 2002. Aldus zijn die bepalingen van toepassing op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken, namelijk op uitkeringen die reeds waren toegekend of betaalbaar waren gesteld, op het ogenblik dat zij in werking zijn getreden.

B.15.2. De bepaling verleent bijgevolg terugwerkende kracht aan de bepalingen omtrent de roerende voorheffing (de artikelen 15 tot 17 van de wet van 24 december 2002).

B.16. De terugwerkende kracht van wetsbepalingen, die van die aard is dat zij rechtsonzekerheid in het leven kan roepen, kan enkel worden verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden, inzonderheid wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang, zoals de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst.

B.17. Op 23 april 2002 verscheen in het *Belgisch Staatsblad* een bericht waarin werd gemeld dat het voorontwerp van wet houdende hervorming van de vennootschapsbelasting op 19 april 2002 door de Ministerraad werd goedgekeurd en dat dit voorontwerp de invoering bevatte van een roerende voorheffing op dividenden betaald of toegekend bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen of bij verkrijging van eigen aandelen door vennootschappen. De roerende voorheffing zou luidens dat bericht van toepassing zijn « op de inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld, of als zodanig zijn aan te merken vanaf 1 januari 2002 en in zoverre, wanneer het verrichtingen betreft als bedoeld in artikel 209, WIB 92, de vereffening niet is afgesloten vóór 25 maart 2002 ».

B.18. Het algemeen belang kan vereisen dat een door de wetgever noodzakelijk geachte fiscale maatregel onverwijld uitwerking heeft en dat de mogelijkheid wordt beperkt voor de belastingplichtigen om door anticiperend gedrag de beoogde gevolgen van de maatregel te verminderen.

Een bericht in het *Belgisch Staatsblad* waarin een wijziging van de fiscale wet wordt aangekondigd, komt weliswaar in zekere mate tegemoet aan het bezwaar van de onvoorzienbaarheid van een retroactieve maatregel, maar een dergelijk bericht kan uit zijn aard zelf, met name wegens het louter informatieve karakter en het gebrek aan bindende kracht ervan, niet de rechtsonzekerheid wegnemen die de terugwerkende kracht doet ontstaan. Een bericht in het *Belgisch Staatsblad* kan derhalve op zichzelf niet volstaan om de terugwerkende kracht van een wetsbepaling te verantwoorden.

De vennootschappen en hun vereffenaars zouden zonder wettelijke grondslag handelen indien zij louter op grond van dergelijk bericht een roerende voorheffing zouden inhouden op de vereffening- en verkrijgingsuitkeringen die zij verrichten. Wanneer zij achteraf, op grond van de bestreden bepalingen, op die uitkeringen roerende voorheffing dienen te betalen, zonder die bij de verkrijger van de uitkeringen te kunnen terugvorderen, worden zij verschillend behandeld ten aanzien van andere belastingplichtigen.

B.19. Uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen blijkt de bekommernis van de wetgever om de ontbinding van vennootschappen om fiscale redenen en de uitkering van reserves met vrijstelling van belasting tegen te gaan (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 24).

Zoals de Ministerraad aanvoert, vermag de wetgever maatregelen te nemen om de handelwijze te verijdelen waarmee belastingplichtigen het voordeel van een vrijstelling zouden verkrijgen voor een periode die de wetgever niet heeft bedoeld.

De bekommernis om de ongewenste gevolgen van een vrijstelling te vermijden, kan de wetgever ertoe brengen de vrijstelling zonder uitstel te moduleren of af te schaffen, maar volstaat niet om de terugwerkende kracht van de wetswijziging te verantwoorden.

B.20. Uit hetgeen voorafgaat volgt dat geen enkel element de in het geding zijnde retroactiviteit verantwoordt.

In zoverre het de vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld vóór 1 januari 2003 aan de roerende voorheffing onderwerpt, is artikel 32, § 1, eerste lid, van de bestreden wet niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Wat het tweede onderdeel betreft

B.21. In een tweede onderdeel voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 2721 aan dat er sprake is van terugwerkende kracht doordat de heffing op vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen wordt ingevoerd op ondernemingen die werden ontbonden vóór de inwerkingtreding van de wet, maar waarvan de ontbinding nog niet was afgesloten. Volgens de verzoekende partijen is het door de wet gehanteerde criterium van de afsluiting van de ontbinding niet pertinent ten aanzien van het doel - het tegengaan van het misbruik dat erin bestaat een vennootschap om fiscale redenen te ontbinden - aangezien dat misbruik zich voordoet op het ogenblik van de ontbinding.

B.22. Zoals in B.5.3 werd overwogen, kan de wetgever, wanneer hij een maatregel neemt om te vermijden dat gereserveerde winsten van ondernemingen, in tegenstelling tot dividenden, belastingvrij zouden worden uitgekeerd, die maatregel onmiddellijk toepasbaar maken op alle als vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen uitbetaalde reserves, voor zover hij daarbij niet van de algemene regels betreffende de vaststelling van het aanslagjaar afwijkt.

Wanneer de wetgever een einde maakt aan een vrijstelling van belasting, vermag hij immers te oordelen dat die beleidswijziging met onmiddellijke ingang moet worden doorgevoerd en is hij in beginsel niet verplicht in een overgangsregeling te voorzien.

Wanneer de nieuwe regeling slechts van toepassing zou zijn geweest op de vennootschappen die worden ontbonden na de inwerkingtreding ervan, zou dat tot gevolg hebben gehad dat, aangezien een vennootschap na haar ontbinding geacht wordt voort te bestaan voor haar vereffening, wat meerdere jaren kan duren, voor alle reeds ontbonden vennootschappen de vrijstelling nog zou zijn blijven voortbestaan.

B.23. Het tweede onderdeel van het tweede middel kan niet worden aangenomen.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt artikel 32, § 1, eerste lid, van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken » in zoverre het de vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld vóór 1 januari 2003 aan de roerende voorheffing onderwerpt;

- verwerpt de beroepen voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 23 juni 2004.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Arts