

Rolnummers 634-636-
653-657-658-659

Arrest nr. 89/94
van 14 december 1994

A R R E S T

In zake : de beroepen tot vernietiging van de artikelen 6 en 23, § 1, van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen, ingesteld door de v.z.w. Nationaal Christelijk Middenstandsverbond en anderen.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters L. De Grève en M. Melchior, en de rechters H. Boel, L. François, Y. de Wasseige, G. De Baets en E. Cerexhe, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter L. De Grève,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* * *

I. *Onderwerp van de beroepen*

Bij verzoekschriften die aan het Hof zijn toegezonden bij op 7, 12, 20, 21, 24 en 25 januari 1994 ter post aangetekende brieven en ter griffie zijn ingekomen op 11, 13, 21, 24, 25 en 26 januari 1994, is beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 6 van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 24 en 26 juli 1993, door :

a. de v.z.w. Organisatie van Zelfstandige Ondernemers - N.C.M.V. (Nationaal Christelijk Middenstandsverbond), met zetel te 1040 Brussel, Spastraat 8, de v.z.w. Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen (F.V.I.B.), met zetel te 1040 Brussel, Spastraat 8, de Koninklijke Federatie der Zelfstandige Landmeters-Experts (K.F.Z.L.E.), met zetel te 1040 Brussel, Koningsveldstraat 113, de v.z.w. Nationaal Architectenverbond (N.A.V.), met zetel te 1040 Brussel, Spastraat 8, de v.z.w. Verbond der Vlaamse Tandartsen, met zetel te 1080 Brussel, Koning Albertlaan 115, de v.z.w. Belgisch Verbond der Syndicale Artsenkamers, met zetel te 1050 Brussel, Boondaalsesteenweg 6, de v.z.w. Limburgse Vereniging van Accountants en Belastingconsulenten (L.V.A.B.), met zetel te Hasselt, Provinciaal Hoger Handelsinstituut, Kempische Steenweg, en de Beroepsvereniging voor Accountants en Belastingconsulenten (B.A.B.), met zetel te Kortrijk, Conservatoriumplein 13;

b. de v.z.w. Nationale Federatie van de Unies van de Middenstand, met zetel te 1040 Brussel, Galliërslaan 32, de v.z.w. Ordre des experts comptables et comptables brevetés de Belgique, met zetel te 1180 Brussel, Onderlingebijstandstraat 13, de erkende beroepsvereniging Chambre belge des comptables et experts-comptables, met zetel te Luik, rue de Rotterdam 14, en de b.v.b.a. Bureau d'expertise comptable Krockaert, Redaelli, Noel, met zetel te 1040 Brussel, Louis Schmidtdlaan 100;

c. de b.v.b.a. Vandebergh, Verbist, Smeets - Advocaten, met zetel te Heusden-Zolder, Guido Gezellelaan 24;

d. de v.z.w. Nationale Unie der Vrije en Intellectuele Beroepen van België, afgekort N.U.V.I.B., met zetel te 1040 Brussel, Galliërslaan 32, de n.v. Jean Desambre, met zetel te Nassogne, Haute voie de Marche 30, de burgerlijke vennootschap Van Lint en Van Damme, advocaten, met zetel te 1040 Brussel, Tervurenlaan 51/3;

e. de b.v.b.a. Moeykens & De Loose, met zetel te Sint-Kruis (Brugge), Puienbroeklaan 33;

f. de b.v.b.a. Accountants- en Consultingmaatschap Pairoux, met zetel te Holsbeek, Tornooistraat 3, de Erkende Beroepsvereniging voor Belastingconsulenten en Accountants

(B.B.A.V.), met zetel te Gent, Sint-Denijslaan 33.

De *sub e* vermelde verzoekende partij vordert tevens de vernietiging van artikel 23, § 1, van dezelfde wet.

Die zaken zijn ingeschreven onder de nummers 634 (a), 636 (b), 653 (c), 657 (d), 658 (e) en 659 (f) van de rol van het Hof.

II. *De rechtspleging*

Bij beschikkingen van 11, 13, 21, 24, 25 en 26 januari 1994 heeft de voorzitter in functie de rechters van de zetel in de respectieve zaken 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 geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Bij beschikking van 9 februari 1994 heeft het Hof de zaken samengevoegd.

Van de beroepen en van de beschikking tot samenvoeging is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 3 maart 1994 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 maart 1994.

De Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, heeft een memorie ingediend bij op 14 april 1994 ter post aangetekende brief.

Van die memorie is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 5 mei 1994 ter post aangetekende brief.

Memories van antwoord zijn ingediend door de verzoekende partijen in de eerste vijf zaken, bij op 3 juni 1994 ter post aangetekende brieven.

Bij beschikking van 28 juni 1994 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 7 januari 1995.

Bij beschikking van 9 september 1994 heeft de voorzitter in functie vastgesteld dat rechter K. Blanckaert wettig verhinderd is en wordt vervangen door rechter H. Boel als lid van de zetel en verslaggever.

Bij beschikking van 14 september 1994 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 13 oktober 1994.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 15 september 1994 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 13 oktober 1994 :

- zijn verschenen :

. Mr. A. Haelterman, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaken met

rolnummers 634, 636 en 659;

. Mr. F. Vanistendael, advocaat bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 653;

. Mr. J. Paramore *loco* Mr. J. Malherbe, advocaten bij de balie te Brussel, voor de verzoekende partijen in de zaak met rolnummer 657;

. Mr. A. Luca, advocaat bij de balie te Brugge, voor de verzoekende partij in de zaak met rolnummer 658;

. Mr. I. Claeys Bouúaert, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Minis terraad;

- hebben de rechters-verslaggevers H. Boel en E. Cerexhe verslag uitgebracht;

- zijn de 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 hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

III. *Onderwerp van de bestreden bepalingen*

Het aangevochten artikel 6 van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen luidt als volgt :

« Artikel 215, derde lid, van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij artikel 22 van de wet van 28 juli 1992 en bij artikel 10, 1°, van de wet van 28 december 1992, wordt aangevuld als volgt :

'6° op vennootschappen waarvan het inkomen, vóór aftrek van de beroepskosten, niet ten belope van ten minste 50 pct. wordt getrokken uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten, die winst opbrengen als vermeld in artikel 24'. »

Artikel 215 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna soms ook W.I.B. 1992) luidt met ingang van het aanslagjaar 1994 in zijn geheel als volgt :

« 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 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;

6° op vennootschappen waarvan het inkomen, vóór aftrek van de beroepskosten, niet ten belope van ten minste 50 pct. wordt getrokken uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten, die winst opbrengen als vermeld in artikel 24.

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. »

Het derde lid, 4°, en het vierde lid, zoals ingevoegd bij artikel 10 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, waren reeds het voorwerp van een beroep tot vernietiging, dat bij arrest nr. 44/94 van 1 juni 1994 is beslecht. Het Hof heeft bij dat arrest het voormelde artikel 10 vernietigd « 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 ' ».

Artikel 23, § 1, van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen, dat in de zaken met rolnummers 657 en 658 wordt aangevochten in zoverre het betrekking heeft op artikel 6 van de voormelde wet, bepaalt dat de artikelen 4 tot 6 en 10 tot 15 in werking treden met ingang van het aanslagjaar 1994.

In de zaak met rolnummer 657 wordt ook artikel 23, § 7, van de wet van 22 juli 1993 aangevochten in zoverre het betrekking heeft op artikel 6 van die wet. Paragraaf 7 luidt als volgt :

« Elke wijziging die vanaf 8 april 1993 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van de artikelen 4, 5, 6, 10 tot 14 en 22. »

Het nieuwe artikel 215, 6°, van het W.I.B. 1992 verwijst voor de omschrijving van het begrip winst naar artikel 24 van dat Wetboek. Dat artikel 24 luidt :

« Winst bestaat uit inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen die voortkomen :

1° uit alle verrichtingen gedaan door de inrichtingen van die ondernemingen of door toedoen daarvan;

2° uit enige waardevermeerdering van activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt en uit enige uit die werkzaamheid volgende waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt;

3° uit enige, zelfs niet-uitgedrukte of zelfs niet-verwezenlijkte meerwaarde op financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, indien de waarde daarvan op het einde van het belastbaar tijdperk is toegenomen en in zover ze niet hoger is dan de aanschaffings- of beleggingswaarde;

4° uit onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva, in zover de onderwaardering of de overwaardering niet samenvalt met een al dan niet uitgedrukte vermeerdering of vermindering, naar het geval, noch met afschrijvingen die voor de toepassing van de belasting in aanmerking zijn genomen.

De bovenvermelde activa omvatten alle vermogensbestanddelen, met inbegrip van voorraden en bestellingen in uitvoering.

Meerwaarden op in artikel 66 vermelde voertuigen worden slechts tot 75 pct. in aanmerking genomen. »

IV. *In rechte*

- A -

Ten gronde

De verzoekschriften

A.1.1. De verzoekende partijen voeren de schending aan van de artikelen 6, *bis* en 112 van de Grondwet. Zij zijn van oordeel dat de door de bestreden bepaling beoogde vennootschappen op fiscaal vlak worden gediscrimineerd.

Ten gevolge van de bestreden maatregel kunnen vennootschappen waarvan de bruto-inkomsten niet ten belope van ten minste 50 % gehaald worden uit nijverheids-, handels-, of landbouwactiviteiten die winst opbrengen als bedoeld in artikel 24 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, het verlaagde tarief niet meer genieten, terwijl vennootschappen waarvan de bruto-inkomsten wel voor ten minste de helft voortkomen uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten het verlaagde tarief blijven genieten. Inzonderheid vennootschappen die hun baten halen uit vrije en intellectuele beroepen, zouden aldus worden benadeeld.

De verzoekende partijen zijn van mening dat voor dat onderscheid geen objectieve en redelijke verantwoording bestaat.

A.1.2. De verzoekende partijen herinneren eraan dat de bestreden maatregel beoogde de oprichting van vennootschappen die door louter fiscale redenen is ingegeven, tegen te gaan. Zij betwisten de juistheid van de uitgangspunten die de wetgever ertoe gebracht hebben de aangevochten bepaling aan te nemen.

Ten onrechte wordt de beoogde categorie van vennootschappen kwade trouw toegeschreven. Het is niet verboden de minst belastbare weg te kiezen. De vennootschap is als rechtsvorm ontwikkeld om allerlei organisatorische, juridische en economische redenen die naast de fiscale behandeling van belang zijn. Ook is niet aangetoond dat vennootschappen waarvan het inkomen niet overwegend uit winsten bestaat doorgaans om louter fiscale redenen worden opgericht, daar ook vennootschappen die overwegend winst als inkomen hebben net zo goed om fiscale redenen worden opgericht, zonder dat zulks dan als een misbruik wordt bestempeld.

A.1.3. Niet alleen wordt het aangevoerde motief voor de bestreden maatregel onjuist geacht. Ook de wijze waarop de wetgever de vermeende misbruiken wil voorkomen, wordt door de verzoekende partijen bekritiseerd. Zij doen opmerken dat het onderscheid tussen winsten en andere inkomsten weliswaar voor de personenbelasting van belang is, maar dat dit onderscheid in de vennootschapsbelasting tot nog toe niet bestond en daar niet relevant is.

Er is geen reden om twee categorieën van belastingplichtigen inzake vennootschapsbelasting onderscheiden te behandelen naargelang zij hun inkomen overwegend uit winsten uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten dan wel uit andere activiteiten halen. De fiscale regeling voor baten en bezoldigingen in de personenbelasting is veelal gunstiger dan die welke voor de winsten geldt. Het al dan niet behalen van winsten dan wel baten of bezoldigingen is niet relevant voor het doel van de wetgever dat erin bestaat het oneigenlijk gebruik van de vennootschapsvorm dat door fiscale redenen is ingegeven, tegen te gaan.

Er is volgens de verzoekende partijen geen enkele objectieve en redelijke verantwoording om alle vennootschappen van vrije en intellectuele beroepen het voordeel van de verlaagde tarieven in de vennootschapsbelasting te ontzeggen, terwijl alle vennootschappen die hun inkomen voor ten minste de helft uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten halen, in alle omstandigheden dat voordeel blijven genieten.

A.1.4. De maatregel wordt door de verzoekende partijen ook als inadequaat of onevenredig bestempeld.

De maatregel wordt onevenredig geacht doordat aan de belastingplichtige zelfs niet de mogelijkheid wordt gelaten om aan te tonen dat de oprichting van de vennootschap niet om louter fiscale reden geschiedde. In dat verband wordt erop gewezen dat bij artikel 16 van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen ook een algemene maatregel is genomen op grond waarvan juridische constructies die zijn opgezet om de belasting te omzeilen als fiscaal niet-tegenstelbaar kunnen worden afgewezen.

De bestreden bepaling wordt tevens inadequaaf geacht in zoverre volgens de parlementaire voorbereiding inzonderheid de zogenaamde «managementvennootschappen » beoogd zouden zijn niettegenstaande hun activiteit wordt gekwalificeerd als het verlenen van diensten die winst opleveren in de zin van artikel 24 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992. Anderzijds zouden patrimoniumvennootschappen niet beoogd zijn, hoewel het louter beheer van roerende en onroerende goederen geen activiteit is die winst oplevert in de zin van voormeld artikel 24.

Ten slotte wordt de maatregel ook als onevenredig beschouwd doordat hij de financiële draagkracht van de kleine en middelgrote ondernemingen al te zeer bezwaart.

Memorie van de Ministerraad

A.2.1. De Ministerraad doet eerst opmerken dat het verlaagde tarief beoogde de zelffinanciering in kleine vennootschappen aan te moedigen. Toen de oorspronkelijke regeling in 1962 werd ingevoerd, bestonden er vrijwel geen patrimoniumvennootschappen en vennootschappen van beoefenaars van vrije beroepen.

A.2.2. Vervolgens herinnert de Ministerraad eraan dat de bestreden bepalingen een onderdeel zijn van een reeks maatregelen om de controle op de inning van de belastingontvangsten te verbeteren. De artikelen 6 en 23, § 1 en § 7, van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen beogen sommige vennootschappen die andere dan nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten uitoefenen en die worden opgericht uit fiscale, eerder dan uit economische of maatschappelijke overwegingen, uit te sluiten van het verlaagde tarief. De fiscaliteit moet neutraal blijven ten aanzien van het feit of een activiteit al dan niet in vennootschapsvorm wordt uitgeoefend. Het doel van de bestreden bepaling is het wegwerken of verminderen van het verschil in belasting tussen beoefenaars van vrije beroepen die hun activiteit in het kader van een vennootschap uitoefenen en diegenen die dat in eigen naam doen.

A.2.3. De Ministerraad voert aan dat het verlaagde tarief werd ingevoerd om de traditionele, kleine familievennootschappen te beschermen en dat van die beschermingsregeling een oneigenlijk gebruik wordt gemaakt om fiscale besparingen te realiseren voor belastingplichtigen die met de oorspronkelijk beoogde ondernemingen weinig of niets gemeen hebben. Dat oneigenlijk gebruik is de oorzaak van een andere ongelijkheid tussen belastingplichtigen naargelang zij hun activiteit al dan niet in vennootschapsverband uitoefenen. Die ongelijkheid verantwoordt bijzondere maatregelen.

De Ministerraad betwist dat afbreuk wordt gedaan aan het beginsel dat inzake vennootschapsbelasting alle inkomsten onderworpen worden aan de regels die gelden voor de winsten. Voor vennootschappen blijven alle regels betreffende de vennootschapsbelasting van toepassing. Enkel het tarief van de belasting wordt gewijzigd.

Het argument dat de aangeklaagde misbruiken ook kunnen worden vastgesteld bij handels-, industriële en landbouwvennootschappen is volgens de Ministerraad niet relevant. De maatregel geldt namelijk voor alle vennootschappen die niet ten minste 50 pct. van hun inkomen halen uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten die winst opleveren.

De Ministerraad betwist de stelling van de verzoekende partijen dat de beoefenaars van vrije beroepen geen fiscaal voordeel hebben bij de oprichting van een vennootschap. Een aantal voordelen van de vennootschapsvorm wordt aangehaald, zoals het proportioneel tarief op gereserveerde winsten, ruimere aftrekmogelijkheden en lagere sociale lasten.

De stelling dat het niet verboden is de minst belastbare weg te kiezen wordt niet tegengesproken. De Ministerraad antwoordt dat het de wetgever evenmin verboden is bepaalde vormen van belastingvermijding te beletten.

Ten slotte verklaart de Ministerraad dat het niet mogelijk is statistieken voor te leggen over de bedoelingen van personen die een vennootschap oprichten. Volgens de Ministerraad blijkt uit de uitgebreide literatuur over de fiscale voordelen van de bedoelde vennootschappen evenwel dat het oogmerk van belastingbesparing een hoofdrol speelt.

Memories van antwoord van de verzoekende partijen

A.3.1. In hun respectieve memories van antwoord betogen de verzoekende partijen dat de Ministerraad er niet in slaagt een objectieve en redelijke verantwoording aan te reiken voor het gemaakte onderscheid. Volgens de verzoekende partijen wordt meer bepaald niet verantwoord waarom de uitsluiting van het verlaagde tarief beperkt is tot vennootschappen waarvan de activiteiten voornamelijk baten zouden opleveren indien de activiteit door een natuurlijke persoon werd uitgeoefend.

A.3.2. Het argument van de Ministerraad dat fiscale neutraliteit betracht wordt tussen de uitoefening van een beroep in persoonlijke naam dan wel in vennootschapsverband, wordt als niet relevant beschouwd. Het verklaart volgens de verzoekende partijen niet waarom bepaalde zelfstandige beroepsbeoefenaars die opteren voor de vennootschapsvorm uitgesloten worden van het verlaagde tarief en andere niet. Als voorbeeld wordt

aangehaald dat een kruidenier die een eenpersoonsvennootschap opricht niet geacht wordt een oneigenlijk en fiscaal geïnspireerd gebruik van de vennootschapsvorm te maken, terwijl accountants die hun beroep in vennootschapsverband wensen uit te oefenen daarvan wel verdacht worden. Er wordt ook op gewezen dat de fiscale wetgeving altijd al een onderscheid inzake tarieven heeft gemaakt naargelang een beroepsactiviteit door een natuurlijke persoon dan wel door een vennootschap wordt uitgeoefend.

A.3.3. Ook de stelling van de Ministerraad dat de beoogde vennootschappen veeleer uit fiscale dan uit economische of maatschappelijke overwegingen worden opgericht, wordt tegengesproken. Volgens de verzoekende partijen moet in het kader van de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel ook worden onderzocht of de motieven voor het nemen van een maatregel wel met de werkelijkheid overeenstemmen, wat ten deze niet het geval is. Er wordt op gewezen dat het niet evident is dat voor iedere beoefenaar van een vrij beroep het gemiddeld belastingspercentage hoger is dan het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting, evenmin als het evident is dat iedere vennootschap van beoefenaars van vrije beroepen het verlaagde tarief zou kunnen genieten.

Naar het oordeel van de verzoekende partijen moet men ervan uitgaan dat zowel vennootschappen van vrije beroepen als die welke nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten ontplooien, worden opgericht om organisatorische redenen, inzonderheid om de rechtspersoonlijkheid te verkrijgen en om gezamenlijk de belangrijke investeringen te doen die ook bij het uitoefenen van een vrij beroep nodig zijn. Tevens wordt gewezen op het wegvallen van het deontologisch verbod om het vrij beroep in de vorm van een handelsvennootschap uit te oefenen.

A.3.4. De verzoekende partijen repliceren ook op het argument van de Ministerraad dat de wetgever het verlaagde tarief heeft willen voorbehouden aan de kleine en middelgrote ondernemingen. Zij doen opmerken dat die ondernemingen zich van andere ondernemingen onderscheiden door hun omvang en niet door de aard van de activiteiten en dat ook bedrijven van vrije beroepen in voorkomend geval als kleine en middelgrote ondernemingen beschouwd kunnen worden. Indien al met de Minis terraad wordt aangenomen dat het verlaagde tarief aan kleine en middelgrote ondernemingen voorbehouden is, dan verantwoordt dat volgens de verzoekende partijen nog niet het betwiste onderscheid, aangezien dat onderscheid immers niet steunt op een kwantitatief criterium maar op de aard van de beroepsactiviteit.

A.3.5. De Ministerraad had gewezen op de verschillen in fiscale behandeling tussen winsten die voortvloeien uit de exploitatie van een nijverheids-, handels- of landbouwbedrijf en baten van andere zelfstandige beroepsbeoefenaars. De verzoekende partijen stellen daar tegenover dat die verschillen de personenbelasting betreffen en dat die voornamelijk voortvloeien uit het feit dat diegenen die baten behalen doorgaans geen dubbele boekhouding moeten voeren. De verzoekende partijen doen opmerken dat het voormelde verschil in de personenbelasting geen aanleiding was tot een verschil in tarieven. In de vennootschapsbelasting bestaat dat onderscheid helemaal niet, aangezien voor alle vennootschappen de boekhoudkundige verplichtingen voor winsten gelden.

- B -

B.1. Het aangevochten artikel 6 van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen voegt aan de opsomming in het derde lid van artikel 215 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 een zesde categorie toe van vennootschappen die het verlaagde tarief niet kunnen genieten en onderworpen blijven aan het algemene tarief van de vennootschapsbelasting. Beoogd zijn «vennootschappen waarvan het inkomen, vóór aftrek van de beroepskosten, niet ten belope van ten minste 50 pct. wordt getrokken uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten, die winst opbrengen als vermeld in artikel 24 ». Overeenkomstig het eveneens aangevochten artikel 23, § 1, van de voormelde wet van 22 juli 1993 geldt de maatregel met ingang van het aanslagjaar 1994.

De bestreden norm strekt ertoe het voordeel van het verlaagde tarief inzake vennootschapsbelasting te beperken tot vennootschappen die uitsluitend of hoofdzakelijk nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten hebben. Naar luid van de parlementaire voorbereiding wilde de wetgever vennootschappen die andere activiteiten uitoefenen - inzonderheid vennootschappen van vrije beroepen en managementvennootschappen - en die veeleer uit fiscale dan uit economische of maatschappelijke overwegingen worden opgericht aan het volle tarief van de vennootschapsbelasting onderwerpen (*Gedr. St.*, Senaat, 1992-1993, nr. 762/1, p. 6, en nr. 762/2, p. 4).

B.2. De verzoekende partijen voeren de schending aan van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Zij zijn van oordeel dat er geen afdoende verantwoording is voor het onderscheid inzake fiscaal tarief tussen vennootschappen naargelang het grootste deel van hun inkomen gewonnen wordt uit de uitoefening van vrije beroepen dan wel uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten.

Zij betwisten dat de beoogde vennootschappen om louter fiscale redenen worden opgericht. Zij betogen daarenboven dat de voorgehouden misbruiken evenzeer voorkomen bij andere categorieën van vennootschappen.

Het onderscheid dat inzake personenbelasting wordt gemaakt tussen baten van vrije beroepen en winsten is volgens de verzoekende partijen niet relevant inzake vennootschapsbelasting. De

maatregel wordt ook onevenredig geacht.

B.3. 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.4. De artikelen 10 en 11 van de Grondwet (vroegere artikelen 6 en *6bis*) hebben een algemene draagwijdte. Zij verbieden elke discriminatie, ongeacht de oorsprong ervan. Zij zijn eveneens toepasselijk in fiscale aangelegenheden, wat overigens wordt bevestigd door artikel 172 van de Grondwet (vroeger artikel 112), dat een bijzondere toepassing inhoudt van het in artikel 10 vervatte gelijkheidsbeginsel.

B.5.1. Het komt de wetgever toe de verschillende handelingen en prestaties vast te stellen die aan de vennootschapsbelasting onderworpen worden en de daarbij geldende tarieven te bepalen. Het komt het Hof niet toe te oordelen of een door de wet voorgeschreven maatregel opportuun of wenselijk is.

Als de wetgever echter twee voldoende vergelijkbare categorieën van belastingplichtigen - ten deze, enerzijds, vennootschappen die uitsluitend of hoofdzakelijk inkomsten halen uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten, en, anderzijds, vennootschappen waarvan de inkomsten niet voor 50 procent bestaan uit dergelijke winsten - verschillend behandelt door de eerstgenoemde categorie van vennootschappen het voordeel van het verlaagde tarief inzake de vennootschapsbelasting (artikel 215, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992) te verlenen en de tweede categorie daarvan uit te sluiten en aan het algemene tarief te onderwerpen, dient het Hof bij de toetsing aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet te oordelen of voor dat onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat.

B.5.2. De wetgever vermag ongetwijfeld het oprichten van vennootschappen uit hoofdzakelijk

fiscale overwegingen te ontmoedigen. Ten deze blijkt evenwel niet dat zulks in het bijzonder zou voorkomen bij de categorie die door de bestreden bepaling wordt beoogd en aan wie het voordeel van het verlaagde tarief wordt ontzegd, terwijl vennootschappen die overwegend inkomsten halen uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten evenzeer uit hoofdzakelijk fiscale overwegingen kunnen zijn opgericht.

Het al of niet maken van winst voortkomend uit nijverheids-, handels- of landbouwactiviteiten in de zin van artikel 24 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 is geen relevant criterium in het kader van een maatregel die ertoe strekt om het oprichten van vennootschappen uit veeleer fiscale dan wel maatschappelijke of economische overwegingen te ontmoedigen. Het onderscheid dat uit de betwiste bepaling voortspuit is niet gestoeld op een redelijke verantwoording.

Uit wat voorafgaat volgt dat artikel 6 van de wet van 22 juli 1993, evenals artikel 23, § 1, van die wet - dat de inwerkingtreding van onder meer die bepaling regelt - en artikel 23, § 7, ervan - dat ten aanzien van de jaarrekeningen een overgangsregeling bevat - in zoverre die paragrafen betrekking hebben op artikel 6, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schenden.

Om die redenen,

het Hof

vernietigt artikel 6 van de wet van 22 juli 1993 houdende fiscale en financiële bepalingen en artikel 23, §§ 1 en 7, van diezelfde wet in zoverre dit betrekking heeft op het voormelde artikel 6.

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 14 december 1994.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

L. De Grève