

Rolnummer 209

Arrest nr. 20/91
van 4 juli 1991

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 266 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, ingesteld door Theresia COUSSEMENT.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters J. DELVA en I. PETRY
en de rechters J. WATHELET, L. DE GREVE, M. MELCHIOR,
H. BOEL en L. FRANCOIS,
bijgestaan door de griffier L. POTOMS,
onder voorzitterschap van voorzitter J. DELVA,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

*

*

I. ONDERWERP

Bij verzoekschrift aan het Hof verzonden bij aangetekende brief met poststempel van 26 juni 1990, heeft de genaamde Theresia COUSSEMENT, apotheker, wonende te 1600 Sint-Pieters-Leeuw, Bergensesteenweg 36, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 266 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen.

II. RECHTSPLEGING

Bij beschikking van 27 juni 1990, heeft de voorzitter in functie conform de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof de leden van de zetel aangewezen.

De rechters-verslaggevers H. BOEL en L. FRANCOIS hebben geoordeeld dat er geen aanleiding was om de artikelen 71 en 72 van de bovenvermelde bijzondere wet toe te passen.

Met toepassing van artikel 76 van de organieke wet is van het beroep kennisgeving gedaan bij aangetekende brieven van 13 augustus 1990.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is in het Belgisch Staatsblad van 22 augustus 1990 bekendgemaakt.

Bij verzoekschrift van 14 september 1990 heeft de raadsman van de Ministerraad een verlenging gevraagd van de termijn bepaald in artikel 85, eerste lid, van de organieke wet.

Bij beschikking van 17 september 1990 heeft de

voorzitter die termijn verlengd tot 15 oktober 1990.

Van die beschikking is kennis gegeven aan de Ministerraad bij aangetekende brief van 18 september 1990.

De Ministerraad heeft op 3 oktober 1990 een memorie ingediend.

Conform artikel 89 van de organieke wet is van die memorie kennis gegeven aan verzoekster bij aangetekende brief van 18 oktober 1990.

Verzoekster heeft op 19 november 1990 een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 28 november 1990 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 26 juni 1991.

Bij beschikking van 24 april 1991 heeft het Hof beslist dat de zaak in gereedheid is en de dag van de terechtzitting bepaald op 21 mei 1991.

Van die beschikking is aan de partijen kennis gegeven terwijl de advocaten van de partijen zijn verwittigd van de datum van de terechtzitting bij aangetekende brieven van 24 april 1991.

Ter terechtzitting van 21 mei 1991 :

- zijn verschenen :
 - Mr. P. LEMMENS, advocaat bij de balie te Brussel, voor verzoekster, voornoemd;
 - Mr. I. CLAEYS BOU, 'U, 'AERT, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad,

Wetstraat 16, 1000 Brussel;

- hebben de rechters-verslaggevers H. BOEL en L. FRANCOIS verslag uitgebracht;
- zijn voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet die betrekking heeft op het gebruik van de talen voor het Hof.

III. ONDERWERP VAN DE BESTREDEN BEPALINGEN

Artikel 266 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen, bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad van 29 december 1989 wijzigt artikel 93 van het Wetboek op de Inkomstenbelastingen (W.I.B.).

De door verzoekster geformuleerde grieven houden enkel verband met het nieuwe artikel 93, § 1, 2^o, litt. b, zoals hierna onder B.5. weergegeven.

IV. IN RECHTE

Wat de ontvankelijkheid betreft

Ten aanzien van het belang

- A.1. Verzoekster is van oordeel dat zij belang heeft bij het beroep. Zij is eigenares van een officina die zij als zelfstandige uitbaat. Zij overweegt de

verkoop van de officina. Verzoekster laat gelden :
"In de mate dat het vóór de bestreden wetsbepaling
geldend stelsel een gunstiger belastingsheffing
voor verzoekster inhield, heeft verzoekster er een
rechtstreeks belang bij de bestreden bepaling, die
op haar toegepast kan worden, aan te vechten".

- B.1. Artikel 107ter van de Grondwet en artikel 2, 2°, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof vereisen dat een natuurlijke persoon die een beroep instelt van een belang doet blijken om voor het Hof in rechte te treden. Het vereiste belang is slechts aanwezig bij diegenen die door de bestreden norm rechtstreeks en ongunstig in hun situatie zouden kunnen worden geraakt. Uit de in het verzoekschrift vermelde gegevens blijkt dat verzoekster aan die voorwaarde voldoet.

Omvang van het beroep

- A.2.1. De Ministerraad wijst er in zijn memorie op dat verzoekster de vernietiging vraagt van artikel 266 van de wet van 22 december 1989, dat artikel 93, § 1, 2°, litt. a en b van het W.I.B. vervangt door nieuwe bepalingen. De grieven houden echter enkel verband met het nieuwe litt. b. Het verzoekschrift is dus enkel voor dit gedeelte van artikel 266 ontvankelijk.
- A.2.2. Verzoekster preciseert in haar memorie van antwoord dat haar beroep geacht kan worden gericht te zijn tegen artikel 266 van de wet van 22 december 1989, in zoverre daarbij artikel 93, § 1, 2°, b, van het W.I.B. door een nieuwe bepaling vervangen wordt.

B.2. De verzoekende partij vordert de vernietiging van artikel 266 van de wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen. Zij beperkt zich bij de uiteenzetting van de middelen evenwel tot artikel 266, in de mate dat het artikel 93, § 1, 2, b, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen door een nieuwe bepaling vervangt.

Krachtens artikel 6 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 moet het verzoekschrift het onderwerp van het beroep vermelden en een uiteenzetting van de feiten en middelen bevatten.

Het Hof moet de omvang van het beroep tot vernietiging bepalen op basis van de inhoud van het verzoekschrift.

In deze zaak is het beroep tot vernietiging, bij ontstentenis van middelen ten aanzien van andere bepalingen, slechts ontvankelijk in zover het betrekking heeft op artikel 93, § 1, 2°, b, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen, zoals dit werd gewijzigd door artikel 266 van de wet van 22 december 1989.

Ten gronde

A.3.1. Verzoekster voert één middel aan, bestaande uit drie onderdelen. Uit het eerste onderdeel blijkt dat er gewezen wordt op een discordantie tussen de Nederlandse en de Franse tekst van de bestreden bepalingen. Het middel luidt als volgt :

Schending van de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet;

Doordat artikel 266 van de aangevochten wet van 22 december 1989 "houdende fiscale bepalingen" de meerwaarden verwezenlijkt op immateriële vaste activa ter gelegenheid van de volledige en definitieve stopzetting van de beroepswerkzaamheid en de vergoedingen bekomen als compensatie van een vermindering van de werkzaamheid bedoeld in de artikelen 22, 6° en 30, tweede lid, 2°, a) van het W.I.B., alleen als afzonderlijk belastbaar inkomen, belast tegen het tarief van 16,5 % aanmerkt "voor zover zij niet meer bedragen dan vier maal het gemiddelde van de belastbare nettowinst of -baten met betrekking tot de verdwenen werkzaamheid behaald gedurende de vier jaren die aan het jaar van de stopzetting of van de vermindering van de werkzaamheid voorafgaan" (Franse tekst van de wet : "dans la mesure où elles n'excèdent pas un montant égal à quatre fois la moyenne des bénéfiques ou profits nets imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la cessation ou de la réduction d'activité") en doordat de bestreden bepaling onder belastbare winst verstaat "overeenkomstig artikel 43, 1° tot 3° (van het W.I.B.) vastgestelde inkomsten, maar met uitzondering van de met toepassing van artikel 93 (van het W.I.B.) afzonderlijk belaste inkomsten",

terwijl de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet de gelijkheid van eenieder voor de wet en het verbod van discriminatie in het genot van de rechten en vrijheden waarborgen; het beginsel van de gelijkheid der Belgen voor de wet en van de niet-discriminatie impliceren dat een verschil in behandeling tussen bepaalde personen of categorieën van personen alleen toegelaten is,

voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat; het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld met betrekking tot het doel en de gevolgen van de ter beoordeling staande norm; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat de aangewende middelen redelijkerwijze niet evenredig zijn met het beoogde doel;

en terwijl, eerste onderdeel, in de hypothese dat de bestreden bepaling dient geïnterpreteerd in de zin dat indien de betwiste meerwaarde of vergoeding het bedrag van vier maal de gemiddelde netto-winst overschrijdt de gehele meerwaarde of vergoeding aan het gezamenlijk belast inkomen wordt toegevoegd, de bestreden bepaling een onderscheid maakt tussen belastingplichtigen, dat gestoeld is op een criterium waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat; er immers geen enkele verantwoording bestaat om het bedrag van een meerwaarde of vergoeding zolang zij minder bedraagt dan een bepaalde grens (in casu vier maal de bedoelde gemiddelde netto winst) slechts tegen een voet van 16,5 % te belasten en diezelfde meerwaarde of vergoeding, al zou zij de gestelde grens slechts met 1 F overschrijden voor het geheel aan het progressief tarief te onderwerpen, dat kan oplopen tot 55 %; de bestreden wetsbepaling derhalve het gelijkheidsbeginsel en de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet miskent;

en terwijl, tweede onderdeel, in elk geval het door de bestreden bepaling ingevoerd criterium van onderscheid tussen belastingplichtigen met betrekking tot de al dan niet onderwerping en de mate van onderwerping van de bedoelde meerwaarden

en vergoedingen aan het progressief belastingtarief, in plaats van aan het eenvormig tarief van 16,5 %, hoewel ogenschijnlijk objectief, redelijkerwijze niet in een evenredigheidsverhouding staat tot het beoogde doel; de toepassing van het criterium immers, zonder enige objectieve verantwoording, tot gevolg heeft dat de meerwaarden en vergoedingen bij stopzetting (of vermindering) van volkomen gelijkwaardige activiteiten of handelszaken op willekeurige wijze al dan niet aan een hogere belastingvoet worden onderworpen; het criterium, gesteund op de belastbare netto-winst, willekeurig is nu het geen enkel noodzakelijk verband heeft met de omvang van de gerealiseerde meerwaarde of de ontvangen vergoeding, noch met de intrinsieke waarde van de stopgezette activiteit of van de bedoelde immateriële activa; de bestreden bepaling, die een onderscheid invoert, dat, beoordeeld met betrekking tot het doel en de gevolgen ervan, niet redelijk verantwoord is -nu het aangewende middel redelijkerwijze niet evenredig is met het beoogde doel- derhalve het gelijkheidsbeginsel en de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet miskent;

en terwijl, derde onderdeel, het door de bestreden bepaling aangehouden criterium van onderscheid tussen belastingplichtigen met betrekking tot de al dan niet onderwerping en de mate van onderwerping van de bedoelde meerwaarden en vergoedingen aan het progressief belastingtarief, in plaats van het eenvormig tarief van 16,5 %, in de mate dat als belastbare netto-winst of nettobaten worden aangemerkt "de overeenkomstig artikel 43, 1° tot 3° vastgestelde inkomsten", een bijkomend met betrekking tot het doel en de gevolgen van de bepaling niet redelijk

verantwoordbaar onderscheid invoert tussen enerzijds belastingplichtigen die slechts één beroepsactiviteit uitoefenen en anderzijds deze die meerdere beroepsactiviteiten uitoefenen en tussen enerzijds de belastingplichtigen die in de periode vóór de referteperiode van vier jaren die aan het jaar van stopzetting of de vermindering van de werkzaamheid voorafgaan, al dan niet verliezen hebben geleden en anderzijds deze die geen dergelijke verliezen hebben geleden; het immers niet naar het doel, noch naar de gevolgen van de bestreden bepaling te verantwoorden is dat de bedoelde meerwaarden of vergoedingen aan een hoger tarief belast worden omdat de belastingplichtige hetzij in een andere beroepswerkzaamheid verliezen heeft geleden, hetzij verliezen heeft geleden in de periode voorafgaand aan de referteperiode; door dit naar doel en gevolgen niet redelijk te verantwoorden onderscheid tussen belastingplichtigen, het gelijkheidsbeginsel en de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet geschonden worden".

- A.3.2.1. De Ministerraad is in zijn memorie van oordeel dat uit de uiteenzetting van het middel niet blijkt dat de bekritiseerde tekst een categorie van belastingplichtigen zou bevoorrechten. Alle belastingplichtigen die zich in een bepaalde toestand bevinden, worden op dezelfde wijze fiscaal behandeld. De kritiek van verzoekster is enkel gesteund op de concrete uitwerking van de wettelijke regeling volgens de wisselvalligheden van de individuele toestanden. Zij toont niet aan dat de wet een categorie van Belgisch staatsburgers in hun rechten en vrijheden zou discrimineren.
- Artikel 6bis is niet van toepassing.

A.3.2.2. Het principe van de gelijkheid van allen ten opzichte van de fiscale wet impliceert niet dat de belasting voor allen dezelfde moet zijn; het volstaat dat alle personen die zich in dezelfde toestand bevinden volgens dezelfde regelen behandeld worden.

Er moet inderdaad ergens een grenslijn liggen tussen, enerzijds, de controle over het gelijkheidsbeginsel, en anderzijds, de opportuniteit en de doeltreffendheid van een wettelijke regeling ten opzichte van haar omschreven doel. Individuele verschillen in de concrete weerslag van een wettekst zijn onvermijdelijk op grond van de wisselvalligheden van de individuele toestanden. De door de Grondwet verboden ongelijkheid kan niet liggen in die verscheidenheid van individuele toestanden. Wel moet de overeenstemming vastgesteld worden tussen de wettelijke regel en haar algemeen doel. In casu is het door de wetgever nagestreefde doel duidelijk, met name het bestrijden van het oneigenlijk gebruik dat van de vroegere bepaling werd gemaakt. Het geschil komt aldus neer op de vragen : in welke mate heeft de wetgever zijn doel bereikt ? In welke mate heeft hij, om een ongewenste toestand te vermijden, andere ongewenste toestanden doen ontstaan ? Dit betreft vragen naar de doeltreffendheid van de gekozen maatregel, die buiten de controle over het gelijkheidsprincipe vallen. Aan de voorschriften van artikel 112 en 6 van de Grondwet is voldaan indien de wet geen bevoorrechte categorieën van belastingplichtigen tot stand brengt.

A.3.3.1. Verzoekster is, met verwijzing naar de rechtspraak

van het Hof waarin het de algemene draagwijdte van de artikelen 6 en 6bis heeft benadrukt, van oordeel dat deze artikelen kunnen ingeroepen worden ten aanzien van een fiscale wet en derhalve ook ten aanzien van een wet die het genot van een verminderd belastingstarief regelt. Artikel 112 regelt op het fiscale vlak een bepaald aspect van de beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie -met name het verbod van voorrechten- doch staat de toepassing van die algemene beginselen niet in de weg. De wetgever heeft zich blijkens de parlementaire voorbereiding van de bijzondere wet van 6 januari 1989 niet verzet tegen de bevoegdheid van het Hof om fiscale wetten wegens strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel te vernietigen.

- A.3.3.2. Het gelijkheidsbeginsel en het discriminatieverbod kunnen geschonden zijn niet enkel wanneer een wet expliciet een onderscheid tussen categorieën van personen invoert, maar ook indien ten gevolge van de wet een zodanig onderscheid ontstaat. Ten deze volgt uit de toepassing van de bestreden wet dat een onderscheid ontstaat tussen verschillende categorieën van belastingplichtigen die een meerwaarde realiseren, met name deze die daarvoor volledig het tarief van 16,5 % genieten en deze die daarvoor geheel of gedeeltelijk aan het progressief tarief onderworpen worden. De rechtspraak van het Hof laat niet toe te besluiten dat de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet slechts vereisen dat allen die zich in dezelfde toestand bevinden, volgens dezelfde regels behandeld worden. De wet zelf die de "toestanden" of de categorieën omschrijft waarin alle belastingplichtigen zich bevinden, moet aan de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-

discriminatie getoetst worden. Voor het criterium van het onderscheid moet een objectieve en redelijke verantwoording bestaan. Bij de beoordeling ervan moet rekening gehouden worden met het doel en de gevolgen van de ter beoordeling staande norm en er moet een redelijk verband van evenredigheid bestaan tussen de aangevoerde middelen en het beoogde doel.

Deze criteria worden ook door het Hof van Cassatie en de Raad van State gehanteerd in fiscale zaken. Verzoekster nodigt het Hof niet uit om de opportuniteit van de bestreden wet te beoordelen, maar wel de grondwettelijkheid ervan : in het middel wordt immers aangevoerd dat het litigieuze onderscheid niet relevant is ten aanzien van het door de wet nagestreefde doel en dat er, gelet op de gevolgen van de toepassing van de bestreden bepaling voor de verzoekster, geen redelijk evenredigheidsverband bestaat tussen de aangevoerde middelen en het beoogde doel.

A.3.3.3. In de veronderstelling dat aangenomen kan worden dat de middelen adequaat zijn om het doel te bereiken, dient nog het evenredigheidsverband tussen beide onderzocht te worden. Daarbij dient onder meer rekening te worden gehouden met de gevolgen van de afwijkende regeling voor elk individu behorend tot de categorie waarop de afwijking van toepassing is. Het evenredigheidsverband is bij voorbeeld niet aanwezig indien aan een individu zwaardere lasten worden opgelegd dan nodig is om het doel te bereiken. Met "individuele verschillen" moet dus wel degelijk rekening gehouden worden, minstens op het punt van het evenredigheidsverband.

A.4.1. De Ministerraad laat in zijn memorie met

betrekking tot het eerste onderdeel van het middel gelden dat verzoekster wijst op een mogelijk verschil in de interpretatie van de besproken regel tussen de Nederlandse en de Franse tekst van de wet.

Het interpreteren van de wet valt buiten de opdracht van het Hof en de administratie kan geen bindende interpretatie geven. Hij is van oordeel dat de besproken tekst moet begrepen worden in de zin die verzoekster aan de Franse tekst toeschrijft : de aanslagvoet van 16,5 % wordt toegepast op alle belastbare bedragen tot wanneer de grens van viermaal de gemiddelde netto-belastbare winst bereikt wordt. Het excedent valt onder het gewoon progressief tarief. Deze interpretatie stemt overeen met de grondgedachte van de hervorming en is niet onverenigbaar met een letterlijke interpretatie van de Nederlandse tekst.

A.4.2. Verzoekster is in haar memorie van antwoord van oordeel dat de door haar voorgestelde interpretatie geen aanleiding geeft tot een grondwettigheidsbezwaar, terwijl dit wel het geval is ten aanzien van de interpretatie volgens de Nederlandse tekst. Overeenkomstig een algemene interpretatieregel moet er van uitgegaan worden dat de wetgever niet de bedoeling gehad heeft de Grondwet te schenden en derhalve is dit de enige juiste interpretatie.

Het Hof is bevoegd om te beslissen dat een bepaalde met de Grondwet strijdige interpretatie van een wet niet aangenomen kan worden.

A.5.1. Wat het tweede en het derde onderdeel van het middel betreft, is de Ministerraad in zijn memorie van oordeel dat verzoekster bepaalde toestanden

uitkiest waarin de toepassing van de nieuwe tekst tot minder gunstige resultaten kan leiden. Daaruit kan echter niet afgeleid worden dat de wetgever een bepaalde categorie van belastingplichtigen heeft willen bevoordeligen en een andere categorie nadeliger heeft willen behandelen. De verwijzing naar de netto-winst als criterium voor de toepassing van het verlaagde tarief komt reeds voor in het oorspronkelijke wetsontwerp. In de Senaatscommissie werd een amendement nopens de berekeningswijze van de netto-winst met algemene stemmen goedgekeurd. De berekening op basis van de netto-winst is eenvoudiger dan een verwijzing naar de bruto-winst. De netto-winst kan gevonden worden in de aangiften en de aanslagnota's; de bruto-winst moet in de boekhouding opgezocht worden. Het is een dubbelzinnig begrip. De netto-winst werkt bovendien sanctionerend ten opzichte van belastingplichtigen die hun bedrijfslasten kunstmatig hebben opgeblazen. De door verzoekster voorgestelde alternatieven (halveren van de meerwaarde, een hoger vast tarief) dienen niet onderzocht te worden : dat is de exclusieve taak van de wetgever. De regel die inhoudt dat de winst die na toepassing van artikel 43, 1° tot 3° van het W.I.B. belastbaar is aan het progressief tarief, geldt niet enkel voor apothekers, maar ook voor allen die een zelfstandig bedrijf voeren of een zelfstandig beroep uitoefenen. De bezwaren van verzoekster komen hierop neer dat de toepassingsgrens van het verlaagde tarief door verliezen zal beïnvloed worden. Er kan niet ontkend worden dat de waarde van cliënteel en goodwill negatief wordt beïnvloed indien de activiteit in recente jaren verliezen heeft geleden of indien ze slechts parttime wordt uitgeoefend. Bedrijfsverliezen kunnen uit zeer uiteenlopende oorzaken voortvloeien. De

weerslag van dergelijke oorzaken op de waarde van de onlichamelijke activa van het bedrijf of beroep kan uiteenlopend zijn. Er kan evenwel niet voorgehouden worden dat het in aanmerking nemen daarvan een willekeurige discriminatie van de betrokken belastingplichtigen zou uitmaken.

A.5.2. In haar memorie wijst verzoekster erop dat de algemene doelstelling van de wet, luidens de parlementaire voorbereiding, erin bestaat de praktijk te bestrijden om het cliënteel over te laten aan prijzen die niet aan de economische realiteit beantwoorden. De bijkomende doelstelling die de Ministerraad toeschrijft aan de wet -het invoeren van een zekere sanctie ten opzichte van de belastingplichtigen die hun bedrijfslasten kunstmatig hebben opgeblazen- kan niet weerhouden worden. Zij figureert niet in de parlementaire voorbereiding en het gaat niet om een wettig oogmerk, nu de belastingplichtigen reeds werden gecontroleerd in de referteperiode. Wat betreft het resultaat dat door de bestreden bepaling wordt bereikt, dient opgemerkt dat belastingplichtigen die in de referteperiode gemiddeld een hoge netto-winst gemaakt hebben in grote mate een verlaagd tarief kunnen genieten voor de verwezenlijkte meerwaarden, terwijl deze die een lage of helemaal geen netto-winst hebben gemaakt, slechts in beperkte mate dat verminderd tarief genieten. Zij worden dus uitgesloten van de gunstige regeling voor de verwezenlijking van meerwaarden bij de overdracht van bepaalde activa. Derhalve beantwoordt het resultaat van de wet niet aan het algemene doel van de aangevochten wet. De wet heeft de bedoeling een bepaalde groep te treffen -degenen die hun cliënteel aan een overdreven prijs verkopen-, doch de toepassing van de wet kan er

niet toe leiden dat die groep geïsoleerd wordt en alleen de nadelige gevolgen van de maatregel ondervindt. Het criterium van onderscheid is derhalve niet adequaat en er bestaat aldus geen met de Grondwet verenigbare verantwoording, zodat het discriminatoir is.

Verzoekster wordt nadelig getroffen door de wet, op grond van redenen die van louter toevallige aard zijn, en die met het algemeen oogmerk van de wet geen uitstaans hebben. De evenredigheidsvereiste impliceert minstens dat aan belastingplichtigen die, zoals verzoekster, louter toevallig in de door de wet getroffen categorie van belastingplichtigen terechtkomen, geen zwaardere lasten worden opgelegd dan nodig is om het doel van de wet te bereiken. Het was perfect mogelijk om dit door de wet beoogde doel te bereiken langs andere wegen, die niet tot gevolg zouden hebben dat belastingplichtigen om louter toevallige redenen geheel of gedeeltelijk van het voordeel van de toepassing van het verminderd tarief uitgesloten zouden worden.

Ten aanzien van de draagwijdte van artikelen 6 en 6bis van de Grondwet

- B.3. De artikelen 6 en 6bis van de Grondwet hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan : de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie zijn van toepassing ten aanzien van alle rechten en vrijheden die aan de Belgen zijn toegekend. Zij gelden ook in fiscale aangelegenheden. Artikel 112 van de Grondwet bevestigt dit trouwens; deze bepaling is immers een precisering of bijzondere toepassing van het in artikel 6 van de Grondwet geformuleerde algemene gelijkheidsbeginsel. Het Hof is derhalve bevoegd om kennis te nemen van het door de verzoekende partij aangevoerde middel.
- B.4. De grondwettelijke regels van de gelijkheid der Belgen voor de wet en van de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen zou worden ingesteld, voor zover voor het criterium van onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, met inachtneming van het doel en de gevolgen van de bestreden maatregel en van de aard van de in het geding zijnde beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer vaststaat dat de aangewende middelen redelijkerwijze niet evenredig zijn met het beoogde doel.

Ten aanzien van het eerste onderdeel van het middel

B.5. Sinds de wijzigingen die zijn aangebracht door de wet van 22 december 1989 bepaalt artikel 93, § 1, 2°, litt. b, van het W.I.B. :

"§ 1. In afwijking van de artikelen 77 tot 91, zijn afzonderlijk belastbaar, behalve wanneer de aldus berekende belasting, vermeerderd met de belasting betreffende de andere inkomsten, meer bedraagt dan die welke zou voortvloeien uit de toepassing van de bedoelde artikelen op het geheel der belastbare inkomsten : (...)

2° tegen een aanslagvoet van 16,5 pct. :

(...)

b) de meerwaarden verwezenlijkt op immateriële vaste activa ter gelegenheid van de volledige en definitieve stopzetting van de beroepswerkzaamheid en de vergoedingen bekomen als compensatie van een vermindering van de werkzaamheid, bedoeld in de artikelen 22, 6°, a en 30, tweede lid, 2°, a, voor zover zij niet meer bedragen dan vier maal het gemiddelde van de belastbare netto-winst of -baten met betrekking tot de verdwenen werkzaamheid behaald gedurende de vier jaren die aan het jaar van de stopzetting of van de vermindering van de werkzaamheid voorafgaan;

Onder belastbare netto-winst of baten wordt verstaan de overeenkomstig artikel 43, 1° tot 3°, vastgestelde inkomsten, maar met uitzondering van de met toepassing van artikel 93 afzonderlijk belaste inkomsten".

Artikel 43, 1° tot 3° bepaalt : "Het nettobedrag van de bedrijfsinkomsten wordt als volgt vastgesteld : 1° het brutobedrag van de inkomsten van iedere beroepswerkzaamheid wordt verminderd

met de bedrijfsuitgaven of -lasten die op deze inkomsten drukken;

2° de bedrijfsverliezen die tijdens het belastbaar tijdperk zijn geleden uit hoofde van enige beroepswerkzaamheid worden aangerekend op de inkomsten van de andere werkzaamheden;

3° van de beroepsinkomsten, bepaald overeenkomstig 1° en 2°, worden de tijdens de vorige belastbare tijdperken geleden bedrijfsverliezen afgetrokken; deze aftrek wordt achtereenvolgens verricht op de beroepsinkomsten van elk volgend belastbaar tijdperk".

- B.6. Uit de vergelijking van de Nederlandse en de Franse tekst van de bestreden bepaling (zie A.3.1.) blijkt, zoals de Ministerraad aantoonde (A.4.1.), dat die zó dient te worden begrepen dat de aanslagvoet van 16,5 % wordt toegepast tot wanneer de grens van viermaal het gemiddelde van de belastbare netto-winst of -baten met betrekking tot de verdwenen werkzaamheid behaald gedurende de vier jaren die aan het jaar van de stopzetting of van de vermindering van de werkzaamheid voorafgaan, is bereikt en dat het excedent samen met de andere inkomsten wordt belast aan het terzake geldende tarief. De bestreden bepaling maakt aldus niet het door de verzoekende partij gekritiseerde onderscheid. Het eerste onderdeel van het middel mist derhalve feitelijke grondslag.

Ten aanzien van het tweede en het derde onderdeel van het middel

- B.7. De bestreden bepaling beperkt de draagwijdte van de maatregel die erin bestond bepaalde meerwaarden die zijn gerealiseerd naar aanleiding van de stop-

zetting van de exploitatie van een bedrijf of van een winstgevende bezigheid en die voortkwamen uit de aanwas van het bezit dat bestemd was voor die exploitatie of bezigheid, te belasten aan het afzonderlijk tarief van 16,5 procent en niet aan het volle tarief van de personenbelasting en de vennootschapsbelasting. Zij maakt deel uit van een wet die de budgettaire gezondmaking en de fiscale hervorming tot doel heeft. Deze werden gerealiseerd bij de wetten van 7 december 1988 en 22 december 1989.

De wetgever beoogde de vermindering van de aanslagvoeten en wenste die verminderingen te compenseren door de afschaffing of de aanpassing van bepaalde "fiscale uitgaven" (Kamer, 1989-1990, 1026/5, p. 9). In dezelfde geest is beslist het bedrag van de betrokken meerwaarden die belast worden aan het afzonderlijk tarief van 16,5 procent te begrenzen. Er werd vastgesteld dat een "oneigenlijk gebruik" (Senaat, 1989-1990, 806/3°, pp. 14 tot 17) is gemaakt van de bepalingen die deze "uitgaven" betreffen en dat wat betreft de aanslagvoet van 16,5 %, die van toepassing was op de betrokken meerwaarden, prijzen voor overname van het cliënteel werden toegepast die niet altijd aan de economische realiteit beantwoordden (Senaat, Memorie van Toelichting, 806-1, (1989-1990), p. 57).

- B.8. Om de nadelen op te vangen en aan de nagestreefde doelstellingen tegemoet te komen heeft de wetgever de afzonderlijk tegen het tarief van 16,5 % belaste meerwaarden geplafonneerd tot een bedrag van "vier maal het gemiddelde van de belastbare netto-winst of -baten met betrekking tot de verdwenen werkzaamheid behaald gedurende de vier

jaren die aan het jaar van de stopzetting of van de vermindering van de werkzaamheid voorafgaan".

Een amendement ingegeven dat was gemotiveerd door de zorg om "een onmisbare verduidelijking aan te brengen" op het begrip belastbare netto-winst en dat uitdrukkelijk verwijst naar artikel 43, 1° tot 3°, van het W.I.B. (Senaat, 1989-1990, 806/3, p. 77). Er wordt in het 2° en 3° van artikel 43 rekening gehouden met verliezen waarvan bepaalde geen betrekking hebben op de verdwenen werkzaamheid, terwijl de netto-winsten of -baten die de wet in aanmerking neemt die zijn "met betrekking tot de verdwenen werkzaamheid".

De tekst die resulteert uit voormeld amendement kan slechts worden gelezen als een gedeeltelijke verwijzing naar dat artikel. De antinomie van het eerste en het tweede lid van artikel 93, § 1, 2°, b, is wellicht te verklaren vanuit het verschillend doel van de artikelen 93 en 43 van het W.I.B. : enerzijds, de verdwenen werkzaamheid, anderzijds, de totale inkomsten van een belastingplichtige ook al oefent hij verscheidene activiteiten uit. Wat er ook van zij, het samenlezen van de twee leden van artikel 93, § 1, 2°, b, heeft voor gevolg dat verliezen die geen betrekking hebben op de verdwenen werkzaamheid niet in aanmerking mogen worden genomen om het bedrag te bepalen dat afzonderlijk wordt belast aan 16,5 %.

De wens die de wetgever duidelijk te kennen heeft gegeven om apart tegen 16,5 % vier maal het gemiddelde van de belastbare netto-winst met betrekking tot de verdwenen activiteit te belasten, kan niet worden ontzenuwd door de goedkeuring van een

amendement dat tot doel heeft een verduidelijking aan te brengen op het begrip "belastbare netto-winst", zonder te tornen aan de in aanmerking genomen beleidskeuze van "belastbare netto-winst met betrekking tot de verdwenen werkzaamheid" die impliceert dat enkel de verliezen met betrekking tot die werkzaamheid in aanmerking komen.

B.9. Hoewel de bestreden bepaling zelf niet uitdrukkelijk de door de verzoekende partij in het tweede en derde onderdeel gekritiseerde onderscheiden maakt, vloeien bepaalde van deze onderscheiden wel uit de bestreden bepaling voort. Belastingplichtigen die in de referteperiode gemiddeld hoge belastbare netto-inkomsten of -baten realiseerden kunnen in ruime mate het afzonderlijk belastingstarief genieten, terwijl belastingplichtigen die geen of slechts beperkte belastbare netto-winsten of -baten realiseerden het niet of slechts in beperkte mate zullen genieten. Belastingplichtigen die vóór de referteperiode verliezen leden die nog niet volledig werden verrekend op de beroepsinkomsten van vóór de referteperiode, zullen het afzonderlijk tarief in mindere mate kunnen genieten dan degenen die geen dergelijke verliezen leden. Evenwel, in de door het Hof aangehouden interpretatie die verbonden is met het dispositief van het arrest, is het niet juist dat belastingplichtigen, bij gelijk resultaat in de activiteit die aan de oorsprong ligt van de meerwaarden, het afzonderlijk tarief in mindere of meerdere mate zullen genieten naargelang ze al dan niet verliezen leden in activiteiten die daarmee niets hebben uit te staan. Het derde onderdeel van het middel kan niet worden aangenomen in zoverre het steunt op een interpretatie van de bestreden

bepaling volgens welke verliezen die geen betrekking hebben op de verdwenen activiteit in rekening worden gebracht.

- B.10. Wanneer de fiscale wet tegelijk belastingplichtigen beoogt met verscheiden inkomens- en vermogenstoestand, dient zij deze verscheidenheid aan toestanden noodzakelijkerwijs op te vangen in categorieën die met de werkelijkheid slechts overeenstemmen op vereenvoudigende en benaderende wijze. Dat is des te meer het geval nu in het fiscaal recht de doeltreffendheid van de criteria en de administratieve kosten van de toepassing ervan in aanmerking moeten worden genomen bij de beoordeling van de vraag of zij op redelijke wijze kunnen worden verantwoord. Aan de hand van die gegevens moet worden nagegaan of de wetgever zijn beoordelingsbevoegdheid niet is te buiten gegaan.

Uit het feit dat de wetgever, in zijn bezorgheid om de draagwijdte van tamelijk voordelige fiscale bepalingen te beperken, heeft aangegeven dat sommige daarvan aanleiding gaven tot misbruiken, volgt niet dat het doel van de maatregel was 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 gekritiseerde beperkingen met die misbruiken moet worden nagegaan bij de toetsing ervan aan de artikelen 6 en 6bis.

Het komt het Hof niet toe te oordelen of een door de wet voorgeschreven maatregel opportuun of wenselijk is, noch om na te gaan of het door de wetgever nagestreefde doel ook nog door andere

maatregelen zou kunnen worden bereikt.

Het begrip "netto-winst of -baten" is niet zonder verband met de waarde van de verdwenen activiteit, zelfs indien dat verband meer of minder nauw is naargelang van de individuele situaties.

- B.11. De wetgever heeft geen beroep gedaan op criteria waarvoor, zelfs wat hun pertinentie betreft, in het geheel geen verantwoording zou bestaan in het licht van de artikelen 6 en 6bis van de Grondwet door, teneinde de meerwaarden te beperken die belast worden aan een afzonderlijk tarief, de belastbare netto-winst of -baten die gedurende vier jaar zijn gerealiseerd met betrekking tot de verdwenen werkzaamheid als grens te kiezen, en door daarbij te verwijzen naar een bestaande wettelijke definitie (opgenomen in artikel 43 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen) van het netto-bedrag van de bedrijfsinkomsten luidens welke verliezen die werden geleden in de aan de referteperiode van vier jaar voorafgaande periode, doch niet de verliezen die vreemd zijn aan de verdwenen activiteit, in rekening worden gebracht.

Het middel is in geen van zijn onderdelen gegrond.

OM DIE REDENEN,

HET HOF

verwerpt het beroep.

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 4 juli 1991 door voormelde zetel waarin rechter J. WATHELET, wettig verhinderd, voor onderhavige uitspraak vervangen is door rechter D. ANDRE, conform de beschikking van heden van voorzitter J. DELVA.

De griffier,

De voorzitter,

L. POTOMS

J. DELVA