

## ARBITRAGEHOF

[2004/202089]

## Uittreksel uit arrest nr. 110/2004 van 23 juni 2004

Rolnummers 2728, 2732 en 2737

*In zake* : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 15, 16, 32 en 33 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, ingesteld door de b.v.b.a. in vereffening Kunstmeubelfabriek Clarysse en J. Van Rollegheem, door D. Van der Poorten en door J. Pascot.

Het Arbitragehof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

*I. Onderwerp van de beroepen en rechtspleging*

a. Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 24 juni 2003 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 25 juni 2003, is beroep tot vernietiging ingesteld van de artikelen 15, 16, 32 en 33 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002, tweede uitgave) door de b.v.b.a. in vereffening Kunstmeubelfabriek Clarysse, met maatschappelijke zetel te 8870 Izegem, Nieuwstraat 3, en door J. Van Rollegheem, wonende te 8870 Izegem, Nieuwstraat 3.

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

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

(...)

*II. In rechte*

(...)

*Ten aanzien van het onderwerp van de beroepen*

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

De artikelen 15 en 16 van die wet wijzigen respectievelijk artikel 264, eerste lid, en artikel 269, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992). Door die wijzigingen dient in beginsel een roerende voorheffing van 10 pct. te worden ingehouden op het gedeelte dat als dividend wordt beschouwd bij de verkrijging van eigen aandelen (artikel 186 van het W.I.B. 1992), bij de gedeeltelijke verdeling ingevolge overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot (artikel 187 van het W.I.B. 1992) of bij de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap (artikel 209 van het W.I.B. 1992).

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

*Ten aanzien van het belang*

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

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

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

De verzoekende partij doet niet blijken van het vereiste belang.

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

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

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

*Ten gronde*

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

B.4. Een fiscaalrechtelijke regel kan slechts als retroactief worden gekwalificeerd wanneer hij van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik dat hij in werking is getreden.

B.5. Inzake de roerende voorheffing op vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen ontstaat de belastingschuld definitief op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling van de uitkeringen waarop de roerende voorheffing verschuldigd is.

B.6. De wet van 24 december 2002, die de roerende voorheffing op vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen heeft ingevoerd, is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002. Krachtens artikel 32, § 1, eerste lid, van dezelfde wet is de roerende voorheffing verschuldigd op de inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld, of als dusdanig zijn aan te merken, vanaf 1 januari 2002 en voor zover, wanneer het gaat om verrichtingen als bedoeld in artikel 209 van het W.I.B. 1992, de vereffening niet is afgesloten vóór 25 maart 2002.

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

B.7. De terugwerkende kracht van wetsbepalingen, die van die aard is dat zij rechtsonzekerheid in het leven kan roepen, kan enkel worden verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden, inzonderheid wanneer zij onontbeerlijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang, zoals de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst.

B.8. Op 23 april 2002 verscheen in het *Belgisch Staatsblad* een bericht waarin werd gemeld dat het voorontwerp van wet houdende hervorming van de vennootschapsbelasting op 19 april 2002 door de Ministerraad werd goedgekeurd en dat dit voorontwerp de invoering bevatte van een roerende voorheffing op dividenden betaald of toegekend bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen of bij verkrijging van eigen aandelen door vennootschappen. De roerende voorheffing zou luidens dat bericht van toepassing zijn « op de inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld, of als zodanig zijn aan te merken vanaf 1 januari 2002 en in zoverre, wanneer het verrichtingen betreft als bedoeld in artikel 209, WIB 92, de vereffening niet is afgesloten vóór 25 maart 2002 ».

B.9. Het algemeen belang kan vereisen dat een door de wetgever noodzakelijk geachte fiscale maatregel onverwijld uitwerking heeft en dat de mogelijkheid wordt beperkt voor de belastingplichtigen om door anticiperend gedrag de beoogde gevolgen van de maatregel te verminderen.

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

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

B.10. Uit de parlementaire voorbereiding van de bestreden bepalingen blijkt de bekommernis van de wetgever om de ontbinding van vennootschappen om fiscale redenen en de uitkering van reserves met vrijstelling van belasting tegen te gaan (*Parl. St., Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 24*).

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

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

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

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

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

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

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

Om die redenen,

het Hof

- stelt vast dat artikel 32, § 1, eerste lid, van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken » is vernietigd bij het arrest nr. 109/2004 van 23 juni 2004 in zoverre het de vereffenings- en verkrijgingsuitkeringen die zijn toegekend of betaalbaar zijn gesteld vóór 1 januari 2003, aan de roerende voorheffing onderwerpt;

- vernietigt artikel 33 van dezelfde wet;

- verwerpt de beroepen voor het overige.

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

De griffier,

P.-Y. Dutilleux.

De voorzitter,

A. Arts.

## COUR D'ARBITRAGE

[2004/202089]

## Extrait de l'arrêt n° 110/2004 du 23 juin 2004

Numéros du rôle : 2728, 2732 et 2737

*En cause* : les recours en annulation des articles 15, 16, 32 et 33 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 Kunstmeubelfabriek Clarysse et J. Van Rollegem, par D. Van der Poorten et par J. Pascot.

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*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 24 juin 2003 et parvenue au greffe le 25 juin 2003, un recours en annulation des articles 15, 16, 32 et 33 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 par la s.p.r.l. en liquidation Kunstmeubelfabriek Clarysse, dont le siège social est établi à 8870 Izegem, Nieuwstraat 3, et par J. Van Rollegem, demeurant à 8870 Izegem, Nieuwstraat 3.

b. Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste le 25 juin 2003 et parvenues au greffe les 26 et 27 juin 2003, un recours en annulation des articles 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, et 33 de la loi précitée a été introduit respectivement par D. Van der Poorten, demeurant à 1780 Wommel, avenue A. Fleming 4, et par J. Pascot, demeurant à 7700 Mouscron, rue des Flandres 10.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 2728, 2732 et 2737 du rôle de la Cour, ont été jointes.

(...)

*II. En droit*

(...)

*Quant à l'objet des 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 précompte mobilier sur les bonis de liquidation et d'acquisition d'actions ou de parts propres.

Les articles 15 et 16 de cette loi modifient respectivement l'article 264, alinéa 1<sup>er</sup>, et l'article 269, alinéa 1<sup>er</sup>, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 1992). Ces modifications impliquent qu'un précompte mobilier de 10 p.c. doit en principe être retenu sur la partie qui est considérée comme dividende lors de l'acquisition d'actions ou de parts propres (article 186 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).

En vertu de l'article 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi du 24 décembre 2002, ce précompte mobilier est 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'un partage total de l'avoir social, que la liquidation n'ait pas été clôturée avant le 25 mars 2002. En vertu de l'article 33 de la loi, le précompte mobilier se rapportant aux 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* est payable au plus tard dans les quinze jours de ladite publication et la déclaration de revenus y afférente doit être remise au plus tard à la même date.

*Quant à l'intérêt*

B.2.1. Le Conseil des ministres conteste l'intérêt des parties requérantes dans les affaires n°s 2728 et 2737.

B.2.2. La Constitution et la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage imposent à toute personne physique ou morale qui introduit un recours en annulation de justifier d'un intérêt. Cet intérêt n'existe que si la disposition attaquée est de nature à affecter directement et défavorablement les parties requérantes.

B.2.3. La liquidation de la société pour laquelle la partie requérante dans l'affaire n° 2737 est intervenue en tant que liquidateur a été clôturée avant le 25 mars 2002. Les bonis versés à l'occasion de cette liquidation ne sont dès lors pas soumis aux dispositions entreprises.

La partie requérante ne justifie pas de l'intérêt requis.

B.2.4. Le recours en annulation dans l'affaire n° 2728 a été introduit par une société en liquidation et un liquidateur.

En tant que les dispositions entreprises ont pour effet que la société allocatrice, représentée par le liquidateur, doit retenir un précompte mobilier sur les bonis de liquidation qu'elle verse, la société et son liquidateur justifient d'un intérêt à l'annulation desdites dispositions. Par contre, en tant que les dispositions entreprises traitent les associés différemment, la société et son liquidateur ne justifient pas de l'intérêt requis.

B.2.5. Il résulte de ce qui précède que le recours en annulation dans l'affaire n° 2737 n'est pas recevable et que le recours en annulation dans l'affaire n° 2728 n'est recevable qu'à l'égard des articles 32 et 33 de la loi du 24 décembre 2002. La seconde branche du second moyen dans l'affaire n° 2728 ne doit dès lors pas être examinée.

*Quant au fond*

B.3. Les parties requérantes font essentiellement valoir qu'elles sont discriminées par rapport à d'autres contribuables du fait qu'elles sont soumises à un impôt rétroactif.

B.4. 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.

B.5. 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.6. 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, le précompte mobilier est dû 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.

Il s'ensuit que cette disposition confère un effet rétroactif au précompte mobilier instauré.

B.7. 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.8. 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 de 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, CIR 92, que la liquidation ne soit pas clôturée avant la date du 25 mars 2002 ».

B.9. L'intérêt général peut exiger qu'une mesure fiscale que le législateur considère comme nécessaire 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 notamment vu 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 des autres contribuables.

B.10. Les travaux préparatoires des dispositions entreprises font apparaître que le législateur a entendu lutter contre la dissolution de sociétés inspirée par 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.11. Les dispositions entreprises s'inscrivent également dans une réforme globale de l'impôt des sociétés par laquelle le législateur entend « réduire de façon substantielle le taux de cet impôt » et ceci, « dans un cadre budgétairement neutre », ce qui signifie que « diverses dépenses fiscales devront être réduites et qu'il sera par ailleurs mis fin à certaines anomalies du régime fiscal actuel » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 7).

Le précompte mobilier sur les bonis de liquidation et d'acquisition est une des mesures qui visent à compenser la réduction du taux d'imposition. Dès lors que cette réduction du taux d'imposition n'est applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 2004, les considérations budgétaires ne sauraient justifier qu'une catégorie déterminée de personnes soit privée de l'application de la règle selon laquelle la loi ne dispose que pour l'avenir.

B.12. Il résulte de ce qui précède que rien ne justifie la rétroactivité en cause.

En ce qu'ils soumettent au précompte mobilier les bonis de liquidation et d'acquisition attribués ou mis en paiement avant le 1<sup>er</sup> janvier 2003, les articles 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, et 33 de la loi entreprise ne sont pas compatibles avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par suite de l'arrêt n° 109/2004 du 23 juin 2004, les recours en annulation n'ont toutefois plus d'objet dans la mesure où ils portent sur l'article 32, § 1<sup>er</sup>, alinéa 1<sup>er</sup>, de la loi attaquée, qui a été annulé par l'arrêt précité 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.

Par ces motifs,

la Cour

- constate que 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 » a été annulé par l'arrêt n° 109/2004 du 23 juin 2004 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;

- annule l'article 33 de la même loi;

- 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

[2004/202089]

## Auszug aus dem Urteil Nr. 110/2004 vom 23. Juni 2004

Geschäftsverzeichnissnrn. 2728, 2732 und 2737

*In Sachen:* Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 15, 16, 32 und 33 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 Kunstmeubelfabrik Clarysse GmbH in Liquidation und J. Van Rollegem, von D. Van der Poorten und von J. Pascot.

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*

a. Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 24. Juni 2003 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 25. Juni 2003 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 15, 16, 32 und 33 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 Kunstmeubelfabrik Clarysse GmbH in Liquidation, mit Gesellschaftssitz in 8870 Izegem, Nieuwstraat 3, und J. Van Rollegem, wohnhaft in 8870 Izegem, Nieuwstraat 3.

b. Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 25. Juni 2003 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und am 26. und am 27. Juni 2003 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben jeweils Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 32 § 1 Absatz 1 und 33 des obengenannten Gesetzes: D. Van der Poorten, wohnhaft in 1780 Wommel, A. Fleminglaan 4, und J. Pascot, wohnhaft in 7700 Mouscron, rue des Flandres 10.

Diese unter den Nummern 2728, 2732 und 2737 ins Geschäftsverzeichnis des Hofes eingetragenen Rechtssachen wurden verbunden.

(...)

II. *In rechtlicher Beziehung*

(...)

*In bezug auf den Gegenstand der Klagen*

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 einen Mobiliensteuervorabzug auf Auszahlungen bei der Liquidation und dem Erwerb eigener Aktien eingeführt.

Die Artikel 15 und 16 dieses Gesetzes ändern Artikel 264 Absatz 1 beziehungsweise Artikel 269 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992) ab. Durch diese Änderungen ist grundsätzlich ein Mobiliensteuervorabzug von zehn Prozent auf den Teil einzubehalten, der als Dividende angesehen wird 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 einer Gesellschaft (Artikel 209 des EStGB 1992).

Dieser Mobiliensteuervorabzug ist aufgrund von Artikel 32 § 1 Absatz 1 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 anwendbar auf die Einkünfte, die ab dem 1. Januar 2002 gewährt oder für zahlbar erklärt oder als solche anzusehen sind und insofern bei der vollständigen Verteilung des Gesellschaftsvermögens die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen ist. Der Mobiliensteuervorabzug auf die Einkünfte, die vor dem Datum der Veröffentlichung des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 im *Belgischen Staatsblatt* gewährt oder für zahlbar erklärt wurden oder als solche anzusehen sind, ist aufgrund von Artikel 33 des Gesetzes spätestens innerhalb von 15 Tagen nach dieser Veröffentlichung zu zahlen, und die Meldung der Einkünfte, die sich darauf beziehen, muß spätestens am selben Tag eingereicht werden.

*In bezug auf das Interesse*

B.2.1. Der Ministerrat ficht das Interesse der klagenden Parteien in den Rechtssachen Nrn. 2728 und 2737 an.

B.2.2. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof erfordern, daß jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Ein Interesse liegt nur dann vor, wenn die angefochtenen Bestimmungen die klagenden Parteien unmittelbar und in ungünstigem Sinne betreffen können.

B.2.3. Die Liquidation der Gesellschaft, für die die klagende Partei in der Rechtssache Nr. 2737 als Liquidator aufgetreten ist, wurde vor dem 25. März 2002 abgeschlossen. Die anlässlich dieser Liquidation vorgenommenen Auszahlungen unterliegen folglich nicht den angefochtenen Bestimmungen.

Die klagende Partei weist nicht das erforderliche Interesse nach.

B.2.4. Die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 2728 wurde durch eine in der Liquidation befindliche Gesellschaft und einen Liquidator eingereicht.

Insofern die angefochtenen Bestimmungen dazu führen, daß die durch den Liquidator vertretene auszahlende Gesellschaft einen Mobiliensteuervorabzug auf die von ihr ausgezahlten Liquidationsüberschüsse einbehalten muß, weisen die Gesellschaft und ihr Liquidator ein Interesse an der Nichtigerklärung dieser Bestimmungen nach. Insofern die angefochtenen Bestimmungen die Gesellschafter unterschiedlich behandeln, weisen die Gesellschaft und die Liquidator jedoch nicht das erforderliche Interesse nach.

B.2.5. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 2737 unzulässig ist und daß die Nichtigkeitsklage in der Rechtssache Nr. 2728 nur in bezug auf die Artikel 32 und 33 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zulässig ist. Der zweite Teil des zweiten Klagegrunds in der Rechtssache Nr. 2728 muß daher nicht geprüft werden.

*Zur Hauptsache*

B.3. Die klagenden Parteien führen im wesentlichen an, sie würden im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen diskriminiert, da sie einer Steuer mit rückwirkende Kraft unterworfen würden.

B.4. 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.

B.5. 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.6. 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 ist der Mobiliensteuervorabzug 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.

Daraus ergibt, daß diese Bestimmung dem eingeführten Mobiliensteuervorabzug Rückwirkung verleiht.

B.7. 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.8. 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 beinhaltet, 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 Verrichtungen im Sinne von Artikel 209 des EStGB 1992 die Liquidation nicht vor dem 25. März 2002 abgeschlossen wurde».

B.9. 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.10. 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.11. Die angefochtenen Bestimmungen sind außerdem Bestandteil einer globalen Körperschaftsteuerreform, mit der der Gesetzgeber bezweckt, «den Satz dieser Steuer wesentlich zu verringern», und dies «auf neutrale Weise für den Haushalt», was bedeutet, «daß verschiedene steuerliche Ausgaben verringert werden müssen und daß außerdem gewisse Anomalien in der heutigen Steuerregelung abgeschafft werden müssen» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 7).

Der Mobiliensteuervorabzug auf Liquidations- und Erwerbsüberschüsse gilt als eine der Maßnahmen, mit denen die Senkung des Steuersatzes ausgeglichen werden soll. Da diese Senkung des Steuersatzes erst ab dem Steuerjahr 2004 gilt, können die Haushaltserwägungen es nicht rechtfertigen, daß einer bestimmten Kategorie von Personen die Garantie entzogen wird, wonach ein Gesetz nur für die Zukunft gilt.

B.12. Aus den vorstehenden Erwägungen ergibt sich, daß kein Element die beanstandete Rückwirkung rechtfertigt.

Insofern die Artikel 32 § 1 Absatz 1 und 33 des angefochtenen Gesetzes die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse, die vor dem 1. Januar 2003 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden, dem Mobiliensteuervorabzug unterwerfen, sind sie nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar.

Infolge des Urteils Nr. 109/2004 vom 23. Juni 2004 sind die Nichtigkeitsklagen jedoch gegenstandslos geworden, insofern sie sich auf Artikel 32 § 1 Absatz 1 des angefochtenen Gesetzes beziehen, der durch das obenerwähnte Urteil für nichtig erklärt wurde, insofern er die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse, die vor dem 1. Januar 2003 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden, dem Mobiliensteuervorabzug unterwirft.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- stellt fest, daß 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» durch das Urteil Nr. 109/2004 vom 23. Juni 2004 für nichtig erklärt wurde, insofern er die Liquidations- und Erwerbsüberschüsse, die vor dem 1. Januar 2003 gewährt oder für zahlbar erklärt wurden, dem Mobiliensteuervorabzug unterwirft;

- erklärt Artikel 33 desselben Gesetzes für nichtig;

- 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.