

Rolnummers 5730, 5766 en 5786
Arrest nr. 162/2014 van 6 november 2014

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 3, *littera a)*, en 5, *littera a)*, van de programmawet van 28 juni 2013 (wijziging van de artikelen 171 en 269 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), ingesteld door de vzw « Neutraal Syndicaat voor Zelfstandigen » en anderen, door Steven Beckers en anderen en door de vzw « Verbond der Vlaamse Tandartsen » en de bvba « Dr. Stefan Verellen ».

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters A. Alen en J. Spreutels, en de rechters E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet en R. Leysen, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Alen,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 15 oktober 2013 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 16 oktober 2013, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 3, *littera a)*, en 5, *littera a)*, van de programmawet van 28 juni 2013 (wijziging van de artikelen 171 en 269 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 1 juli 2013, tweede editie, door de vzw « Neutraal Syndicaat voor Zelfstandigen », het « Verbond der Belgische Beroepsverenigingen van Geneesheren-Specialisten », de vzw « Belgische Vereniging van Artsensyndicaten », Luc Bogaerts, Stefan Brebels, Linda Defreyne, Patrick Hateau, Chris Illegems, Roland Lemye, Chris Smout, Alfons Felix Tirry, Camiel Vennekens, Nick Verheyden en Geert Verrijken, allen bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. V. Dauginet, advocaat bij de balie te Antwerpen.

b. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 6 december 2013 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 9 december 2013, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 3, *littera a)*, en 5, *littera a)*, van dezelfde programmawet door Steven Beckers, Marc Buelens, Lubomyr Dybajlo, Herman Laedemans, Christiaan Lemmens, Rita Vanaken, Kristiaan Vekemans, Ronald Verbruggen, Jozef Vermaerke, Willy Van Reeth en de vzw « Nieuw-Vlaamse Alliantie », allen bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. G. De Neef, advocaat bij de balie te Brussel.

c. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 26 december 2013 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 27 december 2013, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 3, *littera a)*, en 5, *littera a)*, van dezelfde programmawet door de vzw « Verbond der Vlaamse Tandartsen » en de bvba « Dr. Stefan Verellen », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. V. Dauginet.

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 5730, 5766 en 5786 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. P. Declercq, advocaat bij de balie te Brussel, heeft memories ingediend, de verzoekende partijen hebben memories van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook memories van wederantwoord ingediend.

Bij beschikking van 15 juli 2014 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers E. De Groot en J.-P. Moerman te hebben gehoord, beslist dat de zaken in staat van wijzen zijn, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 18 augustus 2014 en de zaken in beraad zullen worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, zijn de zaken op 18 augustus 2014 in beraad genomen.

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

II. In rechte

- A -

Ten aanzien van het belang van de partijen

A.1.1. De beroep instellende natuurlijke personen in de zaken nrs. 5730 en 5766 voeren aan dat zij de hoofdaandeelhouders van een vennootschap zijn. De winsten die binnen die vennootschappen werden gerealiseerd, hebben geleid tot een opbouw van belaste reserves die aanleiding kunnen geven tot een aanvullend pensioenkapitaal. De stopzetting van de beroepsactiviteiten zal vaak aanleiding geven tot de liquidatie van de desbetreffende vennootschap. Men wordt in dat geval onderworpen aan een belasting waarin bij de opbouw van die reserves niet was voorzien.

A.1.2. De beroep instellende rechtspersonen in de zaken nrs. 5730, 5766 en 5786 voeren aan dat ze een collectief belang nastreven dat voortvloeit uit hun statutaire doelomschrijving. Overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof moet *in casu* voldaan worden aan vier voorwaarden : (1) het maatschappelijk doel moet van bijzondere aard zijn, (2) het collectief belang is niet beperkt tot de individuele belangen van de leden, (3) het maatschappelijk doel kan door de bestreden norm worden geraakt en (4) het blijkt niet dat het maatschappelijk doel niet of niet meer werkelijk wordt nagestreefd. Volgens de beroep instellende rechtspersonen in de zaken nrs. 5730 en 5766 wordt aan die voorwaarden voldaan.

Daarnaast voert de tweede beroep instellende rechtspersoon in zaak nr. 5786 aan dat sommige rechtspersonen, zoals hijzelf, persoonlijk, rechtstreeks en ongunstig worden geraakt door de bestreden bepalingen. Die partij heeft in het verleden winsten gerealiseerd die aan de vennootschapsbelasting werden onderworpen en die hebben geleid tot de opbouw van belaste reserves. De afschaffing van de afzonderlijke liquidatieheffing heeft tot direct gevolg dat de reserves die in de vennootschap in het verleden werden opgebouwd, bij stopzetting van de activiteiten zullen worden onderworpen aan een belasting die bij de opbouw van de reserves niet kon worden voorzien. De belasting wordt immers niet alleen geheven op reserves opgebouwd na de invoering van de nieuwe heffing, maar ook op reserves die voorheen werden opgebouwd, waardoor de belastingdruk met 150 pct. toeneemt.

A.1.3. De verzoekende partijen zijn van oordeel dat hun onderscheiden belang voldoende is aangetoond en dat derhalve de ingediende beroepen ontvankelijk zijn.

A.2.1. De Ministerraad meent dat de elfde verzoekende partij in de zaak nr. 5766 (de vzw « Nieuw-Vlaamse Alliantie ») niet voldoet aan de voorwaarden die een verzoekende partij die een rechtspersoon is, dient te vervullen opdat hij zich kan beroepen op zijn collectief belang. Volgens de Ministerraad wordt niet aangetoond op welke manier het maatschappelijk doel van de vzw « Nieuw-Vlaamse Alliantie » door de bestreden norm zou zijn geraakt; het is niet duidelijk hoe de politieke, culturele, sociale of economische belangen van de Vlamingen geraakt zouden kunnen worden door een aanpassing van het tarief op de liquidatieboni. Het belang onderscheidt zich te dezen niet van de *actio popularis*, waardoor het verzoekschrift van de vzw « Nieuw-Vlaamse Alliantie » als onontvankelijk dient te worden afgewezen.

A.2.2. De vzw « Nieuw-Vlaamse Alliantie » herhaalt dat haar maatschappelijk doel wordt geraakt door de bestreden norm. De bestreden bepalingen werken immers direct, specifiek en negatief in op de economische belangen van de Vlamingen, aangezien de Vlamingen daardoor zullen worden onderworpen aan een nieuw tarief inzake liquidatieheffing; voormelde vaststelling is, volgens haar, voldoende om aan te tonen dat het maatschappelijk doel van de vzw « Nieuw-Vlaamse Alliantie » door de bestreden norm kan worden geraakt.

A.2.3. De Ministerraad meent in zijn memorie van wederantwoord, dat de vzw « Nieuw-Vlaamse Alliantie » er niet in slaagt aan te tonen waarom de bestreden bepalingen de Vlamingen als bevolkingsgroep meer zou raken dan de Belgen.

Wat de schending van het ongestoord genot van eigendom betreft (eerste middel in de zaken nrs. 5730 en 5786 en tweede middel in de zaak nr. 5766)

A.3.1. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730, 5766 en 5786 voeren aan dat de bestreden bepalingen een schending inhouden van het ongestoord genot van eigendom, zoals gewaarborgd door artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 17 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, omdat daardoor de latente belastingschuld op de reeds aan de vennootschapsbelasting onderworpen reserves met 150 pct. zou stijgen.

A.3.2. De afschaffing van de afzonderlijke liquidatieheffing van 10 pct. houdt, volgens de verzoekende partijen, zowel voor de vennootschappen als voor de aandeelhouders, een aantasting van het ongestoord genot van eigendom in. De reserves vormen voor de aandeelhouders immers een aanvullend pensioen, aangezien de meeste kmo's worden vereffend als de zaakvoerder op pensioen gaat. De personen die hun professionele activiteit via een dergelijke vennootschap uitoefenen, beschikken dan ook over een vaststaande, zekere en definitief verworven vordering op die pensioengelden. Daarnaast bestaat er een gerechtvaardigde verwachting dat ze na hun pensionering vrij over hun gelden kunnen beschikken, zoals bevestigd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM, 29 november 1991, *Pine Valley Developments Ltd* t. Ierland, en EHRM, 20 november 1995, *Pressos Compania Naviera S.A.* t. België).

A.4.1. De Ministerraad merkt op dat het toepassingsgebied van artikel 16 van de Grondwet beperkt blijft tot die gevallen waarin er sprake is van een volledige ontzetting van de eigendom, hetgeen *in casu* niet het geval zou zijn. Immers, de bestreden bepalingen voorzien niet in de volledige ontzetting van de reserves, waardoor artikel 16 niet van toepassing kan worden geacht. Ook artikel 17 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie kan, volgens de Ministerraad, niet worden toegepast, omdat er geen aanknopingspunten bestaan met het recht van de Europese Unie (zie arrest nr. 145/2012).

A.4.2. Wat betreft de mogelijke toepasbaarheid van artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens, voert de Ministerraad aan dat het begrip « eigendom » ruim dient te worden uitgelegd. Gezien zelfs toekomstige eigendom onder de bescherming van die bepaling ressorteert, zou de aanwezige reserve in de vennootschap die nog niet is uitgekeerd, onder de bescherming van dat artikel kunnen vallen. Evenwel stelt de Ministerraad vast dat de bestreden bepalingen niet kunnen worden gekwalificeerd als een ontneming van eigendom, maar hoogstens als een regulering van eigendom. Omdat fiscale maatregelen zeer zelden tot doel hebben de belastingplichtige volledig te onteigenen, behoort het tot de vaste rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens om dergelijke wetsbepalingen te kwalificeren als een regulering van eigendom.

A.5.1. In hun memorie van antwoord voeren de verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 aan dat het eigendomsbegrip niet mag worden gebaseerd op een letterlijke lezing van artikel 16 van de Grondwet. Dit is niet zinvol, aangezien verdragsbepalingen voorrang genieten op het nationale recht. De verzoekende partijen in zaak nr. 5766 merken tevens op dat artikel 16 van de Grondwet niet enkel van toepassing is op een volledige ontzetting uit de eigendom; dit zou inhouden dat enkel een belasting van 100 pct. het recht op eigendom zou kunnen schenden, hetgeen evenwel geenszins de draagwijdte is van het voormelde grondwetsartikel.

A.5.2. Met betrekking tot artikel 17 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie werpen de verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 op dat er wel aanknopingspunten zijn met het Europees Unierecht. Door het opnemen van het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en het Handvest van de grondrechten in het Verdrag betreffende de Europese Unie, krijgen de erin vervatte grondrechten erkenning op Europees niveau. Het Handvest heeft dan ook bindende rechtskracht. De verzoekende partijen in de zaak nr. 5766 voeren daarnaast aan dat België partij is bij het Handvest, waardoor het ook zonder een specifiek aanknopingspunt geldig is in België.

A.6. In zijn memorie van wederantwoord wijst de Ministerraad op het feit dat artikel 6, lid 1, tweede en derde alinea, van het Verdrag betreffende de Europese Unie uitdrukkelijk verwijst naar titel VII van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, waar eveneens artikel 51 is opgenomen. Voormeld artikel 51 vormt dan ook de rechtsgrondslag voor het Handvest en er is bijgevolg geen voldoende rechtvaardiging voor de aanwezigheid van een aanknopingspunt.

A.7.1. Ten gronde voeren de verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 aan dat er naast de aanwezigheid van eigendom tevens sprake is van een inmenging in de eigendom door de overheid. Door de bestreden bepalingen wordt het vermogen van elke vennootschap aangetast; de gerechtvaardigde verwachtingen van de vennootschap en de natuurlijke personen-aandeelhouders worden door de afschaffing van de afzonderlijke heffing geschonden. De aandeelhouders zien hun vordering immers met 16,67 pct. in waarde verminderen. De verzoekende partijen in de zaak nr. 5766 halen tevens aan dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens reeds oordeelde dat een belastingheffing een aantasting kan zijn van het ongestoorde genot van eigendom.

Een inmenging in de eigendom van de belastingplichtige is strijdig met het recht op ongestoord genot van eigendom, tenzij cumulatief aan volgende voorwaarden is voldaan : (1) er is een rechtmatige inmenging, in de zin van het bestaan van een voldoende voorzienbare wettelijke grondslag voor de inmenging, (2) de inmenging moet pertinent zijn voor het verwezenlijken van een of meer legitieme doelstellingen in het algemene belang, en (3) er bestaat een billijk evenwicht tussen, enerzijds, de vereisten van algemeen belang van de samenleving en, anderzijds, de fundamentele rechten van het individu.

A.7.2. De Ministerraad merkt in zijn memorie op dat er geen sprake kan zijn van een ontneming van de eigendom, doch enkel van een regulering ervan. Een ontneming zou immers tot gevolg hebben dat het definitief en volledig genot van de eigendom zou worden ontnomen, terwijl de bestreden bepalingen enkel het belastingtarief verhogen.

A.7.3. De verzoekende partijen stellen dat er, in tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, wel sprake is van een ontneming. Het verschil tussen de kwalificatie « regulering » en de kwalificatie « ontneming » heeft betrekking op het al dan niet automatisch verschuldigd zijn van een schadevergoeding door de overheid, doch betreffende de toetsing van het recht van ongestoord genot van eigendom heeft de verschillende kwalificatie geen gevolgen; de criteria waaraan dient te zijn voldaan opdat een inmenging, te weten een regulering, dan wel een ontneming, in het recht op bescherming van de eigendom gerechtvaardigd is, zijn grotendeels gelijklopend. Bovendien oordeelt het Europees Hof voor de Rechten van de Mens steeds vaker dat er een disproportionele aantasting van het eigendomsrecht is, zonder dat daarbij een kwalificatie aan de inmenging wordt gegeven. De afschaffing van de afzonderlijke liquidatieheffing voor in het verleden opgebouwde reserves, houdt dan ook onmiskenbaar een ontneming in. Het genot van de eigendom gaat immers definitief verloren.

De verzoekende partij in zaak nr. 5766 is tevens van oordeel dat een belasting van 25 pct. een volledige ontneming inhoudt, aangezien de ingehouden 25 pct. niet ten gunste van de aandeelhouders komt, doch wel van de Belgische Schatkist, waardoor dat bedrag volledig en definitief wordt ontnomen.

A.7.4. In zijn memorie van wederantwoord maakt de Ministerraad duidelijk dat de kwalificatie als ontneming, dan wel als regulering, van de eigendom verschillende rechtsgevolgen met zich meebrengt in het licht van de toepassing van artikel 1, tweede alinea, van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Dat artikel is immers expliciet van toepassing in het geval van regulering, waardoor eigendomsreguleringen enkel worden onderworpen aan een marginale toetsing, zodat enkel die reguleringen het voorwerp van een sanctie zullen uitmaken die manifest in strijd zijn met het algemeen belang. De Ministerraad betwist daarnaast niet dat een belasting een (legitieme) inbreuk vormt op het ongestoord genot. Desalniettemin betekent dit niet dat de reserves van een vennootschap gezien kunnen worden als een extralegale pensioenvoorziening. Voor dat laatste bestaan er immers specifieke systemen.

A.8.1. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 merken op dat beperkingen die door de overheid aan het ongestoord genot worden opgelegd, slechts kunnen worden gerechtvaardigd als aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. Er moet immers sprake zijn van een wettelijke basis, maatschappelijke behoefte en proportionaliteit.

Met betrekking tot de wettelijke basis voeren de verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 aan dat de wettelijke norm waarop de onteigening wordt gebaseerd voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar moet zijn. Een maatregel is slechts dan voorzienbaar wanneer hij een bescherming biedt tegen arbitraire overheidsinmenging. De bestreden bepalingen voorzien in een compensatoire regeling, maar voldoen niet aan de vereiste van voorzienbaarheid, aangezien de tussentijdse regeling enkel kan worden toegepast voor belaste reserves die vóór 31 maart 2013 werden goedgekeurd. Wat de reserves betreft die nadien werden opgebouwd, kan de overgangsregeling niet worden toegepast. Daarnaast merken de verzoekende partijen ook op dat, hoewel de afzonderlijke liquidatiebelasting blijft bestaan tot 1 oktober 2014 en er tot die datum een compensatoire overgangsregeling wordt ingevoerd, waardoor vennootschappen een gedeelte van de reeds belaste reserves

kunnen incorporeren in het kapitaal tegen het tarief van de afzonderlijke liquidatieheffing, kan die compensatoire overgangsregeling enkel worden toegepast voor belaste reserves die vóór 31 maart 2013 werden goedgekeurd. Voor vennootschappen die hun boekhouding voeren per kalenderjaar betekent dit dat de overgangsregeling slechts kan worden toegepast voor reserves die werden gerealiseerd ten laatste tijdens het boekjaar 2011, ofwel twee jaar vóór de invoering van de regeling. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 voeren ook aan dat er tal van praktische bezwaren bestaan die de overgangsmaatregel voor de meeste vennootschappen onwerkbaar maken. Zo zal de vennootschap die de compensatoire regeling toepast, over voldoende liquide middelen dienen te beschikken om aan de kapitaalheffing te voldoen. In geval van onvoldoende liquide middelen, zal de vennootschap genoodzaakt zijn activa te verkopen of een lening aan te gaan. In elk geval leidt die regeling tot een directe verzwakking van de financiële stabiliteit van de vennootschap die er toepassing van maakt. Daarnaast heeft de overgangsmaatregel een grote rechtsonzekerheid tot gevolg door te voorzien in termijnen van vier en acht jaar. Niets belet immers dat de huidige reserves die worden geïncorporeerd, worden onderworpen aan een nieuwe, bijkomende heffing.

Als laatste punt merken de verzoekende partijen op dat de werkelijke kostprijs van de compensatoire regeling hoger is dan de voorgestelde 10 pct. De geïncorporeerde reserves die na de kapitaalheffing overblijven, moeten worden geactualiseerd voor het jaar waarin de vennootschap werkelijk wordt geliquideerd. Voor de berekening van het werkelijke tarief van de kapitaalheffing moet de belasting die thans wordt betaald, worden vergeleken met de geactualiseerde waarde van de overblijvende reserves in het jaar van vereffening. Er wordt tevens aangevoerd dat de incorporatie van het kapitaal ten laatste moet gebeuren gedurende het laatste belastbare tijdperk dat afsluit vóór 1 oktober 2014. Als het boekjaar en het kalenderjaar samenvallen, heeft men dus slechts tijd tot 31 december 2013. De wetgever heeft dit erkend en bijgevolg een addendum uitgevaardigd waarbij de praktische uitvoering wordt verlengd tot 31 maart 2014. De toekenning van het kapitaal moet nog steeds gebeuren vóór 31 december 2013, waardoor *in concreto* weinig is gewijzigd. Het addendum is tevens *contra legem*, waardoor de belastingplichtige zich er niet op kan beroepen als de fiscale administratie beslist de circulaire naast zich neer te leggen.

A.8.2. In de memorie van antwoord argumenteert de Ministerraad dat de wettigheidstoets geen bescherming biedt tegen arbitrair opgestelde wetten, maar enkel tegen een arbitrair handelende overheid. De wetten moeten voldoende precies worden opgesteld opdat de overheid niet de mogelijkheid heeft om op een arbitraire manier op te treden. Aangezien de geviseerde bepaling enkel een tariefwijziging tot doel heeft en die in de wet werd ingeschreven, is er bijgevolg sprake van een voldoende wettelijke grondslag.

A.8.3. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 menen dat de stelling van de Ministerraad in rechte faalt; het kan, volgens hen, niet dat er geen rekening mag gehouden worden met het arbitrair handelen van de wetgever, en enkel met de arbitrair handelende overheid, aangezien de wetgevende macht tevens onderdeel is van die overheid. Daarom zullen ook de handelingen van de wetgever getoetst dienen te worden. Tevens wordt opgemerkt dat de in het verleden opgebouwde reserves met terugwerkende kracht worden onderworpen aan een hoger tarief, hetgeen de vereiste van voorzienbaarheid niet ten goede komt; enkel voor de belaste reserves die in de toekomst worden opgebouwd, wordt voldaan aan de vereiste van voorzienbaarheid.

Als laatste punt merken de verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 op dat het gebrek aan voorzienbaarheid ook voortvloeit uit het feit dat er op 1 oktober 2013 een circulaire verscheen die er door de aanhoudende onduidelijkheid met betrekking tot de overgangsbepalingen kwam. Ook vaardigde de overheid een addendum (13 november 2013), een tweede circulaire (12 december 2013) alsmede een FAQ (19 december 2013) uit. Dit betekende dat de belastingplichtige slechts twee weken de tijd had om met voldoende kennis van de inhoud en draagwijdte van de regeling een beslissing te nemen.

A.8.4. De Ministerraad meent dat de bestreden bepalingen niet als onvoorzienbaar kunnen worden aangemerkt. De verzoekende partijen beroepen zich daarbij op een advies van de Raad van State met betrekking tot de wet van 28 december 1992. Er wordt evenwel niet duidelijk gemaakt wat het exacte verband is tussen de wet van 28 december 1992 en de bestreden bepalingen.

Tevens is de Ministerraad van oordeel dat er geen sprake is van enige retroactieve werking van de bestreden bepalingen. Een wet heeft pas dan retroactieve werking wanneer ze betrekking heeft op verworven toestanden, verrichte handelingen of gebeurde feiten van vóór haar bekendmaking.

Tot slot zijn de grieven van de verzoekende partijen met betrekking tot de overgangsregeling niet relevant voor het vernietigingsberoep, aangezien de beroepen zich enkel beperken tot de aangevochten artikelen 3, eerste lid, *littera a*), en 5, eerste lid, *littera a*), terwijl de overgangsbepalingen door het niet aangevochten artikel 6 worden ingevoerd.

A.9.1. De verzoekende partijen in de zaak nr. 5766 zijn van oordeel dat het legitieme doel van de bestreden bepalingen, enerzijds, het terugdringen van het begrotingstekort en, anderzijds, het ondersteunen van kmo's is. Zij stellen evenwel vast dat het doel om het begrotingstekort terug te dringen niet kan worden behaald: de tariefstijging zal op korte termijn een stijging van de inkomsten met zich meebrengen, doch op lange termijn een groot verlies aan inkomsten als gevolg van het grote aantal liquidaties. Wat betreft het tweede doel zijn het vaak kmo's die worden getroffen door de opheffing van de afzonderlijke heffing, aangezien dergelijke ondernemingen vaak gebruikt worden om in een aanvullend pensioen te voorzien. Grote ondernemingen hebben dikwijls niet dezelfde functie, waardoor de afschaffing niet dezelfde gevolgen heeft.

A.9.2. Aangezien er volgens de Ministerraad sprake is van een regulering van de eigendom en niet van een ontneming, dient de beoordeling van het overheidsoptreden te gebeuren aan de hand van artikel 1, tweede alinea, van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Dit betekent dat de regulering slechts aan een marginale toetsing dient te worden onderworpen. Een zuivere begrotingsmaatregel die als legitieme doelstelling wordt opgeworpen is dan ook niet manifest in strijd met het algemeen belang. Wat betreft het ondersteunen van de kmo's, is het argument, volgens de Ministerraad, uit de context gehaald. Immers, naast het verhogen van het tarief en de invoering van overgangsmaatregelen voorziet de wet ook in een tariefverlaging van de roerende voorheffing, die evenwel enkel toegankelijk is voor de kmo's. De wettige doelstelling, te weten het ondersteunen van de kmo's, heeft dan ook enkel betrekking op de maatregelen van een verlaagde roerende voorheffing voor de kmo's en niet op het verhogen van de liquidatieheffing.

A.9.3. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 herhalen dat de wetgever een ruime beoordelingsbevoegdheid heeft bij het invullen van het legitieme doel. Die beoordeling mag echter niet kennelijk onredelijk zijn. Dienaangaande stelde de Ministerraad vast dat het ondersteunen van kmo's geen doelstelling is van de bestreden bepalingen, doch de verzoekende partijen betwisten dit in hun memorie van antwoord; de desbetreffende doelstelling is immers opgenomen in de inleidende uiteenzetting van de wet. Indien moet worden aangenomen dat dit niet de algemene doelstelling is, rijst de vraag hoe een belastingplichtige het doel van de wetgever kan achterhalen. Daarnaast is het volgens de verzoekende partijen niet aan hen om aan te tonen dat de doelstellingen manifest in strijd zijn met het algemeen belang. Het is immers aan de verwerende partij om aan te tonen dat de maatregelen pertinent en dienstig zijn voor het bereiken van de vooropgestelde legitieme doelen.

A.9.4. In zijn memorie van wederantwoord wijst de Ministerraad erop dat het verhogen van de tarieven tot doel heeft de begroting in evenwicht te brengen. Dit is niet enkel het gevolg van de aangepaste Europese engagementen, maar het volgt ook uit artikel 23 van de Grondwet. Het betreft tevens geen geïsoleerde maatregel. De verhoging van de liquiditeitsheffing volgt immers uit een tariefverhoging op roerende inkomsten die werd ingevoerd door de programmawet van 27 december 2012. Om dat effect te maximaliseren, is het dan ook noodzakelijk dat de ontsnapingsmogelijkheden voor die laatste belasting zo veel mogelijk worden beperkt.

A.10.1. Bij de beoordeling van de proportionaliteit moet, volgens de verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786, vooral belang worden gehecht aan het onverwachte karakter van de wetswijziging en de gevolgen ervan; dit volgt uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en het Hof. In eerste instantie voeren de verzoekende partijen aan dat de verhoging van het belastingtarief op de aanvullende pensioenen nergens wordt gecompenseerd door middel van belasting- of lastenverlagingen. Indien er een afweging gebeurt tussen de verschillende doelstellingen van de bestreden bepalingen, moet worden besloten dat er geen sprake is van enig evenwicht. De afschaffing van de afzonderlijke liquidatieheffing moedigt immers geen kapitaalvorming aan bij kmo's en heeft op korte termijn zelfs tot gevolg dat er meer liquidaties zullen volgen. Dat heeft dan weer een verzwakkend effect op de nationale economie. De verzoekende partijen in zaak nr. 5766 voeren tevens aan dat een regel die rechtsonzekerheid teweegbrengt, volgens het Europese Hof van Justitie niet kan worden geacht evenredig te zijn met de nagestreefde doelstellingen. Bijgevolg is niet voldaan aan de voorwaarden, waardoor het recht op het ongestoord genot van eigendom wordt geschonden.

A.10.2. Aangezien er slechts sprake is van een regulering van de eigendom, zal, volgens de Ministerraad, ook met betrekking tot de proportionaliteit slechts een marginale toetsing nodig zijn. De bestreden maatregelen, die tot doel hebben een gunstregeling af te schaffen en het tarief op de liquidatiebonus in de lijn te brengen met het tarief op andere dividenduitkeringen, zijn niet vergelijkbaar met de materies in de aangehaalde arresten van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen,

aangezien die arresten betrekking hebben op wetgevende initiatieven die een tarief van meer dan 90 pct. invoeren en tot gevolg hebben dat er een ongelijke behandeling ontstaat. De Ministerraad voert daarnaast in zijn memorie ook aan dat het feit dat de Regering heeft voorzien in een overgangsmaatregel en een ruime aanpassingsperiode waardoor de belastingplichtige kan ontsnappen aan de tariefverhoging, niettegenstaande een overgangsmaatregel niet noodzakelijk is (zie arrest nr. 111/2004), er moeilijk toe kan leiden dat de maatregel disproportioneel is.

A.10.3. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 herhalen dat de verwerende partij moet aantonen dat er een behoorlijk evenwicht bestaat tussen de afweging van het algemeen belang en de individuele belangen. Voor de ondersteuning van kmo's is dit niet het geval. Ook de andere legitieme doelstelling, het terugdringen van het begrotingstekort, zal op lange termijn niet worden bereikt door de gekozen maatregelen. Uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens volgt ook dat, in het geval een andere, minder verregaande oplossing tot de mogelijkheden behoort, deze moet worden aangewend. Als er immers minder zware maatregelen bestaan voor het bereiken van hetzelfde doel, moeten deze worden gekozen. Indien dit niet gebeurt, zal het billijke evenwicht immers verstoord zijn. De verzoekende partijen zijn dan ook van oordeel dat aan de voorgaande omstandigheden niet is voldaan en er bijgevolg geen sprake kan zijn van een rechtvaardiging van een inbreuk op het ongestoord genot van de eigendom.

Wat de schending van het gelijkheidsbeginsel betreft (tweede middel in de zaken nrs. 5730 en 5786 en eerste middel in de zaak nr. 5766

A.11.1. Door de verzoekende partijen wordt tevens een schending opgeworpen van het gelijkheidsbeginsel, zoals dit voortvloeit uit de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof volgt immers dat gelijke situaties gelijk moeten worden behandeld, doch ongelijke situaties ongelijk moeten worden behandeld.

A.11.2. De verzoekende partijen menen dat de bestreden wetsbepalingen tot gevolg hebben dat de liquidatieboni thans worden gelijkgesteld met gewone dividenduitkeringen, terwijl beide uitkeringen een verschillende finaliteit hebben. Gewone dividenden moeten worden beschouwd als een beloning voor de steun van de aandeelhouders en dienen om de goede relatie met de aandeelhouders te onderhouden terwijl de liquidatieboni daarentegen tot stand komen door de vereffening van de vennootschap, hetgeen dan ook het verlies van het aandeelhouderschap tot gevolg heeft. Die laatste categorie van aandeelhouders is dus in essentie te vergelijken met aandeelhouders die hun aandelen overdragen. Hoewel liquidatieboni voor fiscale doeleinden worden beschouwd als een bijzondere categorie van dividenden, bevinden de personen die betrokken zijn bij beide uitkeringen, zich in een wezenlijk verschillende situatie. Enerzijds, bestaat er een wezenlijk verschil tussen de uitkerende personen. De vennootschap die overgaat tot de uitkering van een liquidatiebonus beëindigt haar werkzaamheden, terwijl de vennootschap die dividenden uitkeert er fundamenteel op gericht is haar activiteiten voort te zetten. Anderzijds, bevinden ook de verkrijgende personen zich in een wezenlijk verschillende situatie. De uitkering van een dividend heeft voor de aandeelhouder immers geen invloed op zijn hoedanigheid van aandeelhouder, terwijl de uitkering van een liquidatiebonus het einde van de hoedanigheid van aandeelhouder betekent.

In het verleden heeft de wetgever steeds een duidelijk onderscheid bewaard tussen de dividenden en liquidatieboni door er een afzonderlijke tarifiering op toe te passen (*Parl. St.*, Kamer, 2002-2003, DOC 50-1918/001, pp. 29-30). De verzoekende partijen in zaak nr. 5766 voeren tevens aan dat eenzelfde redenering wordt gevolgd door de lagere rechtspraak door te oordelen dat liquidatieboni niet onder de oude antimisbruikbepaling als een dividend konden worden geherkwalificeerd.

De gelijkschakeling van de tarifiering van beide uitkeringen heeft dan ook tot gevolg dat er een gelijke behandeling ontstaat tussen personen die zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden en bijgevolg zijn de bestreden wetsbepalingen strijdig met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.

A.12. De Ministerraad meent dat de uitkeringen naar aanleiding van de liquidatie van een vennootschap en de gewone dividenduitkeringen niet wezenlijk van elkaar verschillen; beide uitkeringen hebben gemeen dat er reserves worden uitgekeerd en dat ze beide inwisselbaar zijn in die zin dat alle overgedragen winsten kunnen worden uitgekeerd als dividend, dan wel later als liquidatiebonus. Het enige verschil tussen beide is het moment van de uitkering.

De bestreden maatregel heeft tot doel een verschil in behandeling weg te werken. Het verschil leidde er immers toe dat ondernemingen gewone dividenduitkeringen vermeden en daardoor een excessief hoog bedrag aan reserves opbouwden. Om een gelijke behandeling van uitgaande uitkeringen te verzekeren, ongeacht de manier waarop de reserves de vennootschap verlaten, wordt de gelijke heffing ingevoerd. Tot slot is de Ministerraad van oordeel dat de wetgever een ruime beoordelingsbevoegdheid geniet bij het bepalen van de doelstellingen die hij nastreeft op fiscaal vlak.

A.13. In de memorie van antwoord merken de verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 op dat de uitkeringen door de Ministerraad enkel ten aanzien van de uitkerende vennootschap worden beoordeeld; dit is, gelet op de rechtspraak van het Hof van Cassatie van 6 oktober 1959, een foutieve beoordeling, aangezien het Hof van Cassatie reeds heeft gesteld dat de kwalificatie van een verrichting dient te gebeuren ten aanzien van de aandeelhouders en niet ten aanzien van de vennootschap.

Volgens de verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786 heeft de gelijkschakeling van de tarifiering tot gevolg dat een vennootschap sneller zal overgaan tot een uitkering van de winst in de vorm van dividenden, hetgeen zal leiden tot een verzwakking van het vermogen van de kmo's. De ondernemers worden immers niet meer gestimuleerd om middelen bij te houden en zo investeringen of uitbreidingen te doen. De verzoekende partijen in de zaak nr. 5766 voeren ook aan dat het aanhouden van reserves vaak een puur bedrijfsmatige keuze is van de bestuurders om in voldoende middelen te voorzien om activiteiten gaande te houden. De redenering van de Ministerraad, waarbij de wetgever abnormaal hoge reserves wil tegengaan, is dan ook strijdig met zijn vroegere houding, aangezien hij steeds heeft aangemoedigd om veel eigen middelen op te bouwen.

De ruime beoordelingsbevoegdheid van de wetgever mag, volgens de verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730 en 5786, echter niet zo worden ingevuld dat een verschil in tarifiering eerst wordt gemotiveerd aan de hand van de verschillen die er bestaan tussen beide soorten uitkeringen om dan op een later tijdstip een gelijke tarifiering te verantwoorden door thans naar de overeenkomsten tussen beide uitkeringen te verwijzen. Dat is immers een willekeurige motivering die tevens de onvoorzienbaarheid extra in de hand werkt.

A.14. In zijn memorie van wederantwoord erkent de Ministerraad dat er wezenlijke verschillen bestaan tussen een liquidatiebonus en een gewone dividenduitkering. Evenwel leidt die vaststelling er niet toe dat het voldoende pertinent zou zijn om tot een schending van het gelijkheidsbeginsel te komen. In het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 worden immers veel inkomsten die wezenlijk van elkaar verschillen op eenzelfde tarief belast. Daarnaast zijn de bestreden bepalingen wel pertinent voor de vooropgestelde doelen. Volgens de Ministerraad tonen de verzoekende partijen ook niet aan waarom er een andere fiscale behandeling zou moeten zijn voor liquidatieboni dan voor gewone dividenduitkeringen.

- B -

Ten aanzien van het onderwerp van het beroep

B.1.1. De bestreden artikelen 3, *littera a)*, en 5, *littera a)*, van de programmawet van 28 juni 2013 wijzigen, met ingang van 1 oktober 2014, de artikelen 171, 2°, en 269 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992), zodat de inkomstenbelasting en de roerende voorheffing op de uitkeringen bij de -gehele of gedeeltelijke - vereffening van een vennootschap worden verhoogd van 10 pct. naar 25 pct.

De artikelen 3 en 5 van de programmawet wijzigen respectievelijk artikel 171 van het WIB 1992 en artikel 269 van het WIB 1992. Door die wijziging worden uitkeringen die als dividend worden beschouwd bij de gedeeltelijke verdeling ingevolge overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot (artikel 187 van het WIB 1992) of bij de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap (artikel 209 van het WIB 1992) ten laste van de verkrijger onderworpen aan een belasting van 25 pct. De uitkerende vennootschap houdt een roerende voorheffing in ten belope van dat percentage op de als dividenden aangemerkte uitkeringen.

B.1.2. 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 WIB 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^o, van het WIB 1992 aangepast, zodat vereffeningsuitkeringen worden uitgesloten als inkomsten van roerende goederen en kapitalen.

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 einde aan die vrijstelling van belasting gemaakt en heeft datgene wat het WIB 1992 reeds als een uitgekeerd dividend aanmerkte, onderworpen aan de personenbelasting en aan de roerende voorheffing. De artikelen 2 en 3 van die wet hebben « inkomsten van aandelen [...] betaald of toegekend bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen of bij verkrijging van eigen aandelen » gelicht uit de in

artikel 21 van het WIB 1992 vervatte lijst van in de personenbelasting « niet als inkomsten van roerende goederen en kapitalen belastbare inkomsten » en hebben ze als dividenden gekwalificeerd. Artikel 15 van de wet van 24 december 2002 wijzigde de bepaling in artikel 264, eerste lid, 2°, van het WIB 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 WIB 1992), bij de gedeeltelijke verdeling ingevolge overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot (artikel 187 van het WIB 1992) of bij de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap (artikel 209 van het WIB 1992).

De wet van 28 december 2011 « houdende diverse bepalingen » wijzigde artikel 171, 2°, van het WIB 1992, zodat sindsdien enkel uitkeringen in de zin van de artikelen 187 en 209 van het WIB 1992 werden belast tegen het afzonderlijk tarief van 10 pct. Uitkeringen die als dividend worden beschouwd bij de verkrijging van eigen aandelen (artikel 186 van het WIB 1992) worden vanaf 1 januari 2013 belast tegen het afzonderlijk tarief van 25 pct.

De programmawet van 28 juni 2013 belast, met ingang van 1 oktober 2014, de uitkeringen die als dividend worden beschouwd bij de gedeeltelijke verdeling ingevolge overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot (artikel 187 van het WIB 1992) of bij de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap (artikel 209 van het WIB 1992) tegen het afzonderlijk tarief van 25 pct.

Ten aanzien van de ontvankelijkheid

B.2.1. De Ministerraad voert aan dat het beroep tot vernietiging ingediend door de vzw « Nieuw-Vlaamse Alliantie » in de zaak nr. 5766 niet ontvankelijk is bij gebrek aan een collectief belang.

B.2.2. Ten aanzien van de andere verzoekende partijen in de zaak nr. 5766 wordt het belang door de Ministerraad niet betwist. Aangezien de andere verzoekende partijen in de zaak nr. 5766 als belastingplichtigen in elk geval doen blijken van een belang bij het beroep, is het niet noodzakelijk te onderzoeken of de vzw « Nieuw-Vlaamse Alliantie » eveneens doet blijken van een belang om de vernietiging van de bestreden bepalingen te vorderen.

B.2.3. De exceptie wordt verworpen.

Ten gronde

Wat de schending van het gelijkheidsbeginsel betreft (tweede middel in de zaken nrs. 5730 en 5786 en eerste middel in de zaak nr. 5766)

B.3. De verzoekende partijen voeren een schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in zoverre de bestreden wetsbepalingen tot gevolg zouden hebben dat de vereffeningsuitkeringen, voor wat het toepasbare belastingtarief betreft, worden gelijkgesteld met de gewone dividenduitkeringen, terwijl beide uitkeringen een verschillende finaliteit zouden hebben.

B.4.1. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet waarborgen het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie. Artikel 172 van de Grondwet is een bijzondere toepassing van dat beginsel in fiscale zaken.

B.4.2. De grondwettelijke regels van gelijkheid en niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dezelfde regels verzetten er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.5. Het komt de wetgever toe de grondslag van de belasting vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid.

Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken; zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsbevoegdheid van de wetgever. Dienvolgens komt het de wetgever toe te oordelen of een stelsel van fiscale voordeeltarieven al dan niet moet worden gehandhaafd of vervangen. Het feit dat vereffeningsuitkeringen als dividenden worden aangemerkt, die evenwel werden belast tegen een lager tarief dan de gewone dividenduitkeringen, verhindert niet dat de wetgever ze later belast tegen hetzelfde tarief als de gewone dividenduitkeringen, voor zover die gelijke behandeling berust op een redelijke verantwoording.

B.6. Door de belasting en de roerende voorheffing op vereffeningsuitkeringen te verhogen, beogen de bestreden bepalingen «de begrotingsmaatregelen inzake inkomstenbelastingen [...] in concrete wetteksten om te zetten : [...]; 3° voor de inkomsten die toegekend of betaalbaar gesteld zijn vanaf 1 oktober 2014 wordt de roerende voorheffing en het afzonderlijk tarief van de personenbelasting op de liquidatieboni verhoogd van 10 % tot 25 %. Er worden ook overgangsbepalingen ingevoerd » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2853/001, p. 3).

De bestreden bepalingen hebben tot doel :

« nieuwe kapitaalvorming [...], inzonderheid voor de kmo's die door het opbouwen van een eigen vermogen ook hun kredietwaardigheid verhogen[, aan te moedigen]. Vroeger bedroeg het belastingtarief bij liquidatieboni 48 % op de belaste reserves en 24 % op de latente meerwaarden. Sedert 1983 werd de aanslagvoet verlaagd tot gemiddeld 25 %. Een bedrijf behoort niet gedurende vele jaren reserves aan te houden om fiscale redenen. Dit is sowieso geen goede fiscale strategie » (*Parl. St.*, Kamer, 2012-2013, DOC 53-2853/014, p. 8).

Bovendien :

« De staatssecretaris verklaart begrip te hebben voor de bekommernissen die in de kmo-middens worden geuit, maar de budgettaire uitdagingen waarmee de regering wordt geconfronteerd zijn aanzienlijk en spreker gaat ervan uit dat een begroting in evenwicht toch ook één van de bekommernissen [...] is » (*Parl. St.*, Senaat, 2012-2013, nr. 5-2169/3, p. 8).

De te dezen door de wetgever nagestreefde doelstellingen houden bijgevolg verband met het bereiken van een begrotingsevenwicht en met het sturen en corrigeren van het sociale en economische beleid hetgeen hij vermag na te streven bij het nemen van fiscale maatregelen.

B.7. De bestreden bepalingen verhogen het tarief van de personenbelasting en de roerende voorheffing, waardoor een einde wordt gemaakt aan de gunstige fiscale regeling die vereffeningsuitkeringen, in vergelijking met dividenduitkeringen, genoten.

De identieke behandeling van de vereffeningsuitkeringen en de dividenduitkeringen beantwoordt aan wettige doelstellingen, namelijk de wil van de wetgever om hierdoor de begroting in evenwicht te brengen en te vermijden dat hiermee gereserveerde winsten van ondernemingen te lang in de vennootschappen worden gehouden, enkel en alleen om fiscale redenen. Door de uitkeringen die worden aangemerkt als dividenden in de artikelen 187 en 209 van het WIB 1992 in geval van de gedeeltelijke verdeling ingevolge overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot of bij de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap, te belasten tegen het tarief van 25 pct., heeft de wetgever een maatregel genomen die relevant is ten aanzien van de nagestreefde doelstellingen.

B.8. Ten slotte heeft de wetgever voorzien in twee begeleidende maatregelen die tot doel hebben de verhoging van het belastingtarief te verzachten. Zo wordt in artikel 537 van het WIB 1992 voor vennootschappen in de mogelijkheid voorzien om in het laatste belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1 oktober 2014 de reserves die ingeschreven waren op de laatste jaarrekening die was goedgekeurd vóór 31 maart 2013, uit te keren tegen 10 pct. Daarnaast bedraagt, krachtens artikel 269, § 2, tweede lid, van het WIB 1992, de roerende voorheffing 20 pct. voor de dividenden verleend of toegekend uit de winstverdeling van het tweede boekjaar na dat van de inbreng, en 15 pct. voor die verleend of toegekend uit de winstverdeling van het derde boekjaar en volgende na dat van de inbreng.

B.9. De middelen zijn niet gegrond.

Wat de schending van het ongestoord genot van eigendom betreft (eerste middel in de zaken nrs. 5730 en 5786 en tweede middel in de zaak nr. 5766)

B.10. De verzoekende partijen in de zaken nrs. 5730, 5766 en 5786 voeren een schending aan van artikel 16 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en met artikel 17 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, omdat een inmenging in het eigendomsrecht enkel toegelaten zou zijn wanneer kan worden aangetoond dat de inmenging wordt voorgeschreven door een voldoende precieze wettelijke bepaling die beantwoordt aan een dwingende maatschappelijke behoefte en de inmenging evenredig is met de door de ingevoerde wetsbepaling nagestreefde doelstelling, hetgeen te dezen niet het geval zou zijn.

B.11. Aangezien de verzoekende partijen geen aanknopingspunt van hun situatie met de tenuitvoerlegging van het recht van de Unie aantonen, zijn de middelen niet ontvankelijk in zoverre ze zijn afgeleid uit de schending van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

B.12.1. Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens heeft een draagwijdte die analoog is met die van artikel 16 van de Grondwet, waardoor de erin vervatte waarborgen een onlosmakelijk geheel vormen met diegene die zijn ingeschreven in die grondwetsbepaling, zodat het Hof, bij zijn toetsing van de bestreden bepalingen, rekening houdt met die verdragsbepaling.

B.12.2. Artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol biedt niet alleen bescherming tegen een onteigening of een eigendomsberoving (eerste alinea, tweede zin), maar ook tegen elke verstoring van het genot van de eigendom (eerste alinea, eerste zin) en elke regeling van het gebruik van de eigendom (tweede alinea). Een belasting houdt in beginsel een inmenging in het recht op het ongestoord genot van de eigendom in.

Bovendien vermeldt artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol dat de bescherming van het eigendomsrecht « op geen enkele wijze het recht [aantast] dat een Staat heeft om die wetten toe te passen welke hij noodzakelijk oordeelt om toezicht uit te oefenen op het gebruik van eigendom in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen en boeten te verzekeren ».

Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat, ook al beschikt de fiscale wetgever over een ruime beoordelingsbevoegdheid, een belasting onevenredig kan zijn en op onverantwoorde wijze afbreuk kan doen aan het ongestoord genot van iemands eigendom indien zij het billijk evenwicht verbreekt tussen de vereisten van het algemeen belang en de bescherming van het recht op het ongestoord genot van eigendom (EHRM, 31 januari 2006, *Dukmedjian* t. Frankrijk, §§ 52-54; beslissing, 15 december 2009, *Tardieu de Maleissye* t. Frankrijk).

B.13. De noodzaak een begrotingsevenwicht tot stand te brengen en te komen tot een voor de vennootschappen gezonde fiscale strategie, is een oogmerk van algemeen belang. Derhalve vermocht de wetgever redelijkerwijs te oordelen het belastingtarief van 10 pct. te verhogen tot 25 pct. Een tarief van 25 pct. kan inderdaad niet als onredelijk worden beschouwd, omdat het niet van die aard is dat het op onevenredige wijze afbreuk doet aan het recht van een categorie van personen op het ongestoord genot van hun eigendom.

Daarnaast verschillen liquidatie-uitkeringen niet wezenlijk van gewone dividenduitkeringen; zij hebben gemeen dat er reserves worden uitgekeerd en dat ze beide inwisselbaar zijn in die zin dat alle overgedragen winsten kunnen worden uitgekeerd als dividend, dan wel later als liquidatie-uitkering. Ook dividenduitkeringen worden onderworpen aan een roerende voorheffing en een inkomstenbelasting van 25 pct.

Ten slotte heeft, zoals is vermeld in B.8, de wetgever tevens voorzien in twee begeleidende maatregelen die tot doel hebben de verhoging van het belastingtarief te verzachten.

B.14. De middelen zijn niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt de beroepen.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 6 november 2014.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

A. Alen