

| |
|---|
| Rolnummers 2728, 2732 en 2737 |
| Arrest nr. 110/2004 van 23 juni 2004 |

ARREST

In zake : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 15, 16, 32 en 33 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 Kunstmeubelfabriek Clarysse en J. Van Rollegem, door D. Van der Poorten en door J. Pascot.

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*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 24 juni 2003 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 25 juni 2003, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 15, 16, 32 en 33 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 de b.v.b.a. in vereffening Kunstmeubelfabriek Clarysse, met maatschappelijke zetel te 8870 Izegem, Nieuwstraat 3, en door J. Van Rollegem, wonende te 8870 Izegem, Nieuwstraat 3.

b. Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 25 juni 2003 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 26 en 27 juni 2003, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 32, § 1, eerste lid, en 33 van voormelde wet, respectievelijk door D. Van der Poorten, wonende te 1780 Wemmel, A. Fleminglaan 4, en door J. Pascot, wonende te 7700 Moeskroen, Vlaanderenstraat 10.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 2728, 2732 en 2737 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Ministerraad heeft in elk van die zaken een memorie ingediend en de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 4 mei 2004 :

- zijn verschenen :

. Mr. O. Van Ermengem, advocaat bij de balie te Antwerpen, en Mr. F. Van Nuffel, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaak nr. 2728;

. Mr. K. Croonen *loco* Mr. J. Nolmans, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partij in de zaak nr. 2732;

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

- hebben de rechters-verslaggevers L. Lavrysen en P. Martens 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 het belang

A.1.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen in de zaak nr. 2728. Zij zouden geen nadeel ondervinden van de bestreden bepalingen aangezien de vereffeningssuitkering voor de verkrijger en niet voor de uitkerende vennootschap of de vereffenaar wordt belast. Bovendien zouden de bestreden bepalingen de aansprakelijkheid van de vereffenaar niet in het gedrang brengen aangezien hij ze na de bekendmaking ervan kan naleven.

A.1.2. De Ministerraad betwist tevens het belang van de verzoeker in de zaak nr. 2737 aangezien de vereffening van de vennootschap waarvan hij aandeelhouder en vereffenaar was vóór 25 maart 2002 is afgesloten.

A.2.1. De eerste verzoekende partij in de zaak nr. 2728 betaalde op 29 maart 2002 een vereffeningssuitkering uit aan haar aandeelhouders. Ten tijde van die uitkering was een vrijstelling van roerende voorheffing van toepassing, zodat de verzoekende partij geen roerende voorheffing heeft ingehouden. Aangezien de vereffening niet was afgesloten op 25 maart 2002, werd de uitkering alsnog onderworpen aan de roerende voorheffing die bij de wet van 24 december 2002 werd ingevoerd. Hoewel de vereffeningssuitkering voor de verkrijger wordt belast, zet de verzoekende partij uiteen dat de uitkerende vennootschap eveneens nadeel kan ondervinden van de bestreden bepalingen.

De tweede verzoekende partij in de zaak nr. 2728 heeft als vereffenaar alle wettelijke normen nageleefd die op het ogenblik van de uitkering bestonden, maar wordt door de retroactieve werking van de wet in een hoogst onzekere situatie gebracht. De vereffenaar heeft immers geen wettelijke basis noch feitelijke mogelijkheid om de roerende voorheffing van de aandeelhouders terug te vorderen. Die situatie zou aanleiding geven tot de persoonlijke aansprakelijkheid van de vereffenaar.

A.2.2. Wat de zaak nr. 2737 betreft, heeft een buitengewone aandeelhoudersvergadering op 7 maart 2002 de vereffening afgesloten. Een uittreksel van het proces-verbaal van die vergadering is op 3 juli 2002 neergelegd op de griffie van de Rechtbank van Koophandel te Doornik. Op 17 juli 2002 werd de sluiting van de vereffening in het *Belgisch Staatsblad* gepubliceerd. De verzoekende partij neemt nota van het feit dat zij volgens de Ministerraad niet onderworpen is aan de nieuwe bepalingen en gedraagt zich naar de wijsheid van het Hof wat de ontvankelijkheid betreft.

Ten aanzien van de artikelen 32 en 33 van de wet van 24 december 2002

A.3.1. In een eerste middel voeren de verzoekende partijen in de zaak nr. 2728 een schending aan van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 2 van het Burgerlijk Wetboek en het rechtszekerheidsbeginsel, in zoverre de artikelen 32 en 33 van de wet van 24 december 2002 aan die wet retroactieve werking verlenen vanaf 1 januari 2002. Met verwijzing naar rechtspraak en rechtsleer betogen zij 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. Een vereffenaar die de op het ogenblik van de vereffeningssuitkering bestaande wettelijke normen heeft nageleefd, kan de retroactief ingevoerde roerende voorheffing niet van de aandeelhouders terugvorderen. Een vereffening zonder inning en betaling van de roerende voorheffing kan bovendien leiden tot de persoonlijke aansprakelijkheid van de vereffenaar. Er zou geen sprake zijn van bijzondere omstandigheden die de terugwerkende kracht kunnen verantwoorden.

De verzoekende partijen wijzen in dat verband op het onderscheid tussen de belastingen met « onmiddellijke voltrekking », zijnde belastingen waarvan het belastbaar feit bestaat in een handeling, en de belastingen met « periodieke voltrekking », zijnde belastingen waarvan het belastbaar feit slechts na verloop van een bepaalde referteperiode is voltrokken. Een voorbeeld van het laatste type zijn de inkomstenbelastingen : wijzigingen die in de belastingwetgeving worden aangebracht vóór het einde van de referteperiode en dus voordat het belastbaar feit is voltrokken, vinden toepassing op de in de loop van het belastbaar tijdperk verkregen inkomsten en gedane uitgaven. De roerende voorheffing is een voorbeeld van het andere type : de aanslagvoorwaarden zijn voor de schuldenaar van de inkomsten vervuld op het ogenblik van de toekenning of

betalbaarstelling van het roerend inkomen waarop de roerende voorheffing verschuldigd is. De bestreden wet, gepubliceerd op 31 december 2002, die de bepalingen inzake roerende voorheffing wijzigt voor roerende inkomsten die vanaf 1 januari 2002 worden betaald of toegekend, heeft derhalve terugwerkende kracht.

A.3.2. Het tweede middel in de zaak nr. 2728 is afgeleid uit een schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. In een eerste onderdeel voeren de verzoekende partijen aan dat de artikelen 32 en 33 van de wet van 24 december 2002 een discriminatie invoeren tussen de vereffeningen afgesloten vóór 25 maart 2002 en de vereffeningen afgesloten na die datum. Die discriminatie is des te schrijnender voor de vereffeningen afgesloten vóór 23 april 2002, datum van publicatie van een bericht in het *Belgisch Staatsblad*. Het feit dat de pers op 25 maart 2002 de nieuwe potentiële roerende voorheffing publiek zou hebben gemaakt, zou geen redelijke verantwoording kunnen bieden voor het verschil in behandeling. Die zogenaamde ruchtbaarheid heeft immers enkel rechtsonzekerheid teweeggebracht.

A.3.3. De verzoekende partij in de zaak nr. 2732 voert aan dat de artikelen 32, § 1, eerste lid, en 33 van de wet van 24 december 2002 een schending inhouden van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet en van het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel. Zij verwijst in dat verband naar het advies van de Raad van State. Voor het overige stemt haar betoog overeen met hetgeen in de zaak nr. 2728 met betrekking tot het eerste onderdeel van het tweede middel is uiteengezet.

A.3.4. Het middel in de zaak nr. 2737 is afgeleid uit een schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet en van het rechtszekerheidsbeginsel. In een eerste onderdeel voert de verzoekende partij aan dat de artikelen 32, § 1, eerste lid, en 33 van de wet van 24 december 2002 aanleiding geven tot rechtsonzekerheid zonder dat de terugwerkende kracht kan worden verantwoord met het argument dat de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst wordt verstoord. Ook zij verwijst naar het advies van de Raad van State.

In het tweede onderdeel voert de verzoekende partij aan dat de terugwerkende kracht tot gevolg heeft dat alle betaalbaarstellingen of toekenningen van inkoopuitkeringen van eigen aandelen die hebben plaatsgevonden vóór de bekendmaking van de wet zwaarder worden belast doordat de berekeningsgrondslag van de in te houden roerende voorheffing wordt verhoogd met de niet ingehouden roerende voorheffing. Voor de berekening van de roerende voorheffing wordt immers, met toepassing van artikel 268 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, de roerende voorheffing die ten laste van de schuldenaar valt, toegevoegd aan het bedrag van de toegekende of betaalbaar gestelde uitkering.

Het derde onderdeel van het middel stemt overeen met hetgeen in de zaak nr. 2728 met betrekking tot het eerste middel is uiteengezet.

A.4.1. De Ministerraad is van oordeel dat de vereffenaar niet met terugwerkende kracht schuldenaar wordt van de roerende voorheffing. Artikel 33 van de wet voorziet in een overgangsbepaling waardoor de schuldenaars van de roerende voorheffing de aangifte kunnen indienen en de roerende voorheffing kunnen betalen binnen vijftien dagen na de bekendmaking van de wet in het *Belgisch Staatsblad*.

A.4.2. 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 vóór 25 maart 2002 - en dus vereffeninguitkeringen 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 vereffeninguitkeringen 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.4.3. Zelfs indien het om een retroactieve maatregel zou gaan, dan is die volgens de Ministerraad niet discriminerend. De wetgever vermag immers 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.

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

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

A.5.1. In tegenstelling tot de Ministerraad zijn de verzoekende partijen in de zaak nr. 2728 van oordeel dat de roerende voorheffing op de vereffeningssuitkeringen wel op zich een belastingheffing inhoudt. Voor natuurlijke personen werkt de ingehouden roerende voorheffing bevrijdend en betreft de inhouding derhalve meer dan een loutere inningstechniek. De roerende voorheffing is een definitieve belasting en er is geen aangifteverplichting voor de verkrijger van het inkomen. Bovendien bevat de belastinggrondslag van de roerende voorheffing op de vereffeningssuitkering niet enkel het netto-inkomen verkregen in de loop van een belastbaar tijdperk. De roerende voorheffing is verschuldigd op het positieve verschil tussen de vereffeningssuitkering en het bedrag van het fiscaal kapitaal. De belastinggrondslag is derhalve niet gebonden aan een bepaalde referentieperiode, doch het belastbaar feit bestaat in een handeling, de vereffeningssuitkering, die zich onmiddellijk voltrekt.

A.5.2. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 2728 en 2732 betwisten dat de belastingplichtigen tijdig op de hoogte waren van de nieuwe regeling. In de pers zou na de vergadering van de Ministerraad van 25 maart 2002 geen sprake zijn geweest van de invoering van de roerende voorheffing met terugwerkende kracht. Daartoe zou pas op de vergadering van de Ministerraad van 18 april 2002, na het verslag van de Inspectie van Financiën, zijn beslist. Bovendien zou de Minister van Financiën tijdens de parlementaire voorbereiding hebben verklaard dat de roerende voorheffing op de vereffeningssuitkeringen niet met terugwerkende kracht zou worden ingevoerd.

De verzoekende partijen in de zaak nr. 2728 merken ten slotte op dat krachtens artikel 170 van de Grondwet geen belasting kan worden ingevoerd dan door een wet. Via de media verspreide geruchten kunnen geen juridische gevolgen hebben.

Ten aanzien van de artikelen 15 en 16 van de wet van 24 december 2002

A.6. In de zaak nr. 2728 (tweede onderdeel van het tweede middel) voeren de verzoekende partijen aan dat de artikelen 15 en 16 van de wet van 24 december 2002 een discriminatie invoeren tussen een aandeelhouder die zijn aandelen vervreemdt en een aandeelhouder die zijn aandelen inlevert naar aanleiding van een vereffening. Beide aandeelhouders bevinden zich in een identieke toestand: ze verliezen alle rechten die met het aandeelhouderschap gepaard gingen en ze ontvangen de tegenwaarde van de aandelen. Een aandeelhouder die zijn aandelen aan een particulier verkoopt, zal op de meerwaarde *normaliter* niet worden belast. De nieuwe aandeelhouder zal in geval van vereffening belasting betalen op de vereffeningssuitkering. De laatste aandeelhouder betaalt derhalve belasting op het inkomen dat door de vorige aandeelhouders werd opgestreken.

A.7. De Ministerraad voert aan dat de heffing op de vereffeningssuitkeringen niet voortvloeit uit de artikelen 15 en 16 van de wet van 24 december 2002, die enkel de aanslagvoet en de vrijstellingen van roerende voorheffing regelen maar niet de grondslag voor de belastingheffing bepalen. Het verschil in behandeling zou derhalve niet in de bestreden bepalingen zijn gelegen, maar zelfs indien dit het geval zou zijn, dan zou het onderdeel van het middel naar het oordeel van de Ministerraad niet gegrond zijn. De meerwaarde die een natuurlijke persoon verkrijgt door de verkoop van aandelen in een vennootschap aan een andere persoon dan die vennootschap is geen inkomen van roerende goederen en kapitalen. Op die meerwaarde is geen roerende voorheffing verschuldigd. Wanneer de verkoop plaatsvindt in het kader van het normale beheer van het privé-vermogen wordt de verkregen meerwaarde niet belast. Indien de verkoper echter aandelen met verlies verkoopt, kan dat verlies fiscaal niet in rekening worden gebracht.

De Ministerraad besluit dat de natuurlijke personen die aandelen in een vennootschap aan een andere persoon dan die vennootschap verkopen en de aandeelhouders, natuurlijke personen, die uitkeringen ontvangen

in het kader van de verdeling van het maatschappelijk vermogen van de vennootschap zich in situaties bevinden die dermate van elkaar verschillen dat die verrichtingen door de wetgever aan een verschillend fiscaal stelsel kunnen worden onderworpen.

A.8. De verzoekende partijen weiden niet verder uit over de aangevoerde discriminatie aangezien hun verzoekschrift enkel de vernietiging zou beogen van de artikelen 32 en 33 van de wet van 24 december 2002, die de inwerkingtreding regelen.

- B -

Ten aanzien van het onderwerp van de beroepen

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 roerende voorheffing ingevoerd op de uitkeringen bij vereffening en verkrijging van eigen aandelen.

De artikelen 15 en 16 van die wet wijzigen respectievelijk artikel 264, eerste lid, en artikel 269, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992). Door die wijzigingen dient in beginsel een roerende voorheffing van 10 pct. te worden ingehouden op het gedeelte dat als dividend wordt 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).

Die roerende voorheffing is 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* zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld, of als zodanig zijn aan te merken, is krachtens artikel 33 van de wet uiterlijk betaalbaar binnen vijftien dagen na die bekendmaking en de aangifte van de inkomsten die erop betrekking hebben moet uiterlijk op dezelfde dag worden ingediend.

Ten aanzien van het belang

B.2.1. De Ministerraad betwist het belang van de verzoekende partijen in de zaken nrs. 2728 en 2737.

B.2.2. De Grondwet en de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof vereisen dat iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon die een beroep tot vernietiging instelt, doet blijken van een belang. Er is slechts een belang wanneer de bestreden bepalingen de verzoekende partijen rechtstreeks en ongunstig kunnen raken.

B.2.3. De vereffening van de vennootschap waarvoor de verzoekende partij in de zaak nr. 2737 als vereffenaar is opgetreden, is vóór 25 maart 2002 afgesloten. De naar aanleiding van die vereffening verrichte uitkeringen zijn derhalve niet aan de bestreden bepalingen onderworpen.

De verzoekende partij doet niet blijken van het vereiste belang.

B.2.4. Het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 2728 is ingesteld door een vennootschap in vereffening en een vereffenaar.

In zoverre de bestreden bepalingen ertoe leiden dat de uitkerende vennootschap, vertegenwoordigd door de vereffenaar, een roerende voorheffing dient in te houden op de vereffeningsuitkeringen die zij verricht, doen de vennootschap en haar vereffenaar blijken van een belang bij de vernietiging van die bepalingen. In zoverre de bestreden bepalingen de vennoten verschillend behandelen, doen de vennootschap en haar vereffenaar evenwel niet blijken van het vereiste belang.

B.2.5. Uit hetgeen voorafgaat volgt dat het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 2737 niet ontvankelijk is en dat het beroep tot vernietiging in de zaak nr. 2728 slechts ontvankelijk is ten aanzien van de artikelen 32 en 33 van de wet van 24 december 2002. Het tweede onderdeel van het tweede middel in de zaak nr. 2728 dient derhalve niet te worden onderzocht.

Ten gronde

B.3. De verzoekende partijen voeren in essentie aan dat zij ten opzichte van andere belastingplichtigen worden gediscrimineerd doordat zij aan een belasting met terugwerkende kracht worden onderworpen.

B.4. 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.

B.5. 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 verschuldigd is.

B.6. 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 is de roerende voorheffing 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.

Daaruit volgt dat die bepaling terugwerkende kracht verleent aan de ingevoerde roerende voorheffing.

B.7. 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.8. 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.9. 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 een 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.10. 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.11. De bestreden bepalingen passen tevens in een algehele hervorming van de vennootschapsbelasting waarmee de wetgever beoogt « op een substantiële manier het tarief van die belasting te verlagen » en dit « in een budgettair neutraal kader », hetgeen betekent « dat verschillende fiscale uitgaven zullen moeten worden verminderd en dat er bovendien komaf dient gemaakt met bepaalde anomalieën in het huidige fiscale stelsel » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 7).

De roerende voorheffing op vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen geldt als één van de maatregelen die de verlaging van het belastingtarief beogen te compenseren. Nu die tariefverlaging slechts geldt vanaf het aanslagjaar 2004, kunnen de budgettaire overwegingen niet verantwoorden dat aan een bepaalde categorie van personen de waarborg wordt ontzegd volgens welke de wet enkel voor de toekomst geldt.

B.12. Uit hetgeen voorafgaat volgt dat geen enkel element de in het geding zijnde retroactiviteit verantwoordt.

In zoverre zij de vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vóór 1 januari 2003 aan de roerende voorheffing onderwerpen, zijn de artikelen 32, § 1, eerste lid, en 33 van de bestreden wet niet bestaanbaar met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Ingevolge het arrest nr. 109/2004 van 23 juni 2004, zijn de beroepen tot vernietiging evenwel zonder voorwerp geworden in zoverre zij betrekking hebben op artikel 32, § 1, eerste lid, van de bestreden wet, dat bij voormeld arrest is vernietigd in zoverre het de vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld vóór 1 januari 2003, aan de roerende voorheffing onderwerpt.

Om die redenen,

het Hof

- stelt vast dat 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 » is vernietigd bij het arrest nr. 109/2004 van 23 juni 2004 in zoverre het de vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld vóór 1 januari 2003, aan de roerende voorheffing onderwerpt;

- vernietigt artikel 33 van dezelfde wet;

- 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