

Rolnummer 2754
Arrest nr. 111/2004 van 23 juni 2004

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 2 tot 5, 15 tot 17, 19, 32, § 1, eerste lid, 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 P. Lahaye en anderen.

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 het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 juni 2003 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 1 juli 2003, hebben P. Lahaye, wonende te 8000 Brugge, Biezenstraat 20, A. De Rycke, wonende te 9230 Wetteren, Prinses Josephine Charlottelaan 26, V. Slock en C. De Volder, wonende te 9031 Gent, Koninginnelaan 32, P. Bekaert, wonende te 9000 Gent, Hoogstraat 102, R. Bruneel, wonende te 9051 Gent, Vierschaarlaan 20, P. D'Hauwers en R. De Raeve, wonende te 9520 Sint-Lievens-Houtem, Bruisbeke 57, F. Fierens en M. Hens, wonende te 9140 Temse, Moortelstraat 5, S. Fontaine, wonende te 2880 Bornem, Benedenstraat 91, A. Lippens, wonende te 9968 Assenede, Dorp 13, R. Faket, wonende te 9520 Sint-Lievens-Houtem, Marktplein 9, J. Braeken, wonende te 3680 Maaseik, Diestersteenweg 315, E. Soers, wonende te 3830 Wellen, Hertenstraat 30, en J. Van De Wiele, wonende te 9800 Deinze, Europalaan 131, beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 2 tot 5, 15 tot 17, 19, 32, § 1, eerste lid, 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).

De Ministerraad heeft een memorie ingediend, de verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft een memorie van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 4 mei 2004 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. A. Haelterman en Mr. L. De Wulf, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen;
 - . G. Dekelver, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers A. Alen en J.-P. Snappe verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- is de zaak 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 -

A.1. Het eerste middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat vereffeningssuitkeringen aan een belasting worden onderworpen, terwijl meerwaarden verwezenlijkt bij een verkoop, ruil of inbreng van aandelen, belastingvrij zijn. Nochtans, voeren de verzoekende partijen aan, zijn vereffeningssuitkeringen volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie geen roerende inkomsten maar evenzeer meerwaarden op aandelen, gelet op de afwezigheid van een periodiek karakter van de opbrengst.

Volgens de verzoekende partijen vormt een loutere wettelijke kwalificatie van vereffeningss- en verkrijgingssuitkeringen als dividenden geen objectieve verantwoording om vereffeningss- en verkrijgingssuitkeringen anders te behandelen dan meerwaarden op aandelen, daar het verschil tussen de twee ligt in het ogenblik waarop de meerwaarde wordt gerealiseerd. Door de bestreden bepalingen wordt dan ook een niet-objectief verantwoord onderscheid tot stand gebracht tussen aandeelhouders die hun aandelen realiseren bij de vereffening en aandeelhouders die hun aandelen te gelde maken door een verkoop, een ruil of een inbreng in een vennootschap.

A.2. Volgens de Ministerraad worden, krachtens de artikelen 186 (verkrijging van eigen aandelen), 187 (gedeeltelijke verdeling) en 209 (gehele verdeling) van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), de vereffeningssuitkeringen als uitgekeerde dividenden aangemerkt. Tot de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen waren zij belastingvrij.

De verschillende belastingheffing voor sommen toegekend aan aandeelhouders of vennoten door, enerzijds, een vennootschap in bedrijf (dividenden) en, anderzijds, een vennootschap in vereffening (vereffeningssuitkering), 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 de aandeelhouders uit te keren.

De bestreden bepalingen maken daarom een einde aan de afwezigheid van een belastingheffing teneinde 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. Zo handelen aandeelhouders die aandelen aan derden verkopen op eigen initiatief en heeft de transactie geen weerslag op het vermogen van de vennootschap. In geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van de vennootschap of de inkoop van eigen aandelen door de vennootschap, gaat het initiatief daarentegen uit van de meerderheid van de aandeelhouders en heeft de operatie wel een weerslag op het vermogen van de vennootschap.

A.3. De verzoekende partijen antwoorden dat natuurlijke personen die hun aandelen verwezenlijken bij vereffening en aandeelhouders die hun aandelen tussentijds verkopen, zich niet in een verschillende positie bevinden, aangezien zij in beide gevallen hun aandelen realiseren en een meerwaarde creëren, die volgens de rechtspraak van het Hof van Cassatie geen dividend kan zijn. Het loutere feit dat aandelen aan de emitterende vennootschap worden verkocht in plaats van aan een derde, vormt dan ook geen objectieve en redelijke verantwoording voor een verschil in behandeling.

A.4.1. Het tweede middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat de bestreden bepalingen, in strijd met het algemeen rechtsbeginsel van niet-retroactiviteit, met terugwerkende kracht in werking treden op 1 januari 2002.

A.4.2. In een eerste onderdeel voeren de verzoekende partijen de schending van voormelde bepalingen aan doordat de retroactieve werking van de bestreden bepalingen een discriminatie doet ontstaan tussen, enerzijds, belastingplichtigen die vereffeningsuitkeringen hebben verkregen uit een vereffening die werd afgesloten vóór 25 maart 2002 en, anderzijds, belastingplichtigen die in 2002 vereffeningsuitkeringen hebben verkregen uit een vereffening die (nog) niet werd afgesloten op 25 maart 2002. Het in het *Belgisch Staatsblad* van 23 april 2002 verschenen bericht vormt geen rechtvaardiging voor de toepassing van een retroactieve inwerkingtreding van een later gepubliceerde wet, daar een dergelijk bericht geen enkele juridische of wettelijke waarde heeft. Formeel werden alle belastingplichtigen slechts door de bekendmaking van de wet op 31 december 2002 geïnformeerd over de heffing. Bijgevolg worden belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden onderworpen aan een onredelijk criterium van onderscheid doordat voor de inwerkingtreding van de heffing wordt verwezen naar een willekeurige datum.

A.4.3. In een tweede onderdeel voeren de verzoekende partijen een schending van voormelde bepalingen aan doordat, wanneer de publicatie van het in het *Belgisch Staatsblad* van 23 april 2002 verschenen bericht wel enige juridische waarde zou hebben, de bestreden bepalingen een discriminatie doen ontstaan tussen, enerzijds, belastingplichtigen die vereffeningsuitkeringen hebben verkregen uit een vereffening die werd afgesloten vóór 25 maart 2002 en, anderzijds, belastingplichtigen die vereffeningsuitkeringen hebben verkregen uit een vereffening die werd afgesloten tussen 25 maart 2002 en 23 april 2002. Het door de wetgever aangewende criterium van onderscheid - de datum van 25 maart 2002 - is, volgens de verzoekende partijen niet objectief daar beide categorieën van belastingplichtigen zich in een vergelijkbare toestand bevinden.

A.4.4. In een derde onderdeel voeren de verzoekende partijen de schending van voormelde bepalingen aan doordat de retroactieve inwerkingtreding van de bestreden bepalingen een onverantwoord verschil in behandeling doet ontstaan tussen vereffenaars die een vereffening hebben afgesloten vóór 25 maart 2002 en vereffenaars die een vereffening hebben afgesloten tussen 25 maart en 23 april 2002. Indien een vereffening werd afgesloten tussen 25 maart en 23 april 2002 en de vereffeningsuitkering plaatsvond vóór de sluiting van de vereffening, kon een vereffenaar bij de betaalbaarstelling van de uitkering ervan uitgaan dat geen roerende voorheffing verschuldigd was. De retroactieve inwerkingtreding van de bestreden bepalingen leidt echter tot de persoonlijke aansprakelijkheid van de vereffenaar omdat hij geen roerende voorheffing heeft ingehouden voor een uitkering die plaatsvond op een ogenblik dat nog geen roerende voorheffing verschuldigd was.

A.4.5. In een vierde onderdeel voeren de verzoekende partijen een schending van voormelde bepalingen aan doordat de retroactieve inwerkingtreding van de bestreden bepalingen een onverantwoord verschil in behandeling doet ontstaan naargelang vereffeningsuitkeringen werden uitbetaald vóór of vanaf 23 april 2002. Wanneer een schuldenaar van roerende voorheffing deze niet inhoudt van het belastbare inkomen, wordt, voor de berekening van de belastinggrondslag van de roerende voorheffing, de roerende voorheffing die ten laste valt van de schuldenaar, toegevoegd aan het bedrag van dat inkomen (artikel 268 W.I.B. 1992). Dat is het geval voor vereffeningsuitkeringen die werden uitbetaald vóór 23 april 2002. Aangezien bij de uitbetaling van die vereffeningsuitkeringen de roerende voorheffing niet werd ingehouden, wordt de grondslag waarop de roerende voorheffing vervolgens wordt berekend, met 10 pct. verhoogd.

A.5.1. Volgens de Ministerraad kan een fiscale maatregel slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer zij van toepassing is op toestanden waarvan de voorwaarden voor belastingheffing definitief waren vastgelegd op het ogenblik dat zij 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 het dus vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen uitbetaald 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 vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen 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.

Ten slotte bevat het bestreden artikel 33 enkel een praktische overgangsmaatregel om de vereffenaars in de mogelijkheid te stellen aan hun fiscale verplichtingen te voldoen.

A.5.2. Zelf indien het om een retroactieve maatregel zou gaan, dan is hij volgens de Ministerraad niet discriminerend. De wetgever vermog immers een stelsel van fiscale vrijstellingen te vervangen door een ander stelsel en te 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 kan hij, bijkomend, maatregelen 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 als 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 verschillende jaren kan duren. Daarom werd de inwerkingtreding van de bestreden bepalingen verbonden aan de uitbetaling van de vereffeningssuitkeringen.

Verwijzend naar een persconferentie gehouden op 9 oktober 2001, naar een persbriefing op 25 maart 2002 en naar 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 vereffeningssuitkering en de beslissing om de vereffening af te sluiten zijn afhankelijk van de stand van de vereffeningssuitkeringen, zodat een eventuele discriminatie niet haar oorsprong vindt in de aangevochten bepalingen maar in dat feitelijke gegeven. Aangezien op elk ogenblik vennootschappen in vereffening zullen bestaan die nog geen vereffeningssuitkering kunnen uitbetalen of waarvan de vereffening niet kan worden afgesloten vóór de inwerkingtreding van een nieuwe wetsbepaling, zou een wetswijziging nooit in werking kunnen treden zonder discriminerend te zijn, indien men het standpunt van de verzoekende partijen zou volgen.

A.6.1. De verzoekende partijen antwoorden dat retroactieve wetsbepalingen, die rechtsonzekerheid in het leven kunnen roepen, volgens de rechtspraak van het Hof, enkel kunnen worden verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden. *In casu* voert de wetgever op geen enkele wijze bijzondere omstandigheden aan.

Het in het *Belgisch Staatsblad* van 23 april 2002 bekendgemaakte bericht verschaft in ieder geval geen antwoord op het verwijt van rechtsonzekerheid, aangezien de wet verder terugwerkt dan de datum van die aankondiging, namelijk tot 1 januari 2002 of tot 25 maart 2002 in geval van sluiting van de vereffening.

Naast het feit dat persconferenties, persbriefings en berichten in het *Belgisch Staatsblad* geen juridische waarde hebben, halen de verzoekende partijen verklaringen aan van onder meer de Minister van Financiën waaruit blijkt dat het niet de bedoeling was de heffing op vereffeningssuitkeringen retroactief in werking te laten treden.

A.6.2. De verzoekende partijen aanvaarden evenmin de door de wetgever aangehaalde verantwoording, namelijk te vermijden dat oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van verkrijgings- en vereffeningssuitkeringen. De huidige fiscale wetgeving (artikel 344 van het W.I.B. 1992) volstaat immers om oneigenlijk gebruik van liquidatie- en verkrijgingsuitkeringen te kwalificeren of te herkwalificeren als uitkering van dividenden.

A.7. De Ministerraad wijst evenwel erop dat de wetgever *alle* vereffeningssuitkeringen wenste te belasten, een doelstelling die niet kan worden bereikt door de toepassing van artikel 344, § 1, van het W.I.B. 1992.

A.8. Het derde middel is afgeleid uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet doordat reserves die vóór het aanslagjaar 2004 zijn opgebouwd en reserves opgebouwd vanaf het aanslagjaar 2004, aan een verschillend fiscaal stelsel worden onderworpen.

Door de bestreden bepalingen wordt, volgens de verzoekende partijen, immers een belasting van 10 pct. geheven op de vereffeningssuitkeringen ongeacht in welk jaar de gereserveerde winsten werden opgebouwd. Aldus zouden de vóór het aanslagjaar 2004 gereserveerde winsten voor de aandeelhouder zwaarder worden belast dan de gereserveerde winsten opgebouwd vanaf het aanslagjaar 2004, terwijl de nieuwe belastingheffing op de vereffeningssuitkeringen een compenserende maatregel zou zijn voor de vermindering van het nominale tarief in de vennootschapsbelasting vanaf het aanslagjaar 2004.

A.9. Volgens de Ministerraad worden reserves belast in de vennootschapsbelasting, terwijl de heffing op de vereffeningssuitkeringen 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.10. De verzoekende partijen antwoorden dat de vermindering van het nominale tarief in de vennootschapsbelasting en de invoering van een heffing van 10 pct. op vereffening- en verkrijgingsuitkeringen onafscheidelijk met elkaar zijn verbonden : de ene maatregel werd als een compensatie voor de andere maatregel ingevoerd. Doordat de heffing van toepassing is op reserves gevormd vóór het aanslagjaar 2004, ontstaat tussen aandeelhouders die hebben geïnvesteerd in vennootschappen die winsten reserveerden en overgaan tot vereffening- en verkrijgingsuitkeringen, naargelang de winstreservatie vóór of vanaf het aanslagjaar 2004 geschiedde, een verschil in behandeling dat niet redelijk is verantwoord.

A.11. De Ministerraad ontkent dat de verlaging van het tarief in de vennootschapsbelasting onlosmakelijk is verbonden met de invoering van de bestreden heffing, wat reeds blijkt uit het feit dat de wetgever uitdrukkelijk heeft bepaald dat de bestreden maatregel nog vóór de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting in werking treedt. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt enkel dat de bestreden maatregel mede ertoe bijdraagt de budgettaire doelstelling van de wetgever te helpen realiseren, namelijk de hervorming van de vennootschapsbelasting in een budgettair neutraal kader te laten plaatsvinden.

- 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. Krachtens artikel 19 van de wet, dat artikel 463bis, § 1, eerste lid, 1°, van het W.I.B. 1992 wijzigt, is op die belasting geen aanvullende crisisbijdrage verschuldigd.

De artikelen 15 tot en met 17 wijzigen respectievelijk artikel 264, eerste lid, artikel 269, eerste lid, en artikel 282 van het W.I.B. 1992, waardoor de vennootschap die dergelijke als

dividenden aangemerkte uitkeringen betaalt, een roerende voorheffing moet inhouden ten belope van tien percent.

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 gronde

Ten aanzien van het eerste middel

B.2. In een eerste middel voeren de verzoekende partijen de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat vereffeningssuitkeringen aan een belasting worden onderworpen, terwijl meerwaarden verwezenlijkt bij een verkoop van aandelen van een vennootschap in bedrijf belastingvrij zijn, en vereffeningss- en verkrijgingssuitkeringen door het Hof van Cassatie als meerwaarden op aandelen worden beschouwd.

B.3. Sinds de wet van 22 december 1989 « houdende fiscale bepalingen » worden vereffeningss- en verkrijgingssuitkeringen in de vennootschapsbelasting « als een uitgekeerd dividend aangemerkt » (artikelen 186, 187 en 209 van het W.I.B. 1992). Die wetswijziging 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. 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.5. Nu hierdoor een verschil in behandeling ontstaat tussen de door de verzoekende partijen aangehaalde categorieën, namelijk tussen 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.6. Door de belasting en roerende voorheffing 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.7. 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^o*ter* en artikel 269, eerste lid, 2^o*bis*, 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.6 vermelde doelstelling en die objectief en redelijk is verantwoord.

B.8. Het eerste middel kan niet worden aangenomen.

Ten aanzien van het tweede middel

B.9. In een tweede middel voeren de verzoekende partijen de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat de bestreden bepalingen, in strijd met het algemeen rechtsbeginsel van niet-retroactiviteit, met terugwerkende kracht in werking treden op 1 januari 2002.

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 vereffening- 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 vereffening- 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. 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. 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.16. 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.17. 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.18. 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.19. 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 vereffenings- 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.20. 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.21. 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 zijn 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, is het beroep tot vernietiging evenwel zonder voorwerp geworden in zoverre het betrekking heeft 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.

Ingevolge het arrest nr. 110/2004 van 23 juni 2004, is het beroep tot vernietiging eveneens zonder voorwerp geworden in zoverre het betrekking heeft op artikel 33 van de bestreden wet, dat bij voormeld arrest is vernietigd.

Ten aanzien van het derde middel

B.22. In een derde middel voeren de verzoekende partijen de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, doordat de belasting op vereffenings- 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 door 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 vereffenings- 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.23. 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.3 blijkt overigens dat de wetgever, los van enige verlaging van de tarieven van de vennootschapsbelasting, vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen aan een roerende voorheffing heeft willen onderwerpen.

B.24. 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 tot 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.25. Het derde middel kan niet worden aangenomen.

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;

- stelt vast dat artikel 33 van dezelfde wet is vernietigd bij het arrest nr. 110/2004 van 23 juni 2004;

- verwerpt het beroep 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