

## ARBITRAGEHOF

[2004/202088]

## Uittreksel uit arrest nr. 109/2004 van 23 juni 2004

Rolnummers 2721 en 2740

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

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters A. Arts en M. Melchior, en de rechters P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke en J. Spreutels, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter A. Arts,

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging*

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

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

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

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

(...)

*II. In rechte*

(...)

*Ten aanzien van het onderwerp van het beroep*

B.1. De wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken » heeft een inkomstenbelasting en een roerende voorheffing van 10 pct. ingevoerd op de uitkeringen bij de - gehele of gedeeltelijke - vereffening van een vennootschap en bij de verkrijging van eigen aandelen.

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

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

*Ten aanzien van de ontvankelijkheid*

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

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

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

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

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

*Ten gronde**Ten aanzien van het eerste middel*

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

*Wat het eerste onderdeel betreft*

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

B.4.2. Sinds de wet van 22 december 1989 « houdende fiscale bepalingen » worden vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen in de vennootschapsbelasting « als een uitgekeerd dividend aangemerkt » (artikelen 186, 187 en 209 van het W.I.B. 1992). Die wetwijziging beoogde « de aan de aandeelhouders en vennoten uitgekeerde sommen zoals alle andere uitgekeerde winsten [te belasten] met afhouding van roerende voorheffing » (*Parl. St.*, Senaat, 1989-1990, nr. 806/1, p. 63).

Omdat, ondanks het doel van de wetgever, onduidelijkheid bestond omtrent de vraag of op die uitkeringen al dan niet roerende voorheffing verschuldigd was, heeft de wet van 23 oktober 1991 « tot omzetting in het Belgische recht van de Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen » die als roerend inkomen aangemerkte vereffeningsuitkeringen (*Parl. St.*, Kamer, 1991-1992, nr. 1784/3, p. 5) vrijgesteld van roerende voorheffing. Vervolgens heeft de wet van 22 december 1998 « houdende fiscale en andere bepalingen » artikel 21, 2<sup>o</sup>, 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<sup>o</sup>, van het W.I.B. 1992 volgens welke de roerende voorheffing niet verschuldigd was op uitkeringen die als dividend worden beschouwd bij de verkrijging van eigen aandelen (artikel 186 van het W.I.B. 1992), bij de gedeeltelijke verdeling ingevolge overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot (artikel 187 van het W.I.B. 1992) of bij de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap (artikel 209 van het W.I.B. 1992).

B.4.3. Het komt de wetgever toe te oordelen of een stelsel van fiscale vrijstellingen dat hij heeft ingevoerd al dan niet moet worden gehandhaafd of vervangen. Het feit dat vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen in het verleden als meerwaarden werden beschouwd, verhindert niet dat de wetgever ze later expliciet aanmerkt als dividenden en ze belastbaar stelt als roerende inkomsten, mede gelet op het feit dat bij de vereffening van een vennootschap en bij de verkrijging van eigen aandelen, naast kapitaal, ook gereserveerde winsten worden uitgekeerd. De wetgever vermag immers de categorie « dividenden » uit te breiden, die aldus ruimer wordt dan de algemene omschrijving van de roerende inkomsten in artikel 17 van het W.I.B. 1992.

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

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

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

De belasting en de roerende voorheffing zijn verschuldigd op « uitkeringen die worden aangemerkt als dividenden in de artikelen 186, 187 en 209 in geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van een binnenlandse of buitenlandse vennootschap of van verkrijging van eigen aandelen door een dergelijke vennootschap » (artikel 18, eerste lid, 2<sup>o</sup>ter, en artikel 269, eerste lid, 2<sup>o</sup>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.4.5 vermelde doelstelling en die objectief en redelijk is verantwoord.

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

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

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

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

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

*Wat het tweede onderdeel betreft*

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

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

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

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

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

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

*Wat het derde onderdeel betreft*

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

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

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

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

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

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

*Wat het vierde onderdeel betreft*

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

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

Als de wetgever echter twee voldoende vergelijkbare categorieën van uitkeringen - te dezen, uitkeringen van beleggingsvennootschappen die in het land van hun fiscale woonplaats een belastingregeling genieten die afwijkt van het gemeen recht en, anderzijds, uitkeringen van alle andere vennootschappen - verschillend behandelt door de eerstgenoemde categorie uit te sluiten van de liquidatieheffing en de tweede categorie aan de heffing te onderwerpen, dient het Hof bij de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te oordelen of voor dat onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat.

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

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

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

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

B.7.5. De wetgever beoogt aldus een economische transparantie te bewerkstelligen waarbij voor de aandeelhouders de belegging in aandelen van een beleggingsvennootschap neutraal moet zijn in vergelijking met een rechtstreekse belegging in de onderliggende financiële instrumenten, door te verhinderen dat meerwaarden die worden gerealiseerd via de techniek van verkrijging van eigen aandelen aan inventariswaarde - techniek die eigen is aan de in de bestreden bepaling beoogde beleggingsvennootschappen - worden belast, in tegenstelling tot meerwaarden die, wanneer ze op aandelen worden gerealiseerd door een particulier binnen het kader van het normaal beheer van zijn privé-vermogen, onbelast blijven.

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

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

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

B.7.7. Bovendien wordt uit artikel 143, § 1, van de wet van 4 december 1990 « op de financiële transacties en de financiële markten » afgeleid dat de artikelen 186, 187 en 209 van het W.I.B. 1992, in de huidige stand van de wetgeving, niet van toepassing zijn op de dividenden verleend of toegekend door beleggingsvennootschappen naar aanleiding van de verkrijging van eigen aandelen of de gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen, gelet op het feit dat voormeld artikel 143 afwijkt van artikel 185 van het W.I.B. 1992 (*Bull. Vr. en Antw.*, Kamer, 2002-2003, 21 januari 2002, pp. 17981-17982).

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

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

*Wat het vijfde onderdeel betreft*

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

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

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

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

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

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

*Ten aanzien van het tweede middel*

*Wat het eerste onderdeel betreft*

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

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

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

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

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

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

*Inzake de bepalingen omtrent de inkomstenbelasting*

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

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

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

*Inzake de bepalingen omtrent de roerende voorheffing*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Wat het tweede onderdeel betreft*

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

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

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

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

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

Om die redenen,

het Hof

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

- verwerpt de beroepen voor het overige.

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

De griffier,

P.-Y. Dutilleux.

De voorzitter,

A. Arts.

## COUR D'ARBITRAGE

[2004/202088]

## Extrait de l'arrêt n° 109/2004 du 23 juin 2004

Numéros du rôle : 2721 et 2740

*En cause* : les recours en annulation des articles 2 à 5 et 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale », introduits par la s.p.r.l. en liquidation Kris Vanstappen et par K. Vanstappen, et par la s.p.r.l. W. Cools et par W. Cools.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents A. Arts et M. Melchior, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke et J. Spreutels, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président A. Arts,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*I. Objet des recours et procédure*

Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 16 et 27 juin 2003 et parvenues au greffe les 17 et 30 juin 2003, un recours en annulation des articles 2 à 5 et 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale » (publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002, deuxième édition) a été introduit, respectivement par :

- la s.p.r.l. en liquidation Kris Vanstappen, dont le siège est établi à 1981 Hofstade, Weerstandersstraat 18, et K. Vanstappen, demeurant à la même adresse;

- la s.p.r.l. W. Cools, dont le siège est établi à 2600 Anvers, Flor Alpaertstraat 12, et W. Cools, demeurant à la même adresse.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 2721 et 2740 du rôle de la Cour, ont été jointes.

(...)

*II. En droit*

(...)

*Quant à l'objet du recours*

B.1. La loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale » a instauré un impôt sur les revenus et un précompte mobilier de 10 p.c. sur les bonis en cas de liquidation totale ou partielle d'une société ou en cas d'acquisition d'actions ou de parts propres.

Les articles 2 à 5 de la loi modifient respectivement l'article 18, alinéa 1<sup>er</sup>, l'article 21, 2<sup>o</sup>, l'article 22, § 1<sup>er</sup>, alinéa 2, et l'article 171, 2<sup>o</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992). Par suite de cette modification, les bonis qui sont considérés comme des dividendes en cas d'acquisition d'actions ou de parts propres (article 186 du C.I.R. 1992), en cas de partage partiel par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé (article 187 du C.I.R. 1992) ou en cas de partage total de l'avoir social d'une société (article 209 du C.I.R. 1992) sont soumis à un impôt de 10 p.c. dans le chef du bénéficiaire. La société distributrice retient un précompte mobilier à concurrence de ce pourcentage sur les bonis considérés comme des dividendes.

En vertu de l'article 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 24 décembre 2002, l'impôt et le précompte mobilier précités sont applicables aux revenus qui sont attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 et pour autant, quand il s'agit de partage total de l'avoir social, que la liquidation n'ait pas été clôturée avant le 25 mars 2002. Conformément à l'article 33 de la loi, le précompte mobilier qui se rapporte à des revenus attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, avant la date de publication de la loi du 24 décembre 2002 au *Moniteur belge*, soit le 31 décembre 2002, est payable au plus tard dans les quinze jours de cette publication et la déclaration de revenus y afférente doit être remise au plus tard à la même date.

*Quant à la recevabilité*

B.2.1. Le Conseil des ministres fait valoir que le recours en annulation n'est pas recevable, faute d'intérêt, dans le chef, respectivement, de la s.p.r.l. en liquidation Kris Vanstappen et de la s.p.r.l. W. Cools, parce que les bonis de liquidation et d'acquisition sont taxés dans le chef du bénéficiaire et non dans le chef de la société qui a payé les bonis.

Pour la même raison, le Conseil des ministres considère que la requête en intervention de la s.a. en liquidation Dielman Frozen Seafoods n'est pas non plus recevable.

B.2.2. Le recours en annulation dans l'affaire n° 2721 et le recours en intervention sont introduits, entre autres, par une société en liquidation. Le recours en annulation dans l'affaire n° 2740 est introduit, entre autres, par une société en activité.

En vertu de l'article 261, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. 1992, sont notamment redevables du précompte mobilier les personnes morales débitrices de revenus de capitaux et biens mobiliers. Les sociétés requérantes justifient donc d'un intérêt.

B.2.3. L'exception d'irrecevabilité est rejetée.

*Quant au fond*

*S'agissant du premier moyen*

B.3. Le premier moyen est pris de la violation des articles 10 et 11, combinés ou non avec l'article 172, de la Constitution.

*En ce qui concerne la première branche*

B.4.1. Dans une première branche, les parties requérantes allèguent la violation des dispositions précitées en ce que les bonis de liquidation sont soumis à un impôt, alors que les plus-values réalisées à la suite d'une vente d'actions ou de parts d'une société en activité sont exonérées d'impôt et que la Cour de cassation considère les bonis de liquidation et les bonis d'acquisition comme des plus-values sur actions ou parts.

B.4.2. Depuis la loi du 22 décembre 1989 « portant des dispositions fiscales », les bonis de liquidation et d'acquisition sont considérés, à l'impôt des sociétés, « comme un dividende distribué » (articles 186, 187 et 209 du C.I.R. 1992). Cette modification législative visait à ce que « les sommes réparties aux actionnaires ou associés [soient] imposées comme tous autres bénéfices distribués avec retenue du précompte mobilier » (*Doc. parl.*, Sénat, 1989-1990, n° 806/1, p. 63).

Parce que, en dépit de l'objectif poursuivi par le législateur, on ne voyait pas clairement si un précompte mobilier était ou non dû sur ces bonis, la loi du 23 octobre 1991 « transposant en droit belge la Directive du Conseil des Communautés européennes du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales » a exonéré du précompte mobilier ces bonis de liquidation considérés comme revenu mobilier (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n° 1784/3, p. 5). Ensuite, la loi du 22 décembre 1998 « portant des dispositions fiscales et autres » a adapté l'article 21, 2°, du C.I.R. 1992, en sorte que les bonis de liquidation sont exclus comme revenus de capitaux et biens mobiliers.

La loi du 24 décembre 2002 met fin à cette exonération d'impôt et soumet à l'impôt des personnes physiques et au précompte mobilier ce que le C.I.R. 1992 considère déjà comme un dividende distribué. Les articles 2 et 3 de cette loi suppriment « les revenus [...] d'actions ou parts, payés ou attribués en cas de partage total ou partiel de l'avoir social ou d'acquisition d'actions ou parts propres » de la liste, contenue à l'article 21 du C.I.R. 1992, des « revenus non imposés [à l'impôt des personnes physiques] comme revenus de capitaux et biens mobiliers » et les qualifient de dividendes. L'article 15 de la loi du 24 décembre 2002 modifie l'article 264, alinéa 1<sup>er</sup>, 2°, du C.I.R. 1992, selon lequel le précompte mobilier n'était pas dû sur les bonis qui sont considérés comme des dividendes en cas d'acquisition d'actions ou de parts propres (article 186 du C.I.R. 1992), en cas de partage partiel par suite du décès, de la démission ou de l'exclusion d'un associé (article 187 du C.I.R. 1992) ou en cas de partage total de l'avoir social d'une société (article 209 du C.I.R. 1992).

B.4.3. Il appartient au législateur d'apprécier si un régime d'immunisation fiscale instauré par lui doit être maintenu ou non ou être remplacé. Le fait que les bonis de liquidation et d'acquisition aient été considérés dans le passé comme des plus-values n'empêche pas qu'ultérieurement, le législateur les considère explicitement comme des dividendes et les taxe au titre de revenus mobiliers, compte tenu notamment du fait qu'en cas de liquidation d'une société et en cas d'acquisition des actions ou parts propres, des bénéfices réservés sont également distribués en sus du capital. Le législateur peut en effet élargir la catégorie des « dividendes », qui s'étend dès lors au-delà de la définition générale des revenus mobiliers figurant à l'article 17 du C.I.R. 1992.

B.4.4. Dès lors qu'il en résulte une différence de traitement entre les catégories visées par les parties requérantes, à savoir entre les bonis de liquidation et d'acquisition et les plus-values, la Cour doit apprécier si cette différence est objective et peut raisonnablement se justifier par rapport à l'objectif poursuivi.

B.4.5. En instaurant l'impôt et le précompte mobilier sur les bonis de liquidation et d'acquisition, les dispositions attaquées visent « à renforcer la cohérence du régime fiscal applicable aux opérations de liquidation ou de rachat d'actions ou parts propres » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/1, p. 24). A cette fin, le législateur souhaitait mettre fin, d'une part, à « un régime de taxation différent pour les sommes distribuées aux actionnaires ou associés par une société en activité [...] et par une société en liquidation » parce que « cette situation peut entraîner des dissolutions inspirées par des motifs purement fiscaux » et, d'autre part, à « des pratiques inappropriées visant à distribuer des réserves (en exonération d'impôt) aux actionnaires, cela au moyen d'opérations de rachat d'actions » (*ibid.*), pratiques auxquelles a donné lieu le régime fiscal en matière d'opérations d'acquisition d'actions ou de parts propres par une société, avec exonération du précompte mobilier.

B.4.6. Les dispositions attaquées instaurent un impôt et un précompte mobilier qui visent à mettre fin au régime fiscal de faveur dont bénéficiaient les bonis de liquidation et d'acquisition, contrairement aux dividendes. Le législateur a ainsi voulu éviter que des bénéfices réservés d'entreprises puissent encore être distribués en exemption d'impôt.

L'impôt et le précompte mobilier sont dus sur « les sommes définies comme dividendes par les articles 186, 187 et 209 en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société résidente ou étrangère ou d'acquisition d'actions ou parts propres par une telle société » (article 18, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>ter, et article 269, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>bis, du C.I.R. 1992). En cas d'acquisition d'actions ou de parts propres, est considéré comme un dividende distribué, en vertu de l'article 186 du C.I.R. 1992, « l'excédent que présente le prix d'acquisition ou, à défaut, la valeur de ces actions ou parts, sur la quote-part de la valeur réévaluée du capital libéré représenté par ces actions ou parts ». En cas de partage total ou partiel de l'avoir social, selon les articles 187 et 209 du C.I.R. 1992, est considéré comme un dividende distribué « l'excédent que présentent les sommes réparties en espèces, en titres ou autrement sur la valeur réévaluée du capital libéré ».

En faisant figurer parmi les revenus imposables les sommes définies comme dividendes par les articles 186, 187 et 209 du C.I.R. 1992 en cas de partage total ou partiel de l'avoir social d'une société résidente ou étrangère ou en cas d'acquisition d'actions ou de parts propres par une telle société, le législateur a pris une mesure qui est pertinente au regard de l'objectif mentionné au B.4.5 et qui est objectivement et raisonnablement justifiée.

B.4.7. Les parties requérantes font valoir que les abus commis lors de la liquidation totale ou partielle d'une société ou lors du rachat d'actions ou de parts propres peuvent être combattus au moyen de l'article 344, § 1<sup>er</sup>, du C.I.R. 1992, qui dispose :

« N'est pas opposable à l'administration des contributions directes, la qualification juridique donnée par les parties à un acte ainsi qu'à des actes distincts réalisant une même opération lorsque l'administration constate, par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340, que cette qualification a pour but d'éviter l'impôt, à moins que le contribuable ne prouve que cette qualification réponde à des besoins légitimes de caractère financier ou économique. »

B.4.8. Il ressort toutefois des motifs énoncés au B.4.5 que le législateur ne souhaitait pas seulement combattre les abus, mais entendait aussi renforcer la cohérence de l'ensemble du régime fiscal applicable aux opérations de liquidation ou d'acquisition d'actions ou de parts propres et qu'il souhaitait mettre fin, en termes généraux, à une différence d'imposition des sommes payées aux actionnaires ou associés par une société en activité, d'une part, et par une société en liquidation, d'autre part.

B.4.9. De ce que le législateur, dans son souci de réduire la portée de dispositions fiscales relativement avantageuses, ait relevé que certaines d'entre elles étaient l'occasion d'abus, il ne s'ensuit pas que le but exclusif de la mesure ait été de réprimer ces abus. La prise en considération de ceux-ci a pu sans doute orienter le choix des avantages fiscaux à réduire; mais il n'en résulte pas qu'il faille vérifier si les restrictions critiquées sont proportionnées à ces abus éventuels pour apprécier leur conformité aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution.



B.4.10. En sa première branche le premier moyen ne peut être accueilli.

*En ce qui concerne la deuxième branche*

B.5.1. Dans une deuxième branche, les parties requérantes allèguent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que l'impôt sur les bonis de liquidation et d'acquisition est appliqué lors de la distribution de réserves constituées avant l'entrée en vigueur des dispositions attaquées mais qui sont payées après cette entrée en vigueur, sans que ces réserves aient bénéficié du taux réduit de l'impôt des sociétés instauré par la loi du 24 décembre 2002, alors que les réserves qui ont été constituées après l'entrée en vigueur de la loi du 24 décembre 2002 sont certes soumises à l'impôt sur les bonis de liquidation et d'acquisition lors de leur distribution, mais bénéficient également du taux réduit de l'impôt des sociétés. Selon les requérants, il y aurait pourtant un lien évident entre l'instauration de l'impôt de liquidation et l'abaissement du taux de l'impôt des sociétés.

B.5.2. Bien que l'instauration de l'impôt attaqué contribue également à la réalisation de l'objectif budgétaire du législateur, qui est de faire en sorte que la réforme de l'impôt des sociétés ait lieu dans un cadre budgétairement neutre, elle n'est pas indissolublement liée à la baisse du taux de l'impôt des sociétés. Il ressort d'ailleurs de l'évolution de la législation, esquissée au B.4.2, que le législateur a voulu, indépendamment d'un quelconque abaissement des taux de l'impôt des sociétés, soumettre à un précompte mobilier les bonis de liquidation et d'acquisition.

B.5.3. Lorsque le législateur prend une mesure en vue d'éviter que des bénéfices réservés d'entreprises soient, contrairement aux dividendes, distribués en exemption d'impôt, il peut rendre cette mesure immédiatement applicable à toutes les réserves payées comme bonis de liquidation et d'acquisition, pour autant qu'il ne déroge pas, à cette occasion, aux règles générales concernant la détermination de l'exercice d'imposition.

Lorsque le législateur met fin à une exonération d'impôt, il peut effectivement estimer que ce changement de politique doit être réalisé immédiatement et il n'est donc en principe pas obligé de prévoir une réglementation transitoire.

Si la nouvelle réglementation n'avait été applicable qu'aux réserves constituées après son entrée en vigueur, cela aurait eu pour conséquence que les distributions de réserves en exemption d'impôt auraient continué d'exister et que la réalisation de l'objectif poursuivi par les dispositions attaquées, à savoir d'éviter la distribution de réserves en exemption d'impôt, aurait subi plusieurs années de retard.

B.5.4. Le premier moyen en sa deuxième branche ne peut être accueilli.

*En ce qui concerne la troisième branche*

B.6.1. Dans une troisième branche, les parties requérantes allèguent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que les entrepreneurs qui constituent leur entreprise sous une forme sociétaire sont taxés plus lourdement, lors de la cessation de leur activité, que les entrepreneurs qui exercent leur activité en tant que personne physique.

B.6.2. La distinction repose sur un critère objectif, à savoir le fait que l'entrepreneur qui cesse son activité est une personne physique ou une personne morale.

Ce critère de distinction est pertinent au regard du but de la mesure, qui est d'éviter que des bénéfices réservés de sociétés soient encore distribués en exemption d'impôt.

B.6.3. Lors de la constitution de bénéfices réservés, les sociétés jouissent d'un régime fiscal qui diffère de celui des personnes physiques. Le législateur peut dès lors raisonnablement décider d'appliquer, lors de la distribution de ces réserves, un taux différent de celui qui est applicable à la personne physique qui cesse son activité.

La cessation d'une activité par une personne physique, d'une part, et le partage de l'avoir social d'une société en liquidation, d'autre part, sont des opérations suffisamment différentes pour que le législateur puisse les soumettre à des taux d'imposition différents sans violer les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.6.4. Le premier moyen en sa troisième branche ne peut être accueilli.

*En ce qui concerne la quatrième branche*

B.7.1. Dans une quatrième branche, les parties requérantes affirment que les dispositions constitutionnelles précitées sont violées en ce qu'il existe une différence de traitement déraisonnable entre les sociétés d'investissement et les sociétés ordinaires. Les sommes payées par une société d'investissement soumise à un régime fiscal exorbitant du droit commun sont en effet exonérées de l'impôt sur les bonis de liquidation ou d'acquisition.

B.7.2. Il appartient au législateur compétent pour lever un impôt de déterminer quels sont les contribuables qui doivent bénéficier d'exonérations ou quels sont les revenus qui doivent être exemptés. Il n'appartient pas à la Cour de décider si une mesure prescrite par la loi est opportune ou souhaitable.

Toutefois, lorsque le législateur traite différemment deux catégories suffisamment comparables de prestations - en l'espèce, d'une part, les sommes payées par les sociétés d'investissement qui dans le pays de leur résidence fiscale bénéficient d'un régime fiscal exorbitant du droit commun et, d'autre part, les sommes payées par les autres sociétés -, en exonérant la première catégorie de l'impôt de liquidation et en soumettant la deuxième catégorie à cet impôt, la Cour doit vérifier, dans le cadre de son contrôle au regard des articles 10 et 11 de la Constitution, s'il existe une justification objective et raisonnable à cette distinction.

B.7.3. La disposition attaquée concerne les « sicav de capitalisation », dont l'objet consiste dans le placement collectif de capitaux (article 2 du C.I.R. 1992) et qui ne paient pas les revenus de ces placements sous la forme de dividendes aux détenteurs de parts, mais les capitalisent et les distribuent à l'occasion du rachat de leurs parts propres.

B.7.4. L'exemption d'impôt dont bénéficient ces versements a été justifiée comme suit :

« Le remplacement de l'article 21, 2°, CIR 92, par une disposition qui prévoit d'exclure les sociétés d'investissement du Pr.M sur boni de liquidation ou boni d'acquisition d'actions ou de parts propres est fondé sur le fait que leur fonction économique diffère de celle des sociétés ordinaires. Elles jouent un rôle d'intermédiaire pour les investisseurs passifs qui souhaitent effectuer un investissement dans un élément d'actif bien déterminé (titres à revenus fixes ou actions et parts), et pour lequel elles offrent à cet investisseur passif l'avantage d'une gestion professionnelle et diversifiée de sa mise. Vu que leur fonction est circonscrite de la sorte sur le plan économique, la cohérence de notre droit exige que leurs revenus reçoivent un traitement fiscal qui ne diffère pas de manière significative du traitement fiscal des revenus que l'investisseur aurait réalisés avec un investissement identique mais sans l'intervention de la société d'investissement. C'est la raison pour laquelle elles jouissent déjà en tant que sociétés d'un régime d'imposition qui déroge au droit commun; c'est aussi la raison pour laquelle le nouveau régime de Pr.M sur boni de liquidation ou boni d'acquisition d'actions ou parts propres ne peut leur être appliqué.

La technique d'acquisition d'actions ou parts propres à une valeur d'inventaire qui est propre au fonctionnement d'une sicav et à laquelle le Conseil d'Etat se réfère, est globalement considérée en fait comme une transformation de revenus ou de plus-values sur actions ou parts en revenus provenant de l'acquisition d'actions ou parts propres. Une pénalité fiscale de cette transformation introduirait une différence fiscale significative par rapport à un investissement direct en éléments d'actif identiques et l'investisseur passif serait privé de la sorte d'un moyen qui l'autorise comme investisseur passif à rechercher un rendement sur les éléments d'actif qui est adapté à son profil de risque. Du reste, la transparence fiscale ainsi recherchée n'est pas complète. Le Conseil d'Etat renvoie même à la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières qui introduit une différence en matière de taxes de bourse qui sont appliquées en la matière. Le gouvernement, en introduisant une exception pour les sociétés d'investissement, a choisi de laisser inchangé le traitement fiscal existant de ces sociétés compte tenu qu'il estime que la différence en matière de taxes de bourse résulte d'une contribution suffisante [lire : de la différence en matière de taxes de bourse résulte une contribution suffisante] aux recettes de l'Etat. » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, pp. 25-26)

B.7.5. Le législateur vise ainsi à réaliser la transparence économique, qui exige que le placement effectué dans des parts d'une société d'investissement soit neutre, pour le détenteur de parts, par rapport à un placement direct dans les instruments financiers sous-jacents, en empêchant que les plus-values réalisées via la technique d'acquisition d'actions ou de parts propres à une valeur d'inventaire - technique qui est propre aux sociétés d'investissement visées par la disposition attaquée - soient taxées, contrairement aux plus-values qui demeurent non taxées lorsqu'elles sont réalisées par un particulier sur des actions ou parts dans le cadre de la gestion normale de son patrimoine privé.

L'exclusion des prestations payées par les sociétés d'investissement se situe également dans le prolongement de l'article 19 du C.I.R. 1964, modifié par l'article 142 de la loi du 4 décembre 1990. Selon cette disposition, les revenus et produits des capitaux et biens mobiliers ne comprennent pas les revenus d'actions ou de parts payés ou attribués en cas de partage de l'avoir social ou de rachat d'actions propres par les sociétés d'investissement visées aux articles 114 et 118 de la loi du 4 décembre 1990 « relative aux opérations financières et aux marchés financiers ». Cette disposition faisait partie d'un régime fiscal propre aux sociétés d'investissement, par lequel la loi du 4 décembre 1990 entendait sauvegarder leur compétitivité par rapport aux sociétés étrangères (*Doc. parl.*, Chambre, 1989-1990, n° 1156/1, pp. 53 et 93).

B.7.6. C'est la particularité des sicav de capitalisation d'être obligées par la loi de racheter leurs parts propres, à la demande des porteurs, à la valeur d'inventaire (articles 110, 4°, et 124 de la loi précitée du 4 décembre 1990), contrairement aux autres sociétés, qui sont soumises à des conditions strictes et à des restrictions en ce qui concerne l'acquisition de parts propres.

A la différence de ce qui s'applique aux autres sociétés, qui doivent décider de distribuer les bénéfices ou de les réserver, les revenus nets d'une sicav de capitalisation, c'est-à-dire l'ensemble des revenus et tout accroissement du patrimoine (*Doc. parl.*, Chambre, 1989-1990, n° 1156/1, p. 56), ne peuvent pas être distribués et peuvent être capitalisés de la manière déterminée par le règlement de gestion ou les statuts.

B.7.7. Il se déduit, en outre, de l'article 143, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 4 décembre 1990 « relative aux opérations financières et aux marchés financiers » que les articles 186, 187 et 209 du C.I.R. 1992, dans l'état actuel de la législation, ne sont pas applicables aux dividendes alloués ou attribués par les sociétés d'investissement à l'occasion de l'acquisition de leurs actions ou parts propres ou du partage total ou partiel de leur avoir social, vu le fait que l'article 143 précité déroge à l'article 185 du C.I.R. 1992 (*Bulletin des questions et réponses*, Chambre, 2002-2003, 21 janvier 2002, pp. 17981-17982).

En tant que les dispositions attaquées soumettent à l'impôt des personnes physiques et au précompte mobilier les bonis de liquidation et d'acquisition que les articles 186, 187 et 209 du C.I.R. 1992, depuis la loi du 22 décembre 1989, définissent comme dividendes distribués, le législateur peut, sans violer le principe d'égalité et de non-discrimination, exclure de la catégorie des revenus mobiliers les revenus auxquels ces dispositions ne sont pas applicables.

B.7.8. Le premier moyen en sa quatrième branche ne peut être accueilli.

#### *Quant à la cinquième branche*

B.8.1. Dans une cinquième branche, les parties requérantes allèguent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce que les sociétés étrangères, contrairement aux sociétés belges, ne retiennent pas de précompte mobilier lorsqu'elles paient des bonis de liquidation ou d'acquisition à des personnes qui sont redevables de l'impôt en Belgique. L'impôt de 10 p.c. est cependant applicable et les bénéficiaires sont obligés de mentionner dans leur déclaration les bonis de liquidation ou d'acquisition perçus à l'étranger. Ceci ferait donc naître une différence de traitement entre les détenteurs de parts dans une société belge et les détenteurs de parts dans une société étrangère.

B.8.2. Le précompte mobilier sur les revenus imposables est dû et doit être retenu par les sociétés belges ou par les intermédiaires établis en Belgique qui interviennent à quelque titre que ce soit dans le paiement de revenus de capitaux et biens mobiliers d'origine étrangère (article 261 du C.I.R. 1992).

B.8.3. Compte tenu de la compétence territoriale du législateur belge, il ne saurait être question d'un précompte mobilier belge lorsque des bonis de liquidation ou d'acquisition sont directement perçus à l'étranger.

Les bonis de liquidation ou d'acquisition d'origine étrangère sont toutefois compris dans les revenus imposables (article 18, alinéa 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup>ter, du C.I.R. 1992). Lorsqu'aucune exonération légale n'est prévue, le bénéficiaire de bonis de liquidation ou d'acquisition a dès lors, faute de retenue d'un précompte mobilier, l'obligation de déclarer ces revenus (article 313 du C.I.R. 1992). Le revenu sera alors imposé distinctement, comme boni de liquidation, au taux de 10 p.c. (article 171, 2<sup>o</sup>, f, du C.I.R. 1992).

Dès lors que les revenus de bonis de liquidation et d'acquisition payés par des sociétés étrangères sur lesquels aucun précompte mobilier n'a été retenu en Belgique doivent être déclarés et sont imposés distinctement au même taux que celui du précompte mobilier, la différence de traitement est raisonnablement justifiée.

B.8.4. Le premier moyen en sa cinquième branche ne peut être accueilli.

#### *S'agissant du second moyen*

##### *En ce qui concerne la première branche*

B.9. Dans une première branche, les parties requérantes dans l'affaire n° 2721 font valoir qu'elles sont discriminées par rapport à d'autres contribuables en tant qu'elles sont soumises à un impôt avec effet rétroactif.

B.10. Une règle de droit fiscal ne peut être qualifiée de rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitifs au moment où elle est entrée en vigueur.

A cet égard, il convient de faire une distinction entre les dispositions relatives à l'impôt sur les revenus (les articles 2 à 5 de la loi du 24 décembre 2002) et celles relatives au précompte mobilier (les articles 15 à 17 de la même loi).

B.11. En matière d'impôts sur les revenus, la dette d'impôt naît définitivement à la date de clôture de la période au cours de laquelle les revenus qui constituent la base d'imposition ont été acquis. Il résulte de l'article 360 du C.I.R. 1992 que, du point de vue de la loi fiscale, il n'existe pas de situation fixée de manière irrévocable avant la clôture de la période imposable. Dans le chef des actionnaires ou des associés, la dette fiscale à l'impôt global sur les revenus naît le dernier jour de la période imposable, à 24 heures. Une loi qui instaure, avant cette échéance, des faits ou assiettes imposables nouveaux n'a pas d'effet rétroactif.

B.12. En matière de précompte mobilier sur les bonis de liquidation et d'acquisition, la dette d'impôt naît définitivement à la date de l'attribution ou de la mise en paiement des bonis sur lesquels le précompte mobilier est dû.

B.13. La loi du 24 décembre 2002, qui a instauré le précompte mobilier sur les bonis de liquidation et d'acquisition, a été publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002. En vertu de l'article 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la même loi, l'impôt sur les revenus et le précompte mobilier de 10 p.c. sont dus sur les revenus attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 et pour autant, quand il s'agit d'opérations visées à l'article 209 du C.I.R. 1992, que la liquidation n'ait pas été clôturée avant le 25 mars 2002.

*Quant aux dispositions relatives à l'impôt sur les revenus*

B.14.1. La partie intervenante fait valoir qu'il y a rétroactivité en ce qui concerne les dispositions relatives à l'impôt sur les revenus, parce que la loi du 24 décembre 2002, en l'absence de dispositions dérogatoires, serait entrée en vigueur dix jours après sa publication au *Moniteur belge*, soit le 10 janvier 2003, c'est-à-dire à un moment où l'exercice d'imposition 2002 était déjà clôturé.

L'article 32, § 1<sup>er</sup>, de la loi du 24 décembre 2002 prévoit toutefois explicitement que les dispositions attaquées sont applicables à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 et pour autant, quand il s'agit d'opérations visées à l'article 209 du C.I.R. 1992, que la liquidation n'ait pas été clôturée avant le 25 mars 2002. Le législateur détermine ainsi, par application de l'article 4 de la loi du 31 mai 1961 « relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires », un autre délai d'entrée en vigueur des dispositions attaquées que le dixième jour suivant leur publication.

B.14.2. Dès lors que la loi du 24 décembre 2002 a été publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002 et que les dispositions relatives à l'impôt sur les revenus sont entrées en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002, l'article 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, attaqué ne confère pas d'effet rétroactif aux articles 2 à 5 de la loi du 24 décembre 2002 puisque ces derniers concernent la situation fiscale de revenus dont les conditions en matière de perception de l'impôt ne peuvent être considérées comme étant définitivement fixées.

*Quant aux dispositions relatives au précompte mobilier*

B.15.1. Selon l'article 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, les dispositions relatives au précompte mobilier sont applicables aux revenus qui sont attribués ou mis en paiement, ou sont à considérer comme tels, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 et pour autant, quand il s'agit d'opérations visées à l'article 209 du C.I.R. 1992, que la liquidation n'ait pas été clôturée avant le 25 mars 2002. Ces dispositions sont donc applicables à des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis au moment où elles sont entrées en vigueur, à savoir à des bonis qui avaient déjà été attribués ou mis en paiement.

B.15.2. La disposition confère donc un effet rétroactif aux dispositions relatives au précompte mobilier (les articles 15 à 17 de la loi du 24 décembre 2002).

B.16. La rétroactivité de dispositions législatives, qui est de nature à créer une insécurité juridique, ne peut se justifier que par des circonstances particulières, notamment pour réaliser un objectif d'intérêt général, comme le bon fonctionnement ou la continuité du service public.

B.17. Le 23 avril 2002, le *Moniteur belge* a publié un avis annonçant que l'avant-projet de loi visant à réformer l'impôt des sociétés avait été approuvé par le Conseil des ministres le 19 avril 2002 et que cet avant-projet instaurait un précompte mobilier sur les dividendes payés ou attribués en cas de partage total ou partiel de l'avoir social ou en cas d'acquisition d'actions ou parts propres par des sociétés. Selon cet avis, le précompte mobilier serait applicable « aux revenus qui sont attribués ou mis en paiement, ou à considérer comme tels, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2002 et pour autant, quand il s'agit d'opérations visées à l'article 209 du C.I.R. 1992, que la liquidation ne soit pas clôturée avant la date du 25 mars 2002 ».

B.18. L'intérêt général peut exiger qu'une mesure fiscale que le législateur considère comme indispensable ait effet immédiat et que soit limitée la possibilité pour les contribuables de réduire par anticipation les effets de cette mesure.

Un avis publié au *Moniteur belge* annonçant une modification de la loi fiscale corrige, certes, dans une certaine mesure, l'imprévisibilité d'une disposition rétroactive, mais un tel avis ne peut, de par sa nature et vu notamment son caractère purement informatif et l'absence de force obligatoire, remédier à l'insécurité juridique créée par l'effet rétroactif. Un avis publié au *Moniteur belge* ne peut dès lors en soi suffire à justifier l'effet rétroactif d'une disposition législative.

Les sociétés et leurs liquidateurs agiraient sans fondement légal s'ils prélevaient, sur la seule base d'un tel avis, un précompte mobilier sur les bonis de liquidation et d'acquisition qu'ils attribuent. Lorsqu'ils doivent par la suite, sur la base des dispositions entreprises, payer un précompte mobilier sur ces bonis, sans pouvoir le réclamer au bénéficiaire des bonis, ils sont traités différemment par rapport aux autres contribuables.

B.19. Les travaux préparatoires des dispositions entreprises font apparaître que le législateur a entendu lutter contre la dissolution de sociétés pour des raisons fiscales et le versement de réserves en exemption d'impôt (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 24).

Comme le fait valoir le Conseil des ministres, le législateur peut prendre des mesures pour mettre en échec les procédés par lesquels des contribuables obtiendraient une exonération pour une période que le législateur n'a pas visée.

La volonté de lutter contre les effets indésirables d'une exonération peut amener le législateur à moduler ou à supprimer l'exonération sans délai, mais elle ne suffit pas à justifier l'effet rétroactif de la modification législative.

B.20. Il découle de ce qui précède qu'aucun élément ne justifie la rétroactivité en cause.

En tant qu'il soumet au précompte mobilier les bonis de liquidation et d'acquisition attribués ou mis en paiement avant le 1<sup>er</sup> janvier 2003, l'article 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi attaquée n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

*En ce qui concerne la seconde branche*

B.21. Dans une seconde branche, les parties requérantes dans l'affaire n° 2721 allèguent qu'il y a effet rétroactif parce que la perception sur les bonis de liquidation ou d'acquisition est applicable à des entreprises dissoutes avant l'entrée en vigueur de la loi mais dont la dissolution n'était pas encore clôturée. Selon les parties requérantes, le critère de la clôture de la dissolution, utilisé dans la loi, n'est pas pertinent par rapport au but - lutter contre l'abus consistant à dissoudre une société pour des raisons fiscales -, étant donné que cet abus a lieu au moment de la dissolution.

B.22. Ainsi qu'il est dit au B.5.3, lorsque le législateur prend une mesure en vue d'éviter que des bénéficiaires réservés d'entreprises soient, contrairement aux dividendes, distribués en exemption d'impôt, il peut rendre cette mesure immédiatement applicable à toutes les réserves payées comme bonis de liquidation et d'acquisition, pour autant qu'il ne déroge pas, à cette occasion, aux règles générales concernant la détermination de l'exercice d'imposition.

Lorsque le législateur met fin à une exonération d'impôt, il peut effectivement estimer que ce changement de politique doit être réalisé immédiatement et il n'est en principe pas obligé de prévoir une réglementation transitoire.

Si la nouvelle réglementation n'avait été applicable qu'aux sociétés dissoutes après son entrée en vigueur, cela aurait eu pour conséquence que l'exemption aurait continué d'exister pour toutes les sociétés déjà dissoutes, puisqu'une société est réputée continuer d'exister après sa dissolution en vue de sa liquidation, qui peut prendre plusieurs années.

B.23. Le deuxième moyen en sa deuxième branche ne peut être accueilli.

Par ces motifs,

la Cour

- annule l'article 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale » en tant qu'il soumet au précompte mobilier les bonis de liquidation et d'acquisition attribués ou mis en paiement avant le 1<sup>er</sup> janvier 2003;

- rejette les recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 23 juin 2004.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux.

Le président,

A. Arts.

## SCHIEDSHOF

[2004/202088]

### Auszug aus dem Urteil Nr. 109/2004 vom 23. Juni 2004

Geschäftsverzeichnissnrn. 2721 und 2740

*In Sachen:* Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 2 bis 5 und 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 «zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen», erhoben von der Kris Vanstappen GmbH in Liquidation sowie von K. Vanstappen und von der W. Cools GmbH sowie von W. Cools.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden A. Arts und M. Melchior, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, E. De Groot, L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke und J. Spreutels, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden A. Arts,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

#### I. Gegenstand der Klagen und Verfahren

Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 16. und am 27. Juni 2003 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 17. und am 30. Juni 2003 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 2 bis 5 und 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 «zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen» (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2002, zweite Ausgabe):

- die Kris Vanstappen GmbH in Liquidation, mit Sitz in 1981 Hofstade, Weerstandersstraat 18, und K. Vanstappen, ebenda wohnhaft;

- die W. Cools GmbH, mit Sitz in 2600 Antwerpen, Flor Alpaertstraat 12, und W. Cools, ebenda wohnhaft.

Diese unter den Nummern 2721 und 2740 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

#### II. In rechtlicher Beziehung

(...)

#### In bezug auf den Gegenstand der Klage

B.1. Das Gesetz vom 24. Dezember 2002 «zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen» hat eine Einkommensteuer und einen Mobiliensteuervorabzug von zehn Prozent eingeführt auf Auszahlungen bei der vollständigen oder teilweisen Liquidation einer Gesellschaft und bei dem Erwerb eigener Aktien.

Die Artikel 2 bis 5 des Gesetzes ändern jeweils die Artikel 18 Absatz 1, Artikel 21 Nr. 2, Artikel 22 § 1 Absatz 2 und Artikel 171 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) ab. Durch diese Abänderung werden Auszahlungen, die als Dividenden beim Erwerb eigener Aktien (Artikel 186 des EStGB 1992), bei der teilweisen Verteilung infolge des Todes, des Austritts oder der Ausschlusses eines Gesellschafters (Artikel 187 des EStGB 1992) oder bei der vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens (Artikel 209 des EStGB 1992) ausgezahlt werden, auf Seiten des Empfängers einer Steuer von zehn Prozent unterworfen. Die auszahlende Gesellschaft nimmt eine Einbehaltung des Mobiliensteuervorabzugs in Höhe dieses Prozentsatzes auf die als Dividenden angesehenen Auszahlungen vor.

Die obenerwähnte Steuer und der obenerwähnte Mobiliensteuervorabzug finden aufgrund von Artikel 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 Anwendung auf die Einkünfte, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind, insofern in dem Fall, wo es sich um eine vollständige Verteilung des Gesellschaftsvermögens handelt, die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen war. Der Mobiliensteuervorabzug auf die Einkünfte, die vor dem Datum der Veröffentlichung des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 im *Belgischen Staatsblatt*, das heißt am 31. Dezember 2002, gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind, ist aufgrund von Artikel 33 dieses Gesetzes spätestens innerhalb von 15 Tagen nach dieser Veröffentlichung zahlbar, und die Meldung der diesbezüglichen Einkünfte muß spätestens an diesem Tag eingereicht werden.

*In bezug auf die Zulässigkeit*

B.2.1. Der Ministerrat führt an, die Nichtigkeitsklage sei unzulässig wegen mangelnden Interesses der Kris Vanstappen GmbH in Liquidation beziehungsweise der W. Cools GmbH, da die Liquidations- und Erwerbsauszahlungen auf Seiten des Empfängers und nicht auf Seiten der zahlenden Gesellschaft versteuert würden.

Aus dem gleichen Grund betrachtet der Ministerrat auch die Interventionsklage der Dielman Frozen Seafoods AG in Liquidation als unzulässig.

B.2.2. Die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 2721 und die Interventionsklage wurden unter anderem eingereicht durch eine in der Liquidation befindliche Gesellschaft. Die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 2740 wurde unter anderem durch eine aktive Gesellschaft eingereicht.

Gemäß Artikel 261 Nr. 1 des EStGB 1992 ist der Mobiliensteuervorabzug unter anderem von juristischen Personen zu entrichten, die Einkünfte aus Mobiliargütern und Kapitalien zahlen. Die klagenden Gesellschaften weisen daher ein Interesse auf.

B.2.3. Die Einrede der Unzulässigkeit wird abgewiesen.

*Zur Hauptsache*

*In bezug auf den ersten Klagegrund*

B.3. Der erste Klagegrund ist abgeleitet aus dem Verstoß gegen die Artikel 10 und 11, gegebenenfalls in Verbindung mit Artikel 172 der Verfassung.

*In bezug auf den ersten Teil*

B.4.1. In einem ersten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die obengenannten Bestimmungen an, da Liquidationsüberschüsse einer Steuer unterworfen würden, während Mehrwerte, die beim Verkauf von Aktien einer aktiven Gesellschaft erzielt würden, steuerfrei seien, und Liquidations- und Erwerbsüberschüsse durch den Kassationshof als Mehrwerte auf Aktien angesehen würden.

B.4.2. Seit dem Gesetz vom 22. Dezember 1989 «zur Festlegung steuerrechtlicher Bestimmungen» werden Liquidations- und Erwerbsüberschüsse bei der Körperschaftsteuer «als eine ausgezahlte Dividende angesehen» (Artikel 186, 187 und 209 des EStGB 1992). Diese Gesetzesänderung bezweckte, «die den Aktionären und Gesellschaftern ausgezahlten Beträge sowie alle anderen ausgezahlten Gewinne durch Einbehaltung des Mobiliensteuervorabzugs [zu besteuern]» (*Parl. Dok.*, Senat, 1989-1990, Nr. 806/1, S. 63).

Da trotz der Zielsetzung des Gesetzgebers die Frage, ob auf diese Auszahlungen ein Mobiliensteuervorabzug zu zahlen sei oder nicht, unklar war, hat das Gesetz vom 23. Oktober 1991 «zur Umsetzung der Richtlinie des Rates der Europäischen Gemeinschaften vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften in das belgische Recht» diese als Mobiliareinkünfte angesehenen Liquidationsüberschüsse (*Parl. Dok.*, Kammer, 1991-1992, Nr. 1784/3, S. 5) vom Mobiliensteuervorabzug befreit. Anschließend hat das Gesetz vom 22. Dezember 1998 «zur Festlegung steuerrechtlicher und anderer Bestimmungen» Artikel 21 Nr. 2 des EStGB 1992 angepaßt, so daß Liquidationsüberschüsse als Einkünfte aus Mobiliargütern und Kapital ausgeschlossen werden.

Das Gesetz vom 24. Dezember 2002 beendet diese Steuerbefreiung und unterwirft das, was im EStGB 1992 bereits als ausgezahlte Dividende bezeichnet wurde, der Steuer der natürlichen Personen sowie dem Mobiliensteuervorabzug. Die Artikel 2 und 3 dieses Gesetzes streichen «Einkünfte aus Aktien [...], die bei einer vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens oder beim Erwerb eigener Aktien ausgezahlt oder gewährt werden» aus der in Artikel 21 des EStGB 1992 festgelegten Liste der in der Steuer der natürlichen Personen «nicht als Einkünfte aus Mobiliargütern und Kapital besteuerten Einkünfte» und stufen sie als Dividenden ein. Artikel 15 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 ändert die Bestimmung von Artikel 264 Absatz 1 Nr. 2 des EStGB 1992 ab, wonach der Mobiliensteuervorabzug nicht auf Auszahlungen zu entrichten war, die als Dividenden angesehen wurden beim Erwerb eigener Aktien (Artikel 186 des EStGB 1992), bei der teilweisen Verteilung infolge des Todes, des Austritts oder des Ausschlusses eines Gesellschafter (Artikel 187 des EStGB 1992) oder bei der vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens (Artikel 209 des EStGB 1992).

B.4.3. Es obliegt dem Gesetzgeber zu beurteilen, ob ein System von Steuerbefreiungen, das er eingeführt hat, aufrechterhalten oder ersetzt werden soll. Der Umstand, daß Liquidations- und Erwerbsüberschüsse in der Vergangenheit als Mehrwerte angesehen wurden, verhindert nicht, daß der Gesetzgeber sie später ausdrücklich als Dividenden bezeichnet und als Mobiliareinkünfte der Steuer unterwirft, unter anderem angesichts der Tatsache, daß bei der Liquidation einer Gesellschaft und beim Erwerb eigener Aktien neben Kapital auch den Rücklagen zugeführte Gewinne ausgezahlt werden. Der Gesetzgeber konnte nämlich die Kategorie «Dividenden» erweitern, die somit über die allgemeine Beschreibung der Mobiliareinkünfte in Artikel 17 des EStGB 1992 hinausgeht.

B.4.4. Da hierdurch ein Behandlungsunterschied entsteht zwischen den von den klagenden Parteien angeführten Kategorien, nämlich zwischen Liquidations- und Erwerbsüberschüssen und Mehrwerten, muß der Hof beurteilen, ob dieser Unterschied in Anbetracht der Zielsetzung objektiv und vernünftig zu rechtfertigen ist.

B.4.5. Durch die Einführung einer Steuer und eines Mobiliensteuervorabzugs auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse dienen die angefochtenen Bestimmungen dazu, «die Kohärenz des Steuersystems, das auf die Vorgänge der Liquidation oder des Erwerbs eigener Aktien Anwendung findet, zu verstärken» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 24). Hierzu wünschte der Gesetzgeber einerseits «einer unterschiedlichen Besteuerung der Summen, die den Aktionären oder Gesellschaftern gewährt werden durch eine aktive Gesellschaft zum einen und durch eine in der Liquidation befindliche Gesellschaft zum anderen», ein Ende zu bereiten, da «diese Situation zur Auflösung von Gesellschaften ausschließlich aus steuerlichen Gründen führen kann» und andererseits «unerwünschten Praktiken, die darauf ausgerichtet sind, den Aktionären die Rücklagen (mit Steuerbefreiung) auszuzahlen, und zwar durch Verrichtungen des Erwerbs von Aktien» (ebenda), wobei die Steuerregelung über Vorgänge des Erwerbs eigener Aktien durch eine Gesellschaft mit Befreiung vom Mobiliensteuervorabzug zu solchen Praktiken Anlaß gegeben hat.

B.4.6. Die angefochtenen Bestimmungen führen eine Steuer und einen Mobiliensteuervorabzug ein, die dazu dienen, der steuerlichen Vorzugsregelung ein Ende zu bereiten, die für Liquidations- und Erwerbsüberschüsse im Gegensatz zu Dividenden bestand. Der Gesetzgeber wollte hiermit vermeiden, daß den Rücklagen zugeführte Gewinne von Unternehmen weiterhin steuerfrei ausgezahlt würden.

Die Steuer und der Mobiliensteuervorabzug sind zu entrichten auf «Auszahlungen, die in den Artikeln 186, 187 und 209 im Falle der vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer inländischen oder ausländischen Gesellschaft oder des Erwerbs von eigenen Aktien durch eine solche Gesellschaft als Dividenden angesehen werden» (Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2ter und Artikel 269 Absatz 1 Nr. 2bis des EStGB 1992). Im Falle des Erwerbs eigener Aktien gilt gemäß Artikel 186 des EStGB 1992 «der Positivsaldo zwischen dem Erwerbspreis oder - in dessen Ermangelung - dem Wert dieser Aktien und dem Teil des neu bewerteten eingezahlten Kapitals, das die erworbenen Aktien darstellen» als ausgezahlte Dividenden. Im Falle einer vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens wird gemäß den Artikeln 187 und 209 des EStGB 1992 «der Positivsaldo zwischen den Auszahlungen in Form von Geld, Effekten oder in anderer Form und dem neu bewerteten Wert des eingezahlten Kapitals» als ausgezahlte Dividenden angesehen.

Indem der Gesetzgeber die Auszahlungen, die in den Artikeln 186, 187 und 209 des EStGB 1992 im Falle der vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer inländischen oder ausländischen Gesellschaft oder des Erwerbs eigener Aktien durch eine solche Gesellschaft als Dividenden angesehen werden, in die besteuerten Einkünfte aufgenommen hat, hat er eine Maßnahme ergriffen, die relevant ist in bezug auf die in B.4.5 angeführte Zielsetzung, und die objektiv und vernünftig gerechtfertigt ist.

B.4.7. Die klagenden Parteien führen an, ein Mißbrauch bei der vollständigen oder teilweisen Liquidation einer Gesellschaft oder beim Kauf eigener Anteile könne durch Artikel 344 § 1 des EStGB 1992 bekämpft werden, der besagt:

«Gegenüber der Verwaltung der direkten Steuern kann nicht die rechtliche Einstufung geltend gemacht werden, die die Parteien einer Handlung sowie getrennten Handlungen, die die gleiche Verrichtung zustande bringen, verleihen, wenn die Verwaltung durch Vermutung oder durch andere, in Artikel 340 angeführte Beweismittel feststellt, daß diese Einstufung dazu dient, die Steuer zu umgehen, es sei denn, der Steuerpflichtige beweist, daß diese Einstufung rechtmäßigen finanziellen oder wirtschaftlichen Erfordernissen entspricht.»

B.4.8. Aus den in B.4.5 angeführten Gründen stellt sich jedoch heraus, daß der Gesetzgeber nicht nur Mißbräuche bekämpfen wollte, sondern auch die Kohärenz des Steuersystems, das auf die Verrichtungen der Liquidation oder des Erwerbs eigener Anteile Anwendung findet, insgesamt verstärken wollte und daß er im allgemeinen eine unterschiedliche Besteuerung der Beträge aufheben wollte, die den Aktionären oder Gesellschaftern einerseits durch eine aktive Gesellschaft und andererseits durch eine sich in der Liquidation befindliche Gesellschaft gewährt werden.

B.4.9. Aus dem Umstand, daß der Gesetzgeber in seinem Bemühen um eine Begrenzung der Tragweite von ziemlich vorteilhaften Steuerbestimmungen angegeben hat, einige davon führten zu Mißbräuchen, ergibt sich nicht, daß die Maßnahme ausschließlich dazu diene, diese Mißbräuche zu bekämpfen. Die Berücksichtigung dieses Umstandes hat zweifellos die Entscheidung über die einzuschränkenden Steuervorteile beeinflusst; daraus ist jedoch nicht zu schlußfolgern, daß die Verhältnismäßigkeit der bemängelten Einschränkungen zu den möglichen Mißbräuchen bei der Prüfung anhand der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung untersucht werden müßte.

B.4.10. Der erste Teil des ersten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

*In bezug auf den zweiten Teil*

B.5.1. In einem zweiten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da die Steuer auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse angewandt werde bei der Auszahlung von Rücklagen, die vor dem Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen gebildet, jedoch anschließend ausgezahlt worden seien, ohne daß diese Rücklagen in den Genuß des durch das Gesetz vom 24. Dezember 2002 eingeführten ermäßigten Satzes der Körperschaftsteuer gelangt seien, während Rücklagen, die nach dem Inkrafttreten des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 gebildet worden seien, bei ihrer Auszahlung zwar der Steuer auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse unterlägen, jedoch gleichzeitig in den Genuß des ermäßigten Satzes der Körperschaftsteuer gelangten. Nach Darlegung der Kläger bestehe jedoch ein eindeutiger Zusammenhang zwischen der Einführung der Liquidationssteuer und der Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer.

B.5.2. Obwohl die Einführung der angefochtenen Steuer dazu beiträgt, das Haushaltsziel des Gesetzgebers zu verwirklichen, nämlich die Reform der Körperschaftsteuer auf für den Haushalt neutrale Weise zu ermöglichen, ist sie nicht untrennbar mit der Senkung des Satzes der Körperschaftsteuer verbunden. Aus der Beschreibung der Entwicklung der Gesetzgebung in B.4.2 geht im übrigen hervor, daß der Gesetzgeber unabhängig von irgendeiner Senkung der Sätze der Körperschaftsteuer die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse eines Mobiliensteuervorabzugs unterwerfen wollte.

B.5.3. Wenn der Gesetzgeber eine Maßnahme annimmt, um zu vermeiden, daß den Rücklagen zugeführte Gewinne von Unternehmen im Gegensatz zu Dividenden steuerfrei ausgezahlt werden, kann er diese Maßnahme unmittelbar auf alle als Liquidations- und Erwerbsüberschüsse ausgezahlte Rücklagen zur Anwendung bringen, sofern er dabei nicht von den allgemeinen Regeln über die Festlegung des Veranlagungsjahres abweicht.

Wenn der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung aufhebt, kann er jedoch den Standpunkt vertreten, daß diese Änderung der Politik mit sofortiger Wirkung durchzuführen ist, und ist er grundsätzlich nicht verpflichtet, eine Übergangsregelung vorzusehen.

Falls die neue Regelung nur auf Rücklagen, die nach ihrem Inkrafttreten gebildet wurden, anwendbar gewesen wäre, hätte dies zur Folge gehabt, daß weiterhin Rücklagen steuerfrei hätten ausgezahlt werden können, so daß die Zielsetzung der angefochtenen Bestimmungen, nämlich zu vermeiden, daß Rücklagen steuerfrei ausgezahlt würden, um mehrere Jahre verzögert würde.

B.5.4. Der zweite Teil des ersten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

*In bezug auf den dritten Teil*

B.6.1. In einem dritten Teil führen die klagenden Parteien einen Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da Unternehmer, die für ihr Unternehmen die Form einer Gesellschaft wählten, bei der Einstellung ihrer Tätigkeit höher besteuert würden als Unternehmer, die ihre Tätigkeit als natürliche Person ausübten.

B.6.2. Der Unterschied beruht auf einem objektiven Kriterium, nämlich dem Umstand, ob ein Unternehmer, der seine Tätigkeit beendet, eine natürliche Person oder eine juristische Person ist.

Dieses Unterscheidungskriterium ist sachdienlich in bezug auf den Zweck der Maßnahme, nämlich zu vermeiden, daß den Rücklagen zugeführte Gewinne von Gesellschaften weiterhin steuerfrei ausgezahlt werden.

B.6.3. Bei der Bildung von Gewinnrückstellungen genießen Gesellschaften ein Steuersystem, das sich von demjenigen der natürlichen Personen unterscheidet. Der Gesetzgeber kann daher vernünftigerweise den Standpunkt vertreten, daß bei der Auszahlung dieser Rücklagen ein anderer Tarif angewandt wird als derjenige, der auf eine natürliche Person bei der Beendigung ihrer Tätigkeit Anwendung findet.

Die Beendigung einer Tätigkeit durch eine natürliche Person einerseits und die Verteilung des Gesellschaftsvermögens einer in der Liquidation befindlichen Gesellschaft andererseits sind ausreichend unterschiedliche Vorgänge, damit der Gesetzgeber sie unterschiedlichen Steuersätzen unterwerfen kann, ohne gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung zu verstoßen.

B.6.4. Der dritte Teil des ersten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

*In bezug auf den vierten Teil*

B.7.1. In einem vierten Teil führen die klagenden Parteien an, es werde gegen die obenerwähnten Verfassungsbestimmungen verstoßen, da ein unbegründeter Behandlungsunterschied zwischen Investitionsgesellschaften und einfachen Gesellschaften entstehe. Auszahlungen durch eine Investitionsgesellschaft, die einer vom Gemeinrecht abweichenden Steuerregelung unterliege, seien nämlich von der Abgabe auf Liquidations- oder Erwerbsüberschüsse ausgeschlossen.

B.7.2. Es obliegt dem für die Erhebung einer Steuer zuständigen Gesetzgeber, festzulegen, welche Steuerpflichtigen Befreiungen erhalten müssen oder welche Einkünfte ausgeschlossen werden müssen. Es obliegt dem Hof nicht zu beurteilen, ob eine durch ein Gesetz vorgeschriebene Maßnahme sachdienlich oder wünschenswert ist.

Wenn der Gesetzgeber jedoch zwei ausreichend vergleichbare Kategorien von Auszahlungen - im vorliegenden Fall einerseits Auszahlungen von Investitionsgesellschaften, die im Land des Steuersitzes eine vom Gemeinrecht abweichende Steuerregelung genießen, und andererseits Auszahlungen aller anderen Gesellschaften -, unterschiedlich behandelt, indem er die erste Kategorie von der Liquidationsabgabe ausschließt, und die zweite Kategorie der Abgabe unterwirft, muß der Hof bei der Prüfung anhand der Artikel 10 und 11 der Verfassung beurteilen, ob für diesen Unterschied eine objektive und vernünftige Rechtfertigung besteht.

B.7.3. Die angefochtene Bestimmung bezieht sich auf sogenannte «Kapitalisierungs-SICAV», die dem gemeinschaftlichen Anliegen von Kapitalgebern (Artikel 2 des EStGB 1992) und die Einkünfte aus diesen Anlagen den Anteilseignern nicht als Dividenden auszahlen, sondern kapitalisieren und anlässlich des Kaufs eigener Anteile auszahlen.

B.7.4. Der Ausschluß dieser Auszahlungen von der Abgabe wurde wie folgt gerechtfertigt:

«Der Ersatz von Artikel 21 Nr. 2 des EStGB 92 durch eine Bestimmung mit dem Ziel, die Investitionsgesellschaften vom Mobiliensteuervorabzug auf Liquidationsüberschüsse oder Überschüsse beim Erwerb eigener Anteile auszuschließen, beruht auf der Feststellung, daß sich ihre wirtschaftliche Funktion von derjenigen einfacher Gesellschaften unterscheidet. Sie erfüllen eine Vermittlerrolle für passive Anleger, die eine Investition in bestimmte Aktiva (festverzinsliche Effekten oder Anteile) vornehmen möchten, und sie bieten diesen passiven Anlegern den Vorteil einer professionellen und diversifizierten Verwaltung ihres Kapitals. Da ihre Funktion sich im wirtschaftlichen Sinne hierauf beschränkt, verlangt die Kohärenz unseres Rechtes es, daß ihre Einkünfte steuerlich auf eine Weise behandelt werden, die sich nicht in wesentlichem Maße von der steuerlichen Behandlung der Einkünfte unterscheidet, die Anleger mit der gleichen Investition erzielt hätten, jedoch ohne die Vermittlung der Investitionsgesellschaft. Aus diesem Grund genießen sie als Gesellschaft eine vom Gemeinrecht abweichende Steuerregelung; dies ist ebenfalls der Grund, warum das neue System des Mobiliensteuervorabzugs Liquidationsüberschüsse oder Überschüsse beim Erwerb eigener Anteile nicht auf sie anwendbar sein kann.

Die Technik des Erwerbs eigener Anteile zum Inventarwert, die kennzeichnend ist für die Arbeitsweise einer SICAV und auf die der Staatsrat verweist, wird im allgemeinen als eine Umwandlung von Einkünften oder Mehrwerten auf Anteilen in Einkünfte aus dem Erwerb eigener Anteile angesehen. Eine steuerliche Bestrafung dieser Umwandlung würde einen bedeutenden steuerlichen Unterschied im Vergleich zu einer direkten Anlage in die gleichen Aktiva einführen, und somit würde passiven Anlegern ein Mittel entzogen, das es ihnen erlaubt, als passive Investoren einen Ertrag auf Aktiva anzustreben, der ihrem Risikoprofil entspricht. Im übrigen ist die somit angestrebte steuerliche Transparenz nicht vollständig. Der Staatsrat verweist selbst auf das Gesetz vom 22. Juli 1993 *zur Festlegung steuerrechtlicher und finanzieller Bestimmungen*, das einen Unterschied hinsichtlich der Börsensteuern einführt. Die Regierung hat sich durch die Einführung einer Ausnahme für Investitionsgesellschaften dafür entschieden, die bestehende steuerliche Behandlung dieser Gesellschaften unverändert zu lassen, da sie der Auffassung ist, daß der Unterschied hinsichtlich der Börsensteuern zu einem ausreichenden Beitrag zu den Staatseinkünften führt» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, SS. 25-26).

B.7.5. Der Gesetzgeber bezweckt somit, eine wirtschaftliche Transparenz zu erzielen, bei der auf Seiten der Anteilseigner die Anlage in Anteile einer Investitionsgesellschaft neutral sein soll im Vergleich zu einer direkten Anlage in die zugrunde liegenden Finanzinstrumente, indem verhindert wird, daß Mehrwerte, die durch die Technik des Erwerbs eigener Anteile am Inventarwert erzielt werden - eine Technik, die kennzeichnend ist für die in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen Investitionsgesellschaften -, besteuert werden im Gegensatz zu Mehrwerten, die unbesteuert bleiben, wenn sie von einer Privatperson im Rahmen der normalen Verwaltung ihres Privatvermögens auf Anteile erzielt werden.

Der Ausschluß der Auszahlungen von Investitionsgesellschaften ist auch eine Fortsetzung von Artikel 19 des EStGB 1964 in seiner durch Artikel 142 des Gesetzes vom 4. Dezember 1990 abgeänderten Fassung. Gemäß dieser Bestimmung umfassen die Einkünfte und Erträge aus Mobiliargütern und Kapitalien nicht die Einkünfte aus Aktien oder Geschäftsanteilen, die im Falle der Verteilung des Gesellschaftsvermögens oder des Erwerbs eigener Anteile durch die Investitionsgesellschaften im Sinne der Artikel 114 und 118 des Gesetzes vom 4. Dezember 1990 «über die Geldgeschäfte und die Finanzmärkte» ausgezahlt oder gewährt werden. Diese Bestimmung war Bestandteil einer besonderen Steuerregelung für Investitionsgesellschaften, mit der das Gesetz vom 4. Dezember 1990 ihre Konkurrenzfähigkeit gegenüber ausländischen Gesellschaften sichern sollte (*Parl. Dok.*, Kammer, 1989-1990, Nr. 1156/1, SS. 53 und 93).

B.7.6. Es gehört zu den Merkmalen von Kapitalisierungs-SICAV, das sie gesetzlich verpflichtet sind, auf Wunsch ihrer Anteilseigner eigene Anteile zum Inventarwert einzukaufen (Artikel 110 Nr. 4 und 124 des obengenannten Gesetzes vom 4. Dezember 1990), im Gegensatz zu anderen Gesellschaften, die hinsichtlich des Erwerbs eigener Anteile strengen Bedingungen und Einschränkungen unterliegen.

Im Gegensatz zu dem, was für andere Gesellschaften gilt, die entscheiden müssen, ob sie Gewinne auszahlen oder den Rücklagen zuführen, können die Nettoerträge einer Kapitalisierungs-SICAV, das heißt alle Einkünfte und das gesamte Wachstum des Vermögens (*Parl. Dok.*, Kammer, 1989-1990, Nr. 1156/1, S. 56), nicht ausgezahlt werden und müssen sie kapitalisiert werden auf die gemäß der Verwaltungsordnung oder der Satzung festgelegte Weise.

B.7.7. Außerdem ist aus Artikel 143 § 1 des Gesetzes vom 4. Dezember 1990 «über die Geldgeschäfte und die Finanzmärkte» abzuleiten, daß die Artikel 186, 187 und 209 des EStGB 1992 beim heutigen Stand der Gesetzgebung nicht auf die Dividenden Anwendung finden, die durch Investitionsgesellschaften anlässlich des Erwerbs eigener Anteile oder der vollständigen oder teilweisen Verteilung des Gesellschaftsvermögens gewährt oder ausbezahlt werden, da der obenerwähnte Artikel 143 von Artikel 185 des EStGB 1992 abweicht (*Fragen und Antworten*, Kammer, 2002-2003, 21. Januar 2002, SS. 17981-17982).

Insofern die angefochtenen Bestimmungen Liquidations- und Erwerbsauszahlungen der Steuer der natürlichen Personen und dem Mobiliensteuervorabzug unterwerfen, die die Artikel 186, 187 und 209 des EStGB 1992 seit dem Gesetz vom 22. Dezember 1989 als ausgezahlte Dividende einstufen, konnte der Gesetzgeber, ohne gegen den Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung zu verstoßen, Auszahlungen, auf die diese Bestimmungen nicht Anwendung finden, aus der Kategorie der Mobiliareinkünfte ausschließen.

B.7.8. Der vierte Teil des ersten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

*In bezug auf den fünften Teil*

B.8.1. In einem fünften Teil führen die klagenden Parteien den Verstoß gegen die Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung an, da ausländische Gesellschaften im Gegensatz zu belgischen Gesellschaften keinen Mobiliensteuervorabzug einbehalten, wenn sie Liquidations- oder Erwerbsüberschüsse an Personen zahlten, die in Belgien Steuern schuldeten. Die Steuer von zehn Prozent finde jedoch Anwendung, und die Empfänger seien verpflichtet, die im Ausland erhaltenen Liquidations- oder Erwerbsauszahlungen in ihrer Erklärung anzugeben. Hierdurch entstehe ein Behandlungsunterschied zwischen Anteilseignern einer belgischen Gesellschaft und Anteilseignern einer ausländischen Gesellschaft.

B.8.2. Der Mobiliensteuervorabzug ist zu zahlen und muß vom besteuerebaren Einkommen einbehalten werden durch belgische Gesellschaften oder durch in Belgien niedergelassene Vermittler, die in irgendeiner Weise an der Auszahlung von Einkünften aus Mobiliargütern und Kapital ausländischer Herkunft beteiligt sind (Artikel 261 des EStGB 1992).

B.8.3. Angesichts der territorialen Zuständigkeit des belgischen Gesetzgebers kann bei der direkten Einnahme von Liquidations- und Erwerbsauszahlungen im Ausland jedoch nicht von einem belgischen Mobiliensteuervorabzug die Rede sein.

Liquidations- und Erwerbsauszahlungen ausländischer Herkunft werden jedoch ins besteuerebare Einkommen aufgenommen (Artikel 18 Absatz 1 Nr. 2ter des EStGB 1992). Wenn keine gesetzliche Befreiung besteht, gilt in Ermangelung der Einbehaltung eines Mobiliensteuervorabzugs für den Empfänger der Liquidations- oder Erwerbsauszahlungen folglich eine Meldepflicht (Artikel 313 des EStGB 1992). Das Einkommen als Liquidationsauszahlung wird dann zu einem getrennten Satz von zehn Prozent besteuert (Artikel 171 Nr. 2 Buchstabe f) des EStGB 1992).

Da die Einkünfte aus Liquidations- und Erwerbsauszahlungen, die von ausländischen Gesellschaften, die in Belgien keinem Mobiliensteuervorabzug unterliegen, gezahlt werden, angegeben werden müssen und getrennt besteuert werden zum gleichen Satz wie der Mobiliensteuervorabzug, ist der Behandlungsunterschied vernünftig gerechtfertigt.

B.8.4. Der fünfte Teil des ersten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

*In bezug auf den zweiten Klagegrund*

*In bezug auf den ersten Teil*

B.9. In einem ersten Teil führen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2721 an, sie würden im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen diskriminiert, da sie einer rückwirkenden Steuer unterworfen würden.

B.10. Eine steuerrechtliche Regel kann nur als rückwirkend bezeichnet werden, wenn sie auf Fakten, Handlungen und Zustände anwendbar ist, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens endgültig vollzogen waren.

Hierbei ist zu unterscheiden zwischen den Bestimmungen über die Einkommensteuern (die Artikel 2 bis 5 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002) und den Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug (die Artikel 15 bis 17 desselben Gesetzes).

B.11. In bezug auf die Einkommensteuer entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum des Abschlusses des Zeitraums, in dem die Einkünfte, die die Bemessungsgrundlage bilden, erworben wurden. Aus Artikel 360 des EStGB 1992 geht hervor, daß aus dem Gesichtspunkt des Steuerrechts kein unwiderrüflich festgelegter Zustand besteht vor dem Abschluß des besteuerebaren Zeitraums. Auf Seiten der Aktionäre oder Gesellschafter entsteht die Steuerschuld in der globalen Einkommensteuer am letzten Tag des besteuerebaren Zeitraums um 24 Uhr. Ein Gesetz, das vor diesem Zeitpunkt neue Steuertatbestände oder Steuerbemessungsgrundlagen einführt, hat keine Rückwirkung.

B.12. In bezug auf den Mobiliensteuervorabzug auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse entsteht die Steuerschuld endgültig am Datum der Zuerkennung oder der Zahlbarstellung der Auszahlungen, auf die der Mobiliensteuervorabzug entrichtet werden muß.

B.13. Das Gesetz vom 24. Dezember 2002, das den Mobiliensteuervorabzug auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse eingeführt hat, wurde am 31. Dezember 2002 im *Belgischen Staatsblatt* veröffentlicht. Aufgrund von Artikel 32 § 1 Absatz 1 desselben Gesetzes sind die Einkommensteuer und der Mobiliensteuervorabzug in Höhe von zehn Prozent auf die Einkünfte zu entrichten, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind und insofern die Liquidation bei Verrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EStGB 1992 nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen war.

*In bezug auf die Bestimmungen über die Einkommensteuern*

B.14.1. Die intervenierende Partei führt an, es liege eine Rückwirkung der Bestimmungen über die Einkommensteuern vor, da das Gesetz vom 24. Dezember 2002 in Ermangelung von abweichenden Bestimmungen zehn Tage nach der Veröffentlichung im *Belgischen Staatsblatt* in Kraft getreten sei, nämlich am 10. Januar 2003, das heißt zu einem Zeitpunkt, als das Steuerjahr 2002 bereits abgeschlossen gewesen sei.

Artikel 32 § 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 sieht jedoch ausdrücklich vor, daß die angefochtenen Bestimmungen anwendbar sind ab dem 1. Januar 2002 und insofern in dem Fall, wo es um Verrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EStGB 1992 geht, die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen war. Somit legt der Gesetzgeber in Anwendung von Artikel 4 des Gesetzes vom 31. Mai 1961 «über den Sprachengebrauch in Gesetzgebungsangelegenheiten, die Gestaltung, die Veröffentlichung und das Inkrafttreten von Gesetzes- und Verordnungstexten» einen anderen Zeitpunkt für das Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmungen als den zehnten Tag nach ihrer Veröffentlichung fest.

B.14.2. Da das Gesetz vom 24. Dezember 2002 im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2002 veröffentlicht wurde und die Bestimmungen über die Einkommensteuer am 1. Januar 2002 in Kraft getreten sind, verleiht der angefochtene Artikel 32 § 1 Absatz 1 den Artikeln 2 bis 5 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 keine Rückwirkung, weil diese die Steuersituation der Einkünfte betreffen, deren Besteuerungsbedingungen nicht als endgültig festgelegt gelten können.

*In bezug auf die Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug*



B.15.1. Gemäß Artikel 32 § 1 Absatz 1 sind die Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug auf die Einkünfte anwendbar, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind, und insofern, wenn es sich um Einrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EstGB 1992 handelt, die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen war. Somit finden diese Bestimmungen Anwendung auf Fakten, Handlungen und Situationen, die endgültig vollzogen waren, nämlich auf Auszahlungen, die zum Zeitpunkt ihres Inkrafttretens bereits gewährt oder für zahlbar erklärt worden waren.

B.15.2. Die Bestimmung verleiht folglich den Bestimmungen über den Mobiliensteuervorabzug (den Artikeln 15 bis 17 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002) Rückwirkung.

B.16. Die Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen, die so beschaffen ist, daß sie zu Rechtsunsicherheit führen kann, kann nur durch besondere Umstände gerechtfertigt werden, insbesondere wenn sie unerlässlich ist zur Verwirklichung einer gemeinnützigen Zielsetzung, wie das ordnungsgemäße Funktionieren oder die Kontinuität des öffentlichen Dienstes.

B.17. Am 23. April 2002 erschien im *Belgischen Staatsblatt* eine Bekanntmachung, wonach der Vorentwurf des Gesetzes zur Reform der Körperschaftsteuer am 19. April 2002 vom Ministerrat angenommen wurde und dieser Vorentwurf die Einführung eines Mobiliensteuervorabzugs auf Dividenden beinhaltete, die bei der teilweisen oder vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens oder beim Erwerb eigener Aktien durch Gesellschaften gezahlt oder gewährt werden. Der Mobiliensteuervorabzug würde gemäß dieser Bekanntmachung Anwendung finden «auf die Einkünfte, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind, und insofern bei Einrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EstGB 1992 die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen wurde».

B.18. Das Gemeinwohl kann es erfordern, daß eine durch den Gesetzgeber als notwendig angesehene Steuermaßnahme sofortige Wirkung hat und daß die Möglichkeit des Steuerpflichtigen, durch vorausschauendes Handeln die bezweckten Folgen der Maßnahme zu verringern, begrenzt wird.

Eine Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt*, mit der eine Änderung des Steuerrechts angekündigt wird, entspricht zwar gewissermaßen der Kritik der Unvorhersehbarkeit einer rückwirkenden Maßnahme, doch eine solche Bekanntmachung kann von ihrer Beschaffenheit her, nämlich wegen ihres bloßen Informationswertes und ihres Mangels an Verbindlichkeit, nicht die Rechtsunsicherheit aufheben, die durch die Rückwirkung entsteht. Eine Bekanntmachung im *Belgischen Staatsblatt* kann infolgedessen nicht ausreichen, um die Rückwirkung einer Gesetzesbestimmung zu rechtfertigen.

Die Gesellschaften und ihre Liquidatoren würden ohne Rechtsgrundlage handeln, wenn sie lediglich aufgrund einer solchen Bekanntmachung einen Mobiliensteuervorabzug auf die von ihnen vorgenommenen Liquidations- und Erwerbsüberschüsse einbehalten würden. Wenn sie nachträglich aufgrund der angefochtenen Bestimmungen einen Mobiliensteuervorabzug auf diese Auszahlungen zahlen müßten, ohne sie vom Empfänger der Zahlungen zurückfordern zu können, würden sie anders behandelt als die anderen Steuerpflichtigen.

B.19. Aus den Vorarbeiten zu den angefochtenen Bestimmungen geht das Bemühen des Gesetzgebers hervor, die Auflösung von Gesellschaften aus Steuergründen und die Auszahlung der Rücklagen mit Steuerbefreiung zu bekämpfen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 24).

Wie der Ministerrat anführt, kann der Gesetzgeber Maßnahmen ergreifen, um Vorgehensweisen zu vereiteln, mit denen Steuerpflichtige den Vorteil einer Befreiung für einen vom Gesetzgeber nicht vorgesehenen Zeitraum erhalten würden.

Das Bemühen, die unerwünschten Folgen einer Befreiung zu vermeiden, kann den Gesetzgeber dazu veranlassen, die Befreiung unverzüglich anzupassen oder abzuschaffen, doch es genügt nicht, um die Rückwirkung der Gesetzesänderung zu rechtfertigen.

B.20. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß kein Element die beanstandete Rückwirkung rechtfertigt.

Insofern Artikel 32 § 1 Absatz 1 des angefochtenen Gesetzes die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse, die vor dem 1. Januar 2003 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden, dem Mobiliensteuervorabzug unterwirft, ist er nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar.

*In bezug auf den zweiten Teil*

B.21. In einem zweiten Teil führen die klagenden Parteien in der Rechtssache Nr. 2721 an, es liege eine Rückwirkung vor, da die Abgabe auf Liquidations- und Erwerbsauszahlungen in bezug auf Unternehmen eingeführt werde, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes aufgelöst worden seien, deren Auflösung jedoch noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Nach Darlegung der klagenden Parteien sei das angewandte Kriterium des Abschlusses der Auflösung nicht sachdienlich im Vergleich zur Zielsetzung - Bekämpfung des Mißbrauchs, der darin bestehe, eine Gesellschaft aus steuerlichen Gründen aufzulösen -, da dieser Mißbrauch zum Zeitpunkt der Auflösung erfolge.

B.22. Wie in B.5.3 dargelegt wurde, kann der Gesetzgeber, wenn er eine Maßnahme annimmt, um zu vermeiden, daß den Rücklagen zugeführte Gewinne von Unternehmen im Gegensatz zu Dividenden steuerfrei ausgezahlt werden, diese Maßnahme unmittelbar auf alle als Liquidations- und Erwerbsüberschüsse ausgezahlte Rücklagen zur Anwendung bringen, sofern er dabei nicht von den allgemeinen Regeln über die Festlegung des Veranlagungsjahres abweicht.

Wenn der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung aufhebt, kann er jedoch den Standpunkt vertreten, daß diese Änderung der Politik mit sofortiger Wirkung durchzuführen ist, und ist er grundsätzlich nicht verpflichtet, eine Übergangsregelung vorzusehen.

Wenn die neue Regelung nur auf die Gesellschaften anwendbar gewesen wäre, die nach ihrem Inkrafttreten aufgelöst wurden, hätte dies zur Folge gehabt, daß für alle bereits aufgelösten Gesellschaften die Befreiung noch weiter bestanden hätte, da davon ausgegangen wird, daß eine Gesellschaft nach ihrer Auflösung zum Zwecke ihrer Liquidation weiter besteht, was mehrere Jahre dauern kann.

B.23. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds ist nicht annehmbar.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt Artikel 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 «zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen» für nichtig, insofern er die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse, die vor dem 1. Januar 2003 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden, dem Mobiliensteuervorabzug unterwirft;

- weist die Klagen im übrigen zurück.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 23. Juni 2004.

Der Kanzler,  
P.-Y. Dutilleux.

Der Vorsitzende,  
A. Arts.