

Rolnummer 581
Arrest nr. 44/94 van 1 juni 1994

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 10 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, ingesteld door de v.z.w. Nationale Federatie der Unies van de Middenstand en de b.v.b.a. Look and Partners.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en L. De Grève, en de rechters L.P. Suetens, H. Boel, L. François, G. De Baets en E. Cerexhe, bijgestaan door de griffier H. Van der Zwalm, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van het beroep*

Bij verzoekschrift van 29 juni 1993, dat bij op 30 juni 1993 ter post aangetekende brief aan het Hof is toegezonden en op 1 juli 1993 ter griffie is ontvangen, vorderen de vereniging zonder winstoogmerk Nationale Federatie der Unies van de Middenstand, waarvan de zetel gevestigd is te 1040 Brussel, Galliërslaan 32, vertegenwoordigd door haar raad van bestuur, en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Look and Partners, waarvan de zetel gevestigd is te 4680 Oupeye, rue du Roi Albert 349, ingeschreven in het handelsregister te Luik onder het nummer 181.813, vertegenwoordigd door haar zaakvoerder, de vernietiging van artikel 10 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992, wegens schending van de vroegere artikelen 6 en 6bis (thans 10 en 11) van de Grondwet.

II. *De rechtspleging*

Bij beschikking van 1 juli 1993 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel aangewezen overeenkomstig de artikelen 58 en 59 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof.

De rechters-verslaggevers hebben geoordeeld dat er ten deze geen reden was om de artikelen 71 en volgende van de voormelde bijzondere wet toe te passen.

Van het beroep is overeenkomstig artikel 76 van de voormelde bijzondere wet kennisgegeven bij op 31 augustus 1993 ter post aangetekende brieven, die op 1, 2 en 6 september 1993 aan de geadresseerden ter hand zijn gesteld.

Het bij artikel 74 van de voormelde wet voorgeschreven bericht is in het *Belgisch Staatsblad* van 1 september 1993 bekendgemaakt.

De Ministerraad, vertegenwoordigd door de Eerste Minister, wiens kabinet gevestigd is te 1000 Brussel, Wetstraat 16, heeft bij op 14 oktober 1993 ter post aangetekende brief een memorie ingediend.

Afschriften van die memorie zijn overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet overgezonden bij op 10 november 1993 ter post aangetekende brieven, die op 12 en 15 november 1993 aan de geadresseerden ter hand zijn gesteld.

De verzoekende partijen hebben bij op 9 december 1993 ter post aangetekende brief een gezamenlijke memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 21 december 1993 heeft het Hof rechter E. Cerexhe aangewezen om de zetel aan te vullen.

Bij beschikking van 21 december 1993 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 30 juni 1994.

Bij beschikking van 16 februari 1994 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de terechtzitting vastgesteld op 10 maart 1994.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen, die, evenals hun advocaten, van de datum van de terechtzitting op de hoogte zijn gebracht bij op 16 februari 1994 ter post aangetekende brieven, die op 17, 18 en 21 februari 1994 aan de geadresseerden ter hand zijn gesteld.

Op de terechtzitting van 10 maart 1994 :

- zijn verschenen :
 - . Mr. Ch. Voisin, advocaat bij de balie te Luik, voor de verzoekende partijen;
 - . Mr. R. De Geyter, advocaat bij de balie te Brussel, *loco* Mr. A. De Bruyn, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters L. François en G. De Baets verslag uitgebracht;
- zijn voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

III. *Onderwerp van de in het geding zijnde bepalingen*

Artikel 10 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen wijzigt artikel 215 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (W.I.B. 1992), dat bepaalt :

« Artikel 215. Het tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt 39 pct.

Wanneer het belastbare inkomen niet meer dan 13.000.000 frank bedraagt, wordt de belasting evenwel als volgt vastgesteld :

- 1° op de schijf van 0 tot 1 miljoen frank : 28 pct.;
- 2° op de schijf van 1 miljoen frank tot 3.600.000 frank : 36 pct.;
- 3° op de schijf van 3.600.000 frank tot 13.000.000 frank : 41 pct.

Het tweede lid is niet van toepassing :

1° op vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die deelnemingen bezitten waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50 pct., hetzij van de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal, hetzij van het gestort kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden. In aanmerking komen de waarde van de deelnemingen en het bedrag van het gestorte kapitaal, de reserves en de meerwaarden op de dag waarop de vennootschap die de deelnemingen bezit haar jaarrekening heeft opgesteld. Om te bepalen of de grens van 50 pct. overschreden is, worden de actieve en vaste deelnemingen, die ten minste 75 pct. vertegenwoordigen van het gestorte kapitaal van de vennootschap die de aandelen heeft uitgegeven niet in aanmerking genomen;

2° op vennootschappen waarvan de aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen en die geen door de Nationale raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen zijn;

3° op vennootschappen waarvan de dividenduitkering hoger is dan 13 pct. van het gestorte kapitaal bij het begin van het belastbare tijdperk;

4° op vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk niet aan ten minste één bestuurder of werkend vennoot een bezoldiging van ten minste 1.000.000 frank hebben toegekend;

5° op vennootschappen die deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort als vermeld in het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra.

Wat betreft de vennootschappen waarvan het belastbare inkomen minder dan 1.000.000 frank bedraagt, is het derde lid, 4°, niet van toepassing wanneer dat inkomen, verhoogd met de hoogste bezoldiging die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk aan één bestuurder of werkend vennoot wordt toegekend, ten minste 1.000.000 frank bedraagt en in zover deze bezoldiging hoger is dan of gelijk is aan dat belastbare inkomen. »

De aangevochten bepalingen zijn het derde lid, 4° en 5°, en het vierde lid.

IV. *In rechte*

- A -

Standpunt van de verzoekende partijen

Ten aanzien van het belang

A.1.1. De eerste verzoekende partij, die in de vorm van een vereniging zonder winstoogmerk is opgericht, heeft tot doel op internationaal vlak en op de diverse nationale niveaus, de vertegenwoordiging, bevordering en verdediging van de morele, professionele, economische en sociale belangen van de middenstand, met andere woorden van de zelfstandigen, de ambachtelijke, dienstverlenende, handels- en industriële K.M.O.'s en de vrije beroepen. Zij oefent haar activiteiten uit sinds 1964 en is vertegenwoordigd in diverse organen; zij doet blijken van het vereiste belang om de vernietiging van een discriminerende belasting te vorderen. Het Hof heeft haar belang om in rechte te treden aanvaard in het arrest nr. 37/93.

A.1.2. De tweede verzoekende partij is een handelsvennootschap waaraan het voordeel van het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting kan worden ontnomen.

Ten gronde

Eerste middel

A.1.3. De bestreden bepaling, die onder de aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschappen een discriminatie invoert aangezien voor twee vennootschappen met dezelfde belastbare winst het belastingtarief en de belasting voortaan verschillend kunnen zijn, maakt het niet mogelijk de doelstelling te bereiken die de wetgever heeft vooropgesteld, namelijk het verminderen van de fiscale aansporing tot het oprichten van vennootschappen of het omvormen van eenmanszaken in vennootschappen, die heeft geleid tot een onverantwoorde toename van het aantal personenvennootschappen (besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, eenpersoonsvennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, coöperatieve vennootschappen) die zijn opgericht om louter fiscale redenen, om de betaling van sociale zekerheidsbijdragen te ontlopen of om elk van die twee redenen.

Het is een vaststaand feit dat de verhoging van het belastingtarief vennootschappen treft die de wetgever niet heeft beoogd, terwijl zij de vennootschappen die de wetgever wel heeft beoogd des te minder zal treffen naarmate hun middelen ruimer zijn.

A.1.4. Diverse wettelijke en verordenende maatregelen hebben trouwens reeds in ruime mate de mogelijkheid beperkt, voor de bestuurders of werkende vennoten, om hun beroepsinkomsten, en derhalve ook hun sociale bijdragen, te verlagen door die inkomsten in een andere vorm te ontvangen, zoals de afschaffing van het verlaagde tarief voor de vennootschappen waarvan de uitgekeerde dividenden hoger liggen dan 13 pct. van

het maatschappelijk kapitaal (artikel 19 van de wet van 28 december 1983), de beperking van het bedrag van de forfaitaire aftrek van 40 pct., die geacht wordt de onderhouds- en herstellingskosten van verhuurde onroerende goederen te vertegenwoordigen (wet van 27 december 1984), de herkwalficatie als beroepsinkomsten van huurgelden ontvangen door bestuurders of werkende vennoten in zoverre de huurprijs en de huurlasten meer bedragen dan vijf derde van het gerevalueerde kadastraal inkomen (wet van 28 juli 1992), de verplichting voor onbezoldigde mandatarissen van vennootschappen om aan te sluiten bij een sociale verzekeringskas (koninklijk besluit van 1 juli 1992), de bijdrage ten laste van de vennootschappen, bestemd voor het sociaal statuut der zelfstandigen (wet van 25 juni 1992), de gedeeltelijke herkwalficatie als dividenden van de intresten op voorschotten die de bestuurders of werkende vennoten aan hun vennootschap hebben gegeven (wet van 28 juli 1992) en de beperking van het voordeel van het verlaagde tarief toepasselijk op de stopzettingmeerwaarden (wetten van 22 december 1989 en 28 juli 1992).

Aldus zullen enkel de middelen die de onderneming heeft behouden om haar zelffinanciering te waarborgen, uiteindelijk door die nieuwe regeling worden getroffen.

Tweede middel

A.1.5. Het louter rekenkundige karakter van de door de wetgever gestelde voorwaarden om het verlaagde tarief van vennootschapsbelasting te genieten, is van die aard dat sommige vennootschappen, waarvan de oprichting niet door louter fiscale oogmerken was ingegeven, wegens hun te beperkte omvang niet langer dat verlaagde tarief zullen kunnen genieten.

Aldus dient het volgende te worden vastgesteld :

- de mogelijkheid om het verlaagde tarief te genieten hangt af van het feit of de vennootschap in staat is aan ten minste één bestuurder of werkende vennoot een bezoldiging ten belope van een voldoende hoog, bij wet vastgesteld bedrag toe te kennen. Dat element wordt echter bepaald door de resultaten van de vennootschap, en niet door de redenen die tot de oprichting ervan aanleiding hebben gegeven;

- de aangevochten bepaling benadeelt de kleine ondernemingen door hen te verplichten hoge bezoldigingen toe te kennen om het verlaagde tarief te kunnen genieten en door hen op die wijze te verhinderen reserves voor hun zelffinanciering aan te leggen;

- zoals in de verslagen van de Nationale Bank is opgemerkt, betalen de kleine ondernemingen, die moeilijker fiscale spitstechnologie kunnen aanwenden dan de grote ondernemingen, meer belastingen dan de laatstgenoemde ondernemingen en de bekritiseerde bepaling leidt tot een verhoging van de fiscale druk op de kleine K.M.O.'s;

- het rekenkundige criterium dat in de bestreden bepaling is aangewend, zal het niet mogelijk maken de overschakeling op een vennootschap te bestraffen die met louter fiscale doeleinden plaatsvindt, zodra de inkomsten van het bedrijf een zodanig peil bereiken dat de bezoldiging die aan ten minste één bestuurder of werkende vennoot kan worden toegekend, de bij die bepaling gestelde perken in acht neemt;

- de aangevochten bepaling voert een discriminatie in tussen vennootschappen die identieke bezoldigingen toekennen, volgens de verdeling van die bezoldigingen;

- aangezien een zelfde persoon in verscheidene vennootschappen bestuurder of werkende vennoot kan zijn, zou elk van die vennootschappen hem een vrij hoge bezoldiging moeten toekennen om het verlaagde tarief te genieten : dat heeft geen zin en is soms niet haalbaar, gelet op de omvang van de winsten;

- aangezien het tarief van de door de vennootschap verschuldigde belasting voortaan schommelt, niet naar gelang van haar resultaten, maar wel naar gelang van bepaalde lasten (de bezoldigingen), is het mogelijk dat een vennootschap met een minder goed resultaat een hoger belastingtarief moet dragen dan datgene dat op een vennootschap met een hogere belastbare winst toepasselijk is;

- wanneer een door beide echtgenoten opgerichte vennootschap slechts aan één van hen een bezoldiging toekent, zal de andere echtgenoot geen sociale zekerheidsbijdragen meer kunnen betalen en uitgesloten worden van het voordeel van de sociale uitkeringen die eraan verbonden zijn;

- het was technisch gezien niet mogelijk de beginnende ondernemingen aan het toepassingsgebied van de aangevochten bepaling te onttrekken;

- de aangevochten bepaling houdt geen rekening met de toestand van de vennootschappen die, wegens de omstandigheid dat sommige vennoten een bepaalde leeftijd hebben bereikt, hun activiteit beperken, aan die vennoten een lagere bezoldiging toekennen en om die reden zwaarder dreigen te worden belast.

A.1.6. Het toepassingsgebied van de bekritiseerde maatregelen is dermate ruim dat het zich uitstrekt tot de vennootschappen waarvan de oprichting en de werkwijze (het beperkte karakter van de bezoldigingen) geen belastingontwijking tot doel hebben; derhalve bestaat geen redelijk verband van evenredigheid tussen de door de maatregel aangewende middelen en de doelstellingen die ermee worden beoogd. De maatregel tracht op verholde wijze de kleinste ondernemingen te verhinderen de vorm van een vennootschap aan te nemen. Door die maatregel schaft de wetgever, voor tal van kleine ondernemingen, zonder meer het voordeel af van het verminderde tarief van de vennootschapsbelasting. Zo zal het verminderde tarief nooit meer kunnen worden toegepast op vennootschappen die, vóór de aftrek van de bezoldiging die zij aan een betrokken bestuurder of werkende vennoot uitbetalen, minder dan 1.000.000 frank verdienen, aangezien zij in de onmogelijkheid zullen verkeren aan de wettelijke voorwaarde te voldoen.

Standpunt van de Ministerraad

Ten aanzien van het belang

A.2.1. De Ministerraad is van oordeel het belang van de verzoekende partij niet te kunnen betwisten.

A.2.2. De tweede verzoekende partij toont haar belang om in rechte te treden niet aan, aangezien zij geen enkel gegeven aanbrengt waaruit blijkt dat zij werkelijk in een toestand verkeert die rechtstreeks en ongunstig door de aangevochten normen kan worden geraakt.

Ten gronde

Ten aanzien van het eerste middel

A.2.3. De voorwaarde dat de vennootschap, om de verlaagde belastingheffing te genieten, een minimale bezoldiging moet toekennen, houdt rechtstreeks verband met het onderwerp van de wet. De mogelijkheid dat bepaalde vennootschappen, hoewel zij enkel met de door de wetgever beoogde bedoelingen zijn opgericht, niet worden geraakt door de maatregel die erop gericht is dat misbruik te bestrijden, heeft niet tot gevolg dat een ongepaste discriminatie in het leven wordt geroepen.

Gesteld dat het beoogde doel niet met de gekozen criteria kan worden bereikt, dan zou daaruit geen discriminatie voortvloeien ten aanzien van de vennootschappen waarop de wet van toepassing is.

A.2.4. De pertinentie van de bekritiseerde bepalingen kan niet in twijfel worden getrokken, want het fiscaal voordeel dat wordt nagestreefd door de beroepsactiviteit in vennootschapsvorm uit te oefenen (terwijl geen enkele reden van economische of sociale aard voorhanden is om die rechtsvorm aan te nemen) verdwijnt of wordt aanzienlijk beperkt wanneer het belastingtarief dat op de aan een bestuurder toegekende bezoldiging toepasselijk is, hoger ligt dan het tarief van de vennootschapsbelasting.

De wetgever heeft in wezen die vennootschappen willen treffen welke omwegen gebruiken om hun bestuurders of werkende vennoten te bezoldigen (bijvoorbeeld opnemingen van een rekening-courant tegen een intrest die fictief blijkt te zijn) opdat hun bezoldigingen aan de bedrijfsvoorheffing en aan de sociale bijdragen ontsnappen, en hij heeft op die manier een einde willen maken aan het door de Commissie voor de Financiën van de Kamer aangeklaagde misbruik, begaan door belastingplichtigen die, hoewel zij normaal lijken te leven, volgens hun belastingaangifte geen inkomsten hebben en zelfs bepaalde sociale voordelen zouden kunnen verkrijgen. De aangevochten bepaling compenseert in zekere zin de tekortkomingen inzake bedrijfsvoorheffing en sociale bijdragen door de handhaving van het gewone tarief van de vennootschapsbelasting.

A.2.5. De omstandigheid dat reeds andere wettelijke maatregelen zouden zijn genomen (A.1.4) om bestuurders en vennoten te verhinderen hun inkomsten te beperken door ze in een andere vorm te ontvangen (maatregelen die niet hebben belet dat met datzelfde doel misbruik werd gemaakt van de omvorming van eenmanszaken tot vennootschappen) kan er niet toe leiden dat aan de wetgever de verplichting wordt opgelegd zich ervan te onthouden een ander misbruik te bestrijden, dat met hetzelfde doel wordt begaan.

Ten aanzien van het tweede middel

A.2.6. De kritiek die is afgeleid uit het louter rekenkundige karakter van de bij de aangevochten bepalingen gestelde voorwaarden is niet gegrond.

Allereerst dient te worden beklemtoond dat niet alle vennootschappen aanspraak kunnen maken op de verlaging van het gewone tarief van de vennootschapsbelasting vastgesteld bij artikel 215, eerste lid, van het W.I.B. 1992 (vennootschappen waarvan de winst meer dan 13 miljoen frank bedraagt (W.I.B. 1992, artikel 215, tweede lid), de zogeheten «financiële» vennootschappen bedoeld in het derde lid, P, P en P, van dat artikel 215, de vennootschappen waarvan de aandelen of deelbewijzen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen, de vennootschappen waarvan de dividenduitkering hoger is dan 13 pct. van het bij het begin van het belastbare tijdperk gestorte kapitaal, de vennootschappen die als coördinatiecentra zijn erkend krachtens het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982, de vennootschappen die als in een tewerkstellingszone gelegen onderneming zijn erkend, overeenkomstig koninklijk besluit nr. 118 van 23 december 1982, de beleggingsvennootschappen met veranderlijk kapitaal (Bevek) en de beleggingsvennootschappen met vast kapitaal (Bevak), bedoeld in de artikelen 114 tot 118). De belasting tegen het verlaagde tarief is derhalve een afwijkend, doch niet discriminerend stelsel en het is verantwoord dat de wetgever de voorwaarden regelt waaronder het kan worden toegekend.

A.2.7. Voor het bedrag van ten minste 1.000.000 frank, dat de verzoekende partijen blijkbaar bekritisieren, is in de memorie van toelichting van de aangevochten wet een verantwoording gegeven: het stemt in de praktijk overeen met een effectief belastbare nettobezoldiging van ongeveer 750.000 frank en de omstandigheid dat die limiet zou kunnen worden toegepast in situaties die geen misbruiken vormen, neemt de verantwoording ervan niet weg, aangezien het Hof heeft aanvaard dat in fiscale aangelegenheden categorieën worden aangewend die slechts op vereenvoudigende en benaderende wijze met de werkelijkheid overeenstemmen.

A.2.8. De bepaling van artikel 215, derde lid, 4^e, wordt overigens aanzienlijk gemilderd door die van het vierde lid van hetzelfde artikel, waaruit blijkt dat het derde lid, 4^e, dat de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting uitsluit, niet toepasselijk is op de vennootschappen waarvan het belastbaar inkomen minder dan 1.000.000 frank bedraagt :

- wanneer de som van het belastbaar inkomen en de hoogste bezoldiging die aan een bestuurder of een werkende vennoot is toegekend, ten minste 1.000.000 frank bedraagt;
- en voor zover die bezoldiging ten minste gelijk is aan het belastbaar inkomen.

Hieruit volgt dat de vennootschap waarvan het belastbaar inkomen minder dan 1.000.000 frank bedraagt, de verlaging van het tarief kan genieten, zoals de volgende voorbeelden aantonen :

Belastbaar inkomen + hoogste bezoldiging	Hoogste bezoldiging	Belastbaar inkomen (na toekenning van de hoogste bezoldiging)
1.000.000	500.000	500.000
1.000.000	990.000	10.000

Het voordeel van het verlaagde tarief kan niet worden toegekend in het volgende geval :

1.000.000	100.000	900.000
-----------	---------	---------

Het is duidelijk dat de winst van de vennootschap in dat laatste geval op abnormale wijze is verhoogd ten opzichte van de hoogste bezoldiging.

Tot slot zullen de aangevochten bepalingen geen enkele natuurlijke persoon ontraden zijn beroepsactiviteit in de vorm van een vennootschap uit te oefenen indien die keuze niet precies door een louter fiscaal « doel » is ingegeven.

Antwoord van de verzoekende partijen

Ten aanzien van het belang

A.3.1. De Ministerraad betwist niet het belang van de eerste verzoekende partij om in rechte te treden.

A.3.2. De middelen waarover de tweede verzoekende partij, een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid met een kapitaal van 750.000 frank, beschikt, bieden haar niet de mogelijkheid een inkomstenpeil te halen dat in ieder geval de toepassing van de verlaagde tarieven, zoals zij waren vastgesteld vóór de inwerkingtreding van de bekritiseerde bepaling, opzij zou schuiven; als vennootschap die pas in 1992 is opgericht, kan haar belang om in rechte te treden niet afhangen van de omstandigheid dat zij in een welbepaald boekjaar, eerder dan in een ander, al dan niet de nieuwe voorwaarden vervult die bij de bekritiseerde bepaling zijn vastgesteld voor de toekenning van het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting.

Ten gronde

A.3.3. Terwijl de wetten van 4 augustus 1986 en 22 december 1989 het gewone tarief en het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting hadden verlaagd en op die wijze de oprichting van vennootschappen eenvoudiger hadden gemaakt, gaan de aangevochten bepalingen in tegen de meest recente ontwikkeling ter zake.

Ten aanzien van het eerste middel

A.3.4. De opmerkingen van de Ministerraad tonen de gegrondheid van het standpunt van de verzoekende partijen aan :

- wil men de fiscale aansporing tot het oprichten van vennootschappen beperken, dan moet men de nieuwe vennootschappen treffen, en niet die welke reeds bestaan;
- met de verhoging van het verlaagde tarief zal de aangeklaagde situatie van gezinnen die vrijwel zonder enig inkomen normaal lijken te leven, niet kunnen worden verholpen : zij hebben immers geen enkele belastbare grondslag aangegeven;
- het is niet zozeer de vraag of de met louter fiscale bedoelingen opgerichte vennootschappen zouden kunnen ontsnappen aan de maatregel die ze beoogt, als wel of met andere bedoelingen opgerichte vennootschappen toch door die maatregel worden geraakt;
- hypothetisch wordt een vennootschap nooit met louter fiscale bedoelingen opgericht, zelfs al speelt de belasting zelf een economische rol waarmee de bedrijfsleider rekening moet houden. Mocht de wetgever de fiscale aansporing tot het oprichten van vennootschappen willen afremmen, dan zou hij het toepassingsgebied van de wet tot de eenpersoonsvennootschappen moeten beperken en voor zover, in dat geval, de beroepsuitoefening in de vorm van een eenpersoonsvennootschap - hypothetisch - andere doeltellingen en andere gevolgen zou uitsluiten;
- de door de Ministerraad aangeklaagde omwegen die vennootschappen zouden gebruiken om hun bestuurders en werkende vennoten te bezoldigen (A.2.4), houden verband met gesoleerde situaties die, indien men er een einde aan wil maken, niet verantwoord zijn dat de vennootschappen die geen dergelijke middelen aanwenden, worden getroffen. De opnemingen tegen fictieve intresten waarop is gezinspeeld, veronderstellen trouwens een terugbetaling en zullen in ieder geval tot de betaling van belastingen leiden;
- de vroegere maatregelen waarop de Ministerraad zinspeelt, zoals de wetten van 28 juli en 28 december 1992 (verhoging van het belastingtarief voor de stopzettingmeerwaarden op immateriele vaste activa, herkwalificatie van de intresten als dividenden, herkwalificatie van huurgelden als bezoldigingen) zouden pas gevolgen sorteren vanaf de aanslagjaren 1993 en 1994, zodat het argument feitelijke grondslag mist.

Ten aanzien van het tweede middel

A.3.5. Ten deze heeft de bekritiseerde maatregel meer weg van een donderbus dan van een precisiewapen om de beweerdelijk nagestreefde doelstelling te bereiken.

De onder A.1.5 aangeklaagde situaties (zoals die van de kleine beginnende ondernemingen, die in de onmogelijkheid verkeren aan hun bestuurders of werkende vennoten een aanzienlijke bezoldiging te betalen en een hoger belastingtarief zullen moeten dragen indien zij niet voldoende winst verwezenlijken) tonen aan dat de bekritiseerde bepaling zonder enige objectieve en redelijke verantwoording op identieke wijze categorieën van vennootschappen behandelt die zich in situaties bevinden die, ten aanzien van de beschouwde maatregel, wezenlijk verschillend zijn.

A.3.6. De door de Ministerraad aangehaalde voorbeelden van vennootschappen die het verlaagde tarief niet genieten (A.2.6) zijn voorbeelden van vennootschappen die de toepassing genieten van andere afwijkende regels, die hun toestand wezenlijk verschillend maken van die van de K.M.O.'s die afhankelijk zijn van hun bedrijfswinst.

A.3.7. De rechtspraak van het Hof waarnaar de Ministerraad verwijst (A.2.7) betekent niet dat de vereenvoudiging van de criteria en de vermindering van de administratieve kosten moeten uitmonden in de vaststelling van een enige en forfaitaire belasting per belastingplichtige, ongeacht diens draagkracht, want als een dergelijk fiscaal stelsel tot in het absurde wordt doorgetrokken, komt het neer op de vaststelling van hetzelfde belastingbedrag per belastingplichtige.

De overwegingen van dat arrest kunnen niet worden aangewend om een verantwoording te bieden voor gelijk welke discriminatie die niet op grond van evenredige en redelijke criteria is verantwoord. Het Hof heeft met dat arrest ongetwijfeld niet de bedoeling gehad te zeggen dat belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare situatie bevinden en dezelfde inkomsten hebben, een fundamenteel verschillende belasting zouden moeten betalen.

Eenzijds dient te worden beklemtoond dat de toepassing van het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting in werkelijkheid enkel de winsten betreft die de onderneming voor haar zelffinanciering aanwendt en dat zij kan worden verantwoord op grond van het feit dat de K.M.O.'s maar moeilijk toegang hebben tot de openbare kapitaalmarkten en dat krediet voor hen duurder is en, anderzijds, dat de vennootschappen, om inkomsten uit te keren, eerst de vennootschapsbelasting moeten betalen en vervolgens de roerende voorheffing moeten afhouden, die thans 25,75 pct. bedraagt, hetgeen neerkomt op een globale belasting die grenst aan het maximumtarief van de personenbelasting.

A.3.8. Tot slot bestaat het doel van dit beroep er niet in aan te tonen dat de aangevochten wet de omvorming van een onderneming tot vennootschap die niet door een fiscaal doel is ingegeven, ontmoedigt (zie A.2.8 *in fine*), zelfs al is dat het geval, maar het bestaat er enkel in het discriminerende karakter aan te tonen van een maatregel die ertoe leidt dat voor een zelfde niveau van belastbare inkomsten verschillende belastingen moeten worden betaald.

- B -

Ten aanzien van het onderwerp van het beroep

B.1. Artikel 10 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, voegt in het derde lid van artikel 215 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna W.I.B. 1992) een 4^o en een 5^o in en vult dat artikel aan met een vierde lid. Uit de inhoud van het verzoekschrift blijkt dat de verzoekende partijen geen grieven formuleren ten aanzien van het derde lid, 5^o. Het beroep is derhalve slechts ontvankelijk in zoverre het betrekking heeft op het derde lid, 4^o, en op het vierde lid van artikel 215 van het W.I.B. 1992.

Ten aanzien van het belang van de b.v.b.a. Look and Partners

B.2. In tegenstelling tot wat de Ministerraad aanvoert doet de verzoekende partij, die een vennootschap is die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, blijken van het belang dat is vereist om de vernietiging te vorderen van bepalingen die tot doel hebben de voorwaarden voor de toepassing van het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting vast te stellen.

Ten gronde

Ten aanzien van de twee middelen samen

B.3.1. Door artikel 215 van het W.I.B. 1992 aan te vullen met een derde lid, 4^o, en een vierde lid, heeft artikel 10 van de wet van 28 december 1992 de vennootschappen die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk niet aan ten minste één bestuurder of werkend vennoot een bezoldiging toekennen van ten minste 1.000.000 frank, uitgesloten van het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting (artikel 215, derde lid, 4^o). De vennootschappen waarvan het inkomen minder bedraagt dan 1.000.000 frank, blijven evenwel het verlaagde tarief genieten, onder de dubbele voorwaarde dat de optelling van het belastbaar inkomen van de vennootschap en de hoogste bezoldiging toegekend aan een bestuurder ten minste 1.000.000 frank bedraagt en dat de bezoldiging van de bestuurder of werkende vennoot ten minste gelijk is aan het bedrag van het

belastbaar inkomen van de vennootschap. Aldus heeft de wetgever de fiscale aansporing tot het oprichten van vennootschappen of het omvormen van eenmanszaken in vennootschappen willen afzwakken (Memorie van toelichting, *Gedr. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, pp. 4 en 5).

B.3.2. De verzoekende partijen verwijten die bepalingen zowel dat zij een discriminatie invoeren tussen vennootschappen door hen aan een verschillende belasting te onderwerpen terwijl hun belastbare winst identiek zou zijn, als dat die bepalingen hen aan een identieke behandeling onderwerpen - het verstoken zijn van het voordeel van het verlaagde tarief - terwijl zij zich zouden bevinden in situaties die wezenlijk verschillend zijn ten aanzien van het door de wetgever nagestreefde doel.

B.3.3. Uit de ontwikkelingen van het verzoekschrift en de memorie van antwoord blijkt evenwel dat de grief van de verzoekende partijen betrekking heeft op het vereiste van een nieuwe voorwaarde om het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting te genieten, namelijk een minimumbezoldiging die aan de bestuurders of werkende vennoten moet worden toegekend.

B.3.4. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is.

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

B.3.5. De wetgever wil vermijden dat, door de oprichting van personenvennootschappen, belastingen of sociale zekerheidsbijdragen worden ontweken (Verslag, *Gedr. St.*, Kamer, 1992-1993, nr. 717/5, p. 75). Te dien einde heeft hij een adequate maatregel genomen door te eisen dat de vennootschappen die het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting genieten aan hun bestuurders en werkende vennoten bezoldigingen toekennen van een voldoende hoog bedrag om de betaling mee te brengen van belastingen en sociale zekerheidsbijdragen die ten gevolge van het in vennootschapsvorm onderbrengen van een zelfstandige beroepsactiviteit verloren gaan.

B.3.6. De verzoekende partijen laten opmerken dat diverse wettelijke maatregelen in het verleden, en in tegenstelling tot de door hen bekritiseerde maatregel, de oprichting van vennootschappen hebben bevorderd. De beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie verzetten er zich niet tegen dat de wetgever terugkomt op zijn oorspronkelijke doelstellingen om er andere na te streven.

B.3.7. Gesteld dat het juist is dat vennootschappen, opgericht met een uitsluitend fiscaal doel, aan de bekritiseerde maatregel kunnen ontsnappen en vennootschappen, niet opgericht met dat doel, er niet aan kunnen ontsnappen, dan nog zou daaruit niet volgen dat de maatregel niet pertinent zou zijn. Enerzijds, nu aangenomen kan worden dat een door een wetgever getroffen maatregel van die aard is dat daardoor een misbruik kan worden voorkomen, kan de enkele omstandigheid dat analoge misbruiken nog niet zijn beoogd, de maatregel zijn verantwoording niet ontnemen. Anderzijds, wanneer de fiscale wet tegelijk belastingplichtigen beoogt waarvan de toestand verschillend is, kan tot op zekere hoogte aangenomen worden dat zij die werkelijkheid vat door gebruik te maken van vereenvoudigende en benaderende categorieën.

B.3.8. Volgens de verzoekende partijen zou de aangevochten bepaling een discriminatie in het leven roepen tussen vennootschappen die aan hun bestuurders en werkende vennoten identieke bezoldigingen toekennen, naar gelang van de verdeling van die bezoldigingen. Die kritiek is niet gegrond. Het is weliswaar juist dat een bezoldiging van ten minste 1.000.000 frank toegekend aan één enkele bestuurder of werkende vennoot de vennootschap die die bezoldiging toekent de mogelijkheid zou bieden het verlaagde belastingtarief te genieten, terwijl dat tarief niet zou kunnen worden toegepast op de winsten van een vennootschap die de bezoldiging van een identiek bedrag onder verscheidene bestuurders of werkende vennoten zou verdelen, maar het onderscheid dat aldus wordt gemaakt is in overeenstemming met de door de wetgever nagestreefde doelstelling, die erin bestaat het voordeel van het verlaagde belastingtarief voor te behouden aan die vennootschappen welke voldoende hoge bezoldigingen toekennen aan hun bestuurders en werkende vennoten.

B.3.9. Uit artikel 215, vierde lid, van het W.I.B. 1992 vloeit evenwel voort dat de vennootschappen waarvan het belastbaar inkomen minder dan 1.000.000 frank bedraagt, het verlaagde tarief genieten, onder meer op voorwaarde dat dat inkomen, vermeerderd met de hoogste bezoldiging toegekend aan een bestuurder of werkende vennoot, 1.000.000 frank bereikt.

Die voorwaarde leidt ertoe dat het verlaagde tarief wordt ontzegd aan de vennootschappen

waarvan het belastbaar inkomen vermeerderd met de hoogste bezoldiging de drempel van 1.000.000 frank niet bereikt.

Het specifieke vereiste dat het bedrag dat door de samenvoeging van het belastbaar inkomen van de vennootschap en de voormelde bezoldiging wordt gevormd, een drempel moet bereiken, leidt ertoe dat zonder reden verschillen in behandeling worden ingevoerd tussen de vennootschappen die eventueel een zelfde belastbaar inkomen hebben. Dat verschil staat niet in verhouding tot de door de wetgever nagestreefde doelstelling, zoals zij in B.3.5 is beschreven.

Om die redenen,

het Hof

vernietigt artikel 10 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, voor zover het door die bepaling aan artikel 215 van het W.I.B. 1992 toegevoegde vierde lid het voordeel van de bepaling die het bevat, doet afhangen van de voorwaarde dat «het belastbare inkomen (...), verhoogd met de hoogste bezoldiging die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk aan één bestuurder of werkend vennoot wordt toegekend, ten minste 1.000.000 frank bedraagt »;

verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, conform artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 1 juni 1994.

De griffier,

De voorzitter,

H. Van der Zwalmen

M. Melchior