

Rolnummer 2738
Arrest nr. 59/2004 van 31 maart 2004

## A R R E S T

---

*In zake* : het beroep tot vernietiging van artikel 7 van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken », ingesteld door de b.v.b.a. « Raison Pierre - S.P.R.L. Fiduciaire » en anderen.

Het Arbitragehof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 25 juni 2003 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 27 juni 2003, is beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 7 van de wet van 24 december 2002 « tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken » (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2002, tweede uitgave), door de b.v.b.a. « Raison Pierre - S.P.R.L. Fiduciaire », met zetel te 4101 Jemeppe-sur-Meuse, Quai des Carmes 65, de c.v.o.h.a. Lasco, met zetel te 1380 Lasne, route de l'Etat 5, de b.v.b.a. Expertell, met zetel te 1435 Héவில், rue de Bayau 4, de b.v.b.a. Fiduciaire Fisconseils, met zetel te 6280 Gerpinnes, rue de Bertransart 61, de b.v.b.a. Bureau J.H., met zetel te 1460 Itter, rue Paisible 6, de b.v.b.a. Algrain-Lekeu Fiduciaire, met zetel te 7340 Colfontaine, rue du Pachy 52, de b.v.b.a. Fiduciaire Optimum, met zetel te 4480 Engis, rue de la Croix 7, de b.v.b.a. Fiduciaire Hugues Tenret, met zetel te 6010 Couillet, route de Philippeville 157, de b.v.b.a. Cabinet d'expertise comptable Silvio Petta & Cie, met zetel te 4650 Herve, rue des Martyrs 59, de b.v.b.a. Assistance Développement Industrie et Commerce, met zetel te 1400 Nijvel, Faubourg de Bruxelles 71, de b.v.b.a. Fiduciaire Cuvelier, met zetel te 7350 Thulin, rue Jean Jaurès 10B, de b.v.b.a. Beurlet Bois, met zetel te 6900 Roy, rue de Grusone 20, de b.v.b.a. Williams, met zetel te 1180 Brussel, Steenweg op Drogenbos 169, en de b.v.b.a. Fiduciaire 2001, met zetel te 4950 Weismes, rue Géréon 1.

De Ministerraad heeft een memorie ingediend, de verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend en de Ministerraad heeft ook een memorie van wederantwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 3 maart 2004 :

- zijn verschenen :
  - . Mr. O. D'Août, advocaat bij de balie te Luik, voor de verzoekende partijen;
  - . B. Druart, auditeur-generaal van Financiën, voor de Ministerraad;
- hebben de rechters-verslaggevers P. Martens en L. Lavrysen verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde partijen gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *In rechte*

- A -

### *Wat de ontvankelijkheid betreft*

A.1.1. De verzoekende partijen voeren aan dat zij onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, dat zij kleine of middelgrote ondernemingen zijn, dat zij, afhankelijk van het jaar en de economische omstandigheden, al dan niet het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting genieten, en dat zij bijgevolg rechtstreeks worden geraakt door de maatregelen die zijn ingevoerd bij artikel 7 van de wet van 24 december 2002, waarbij artikel 196 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen (W.I.B. 1992) is gewijzigd en aangevuld.

A.1.2. Zij voegen eraan toe dat bovendien boekhouding hun beroepsactiviteit is, en dat hun werklast door de bestreden maatregel op abnormale wijze toeneemt omdat de afschrijvingsregels van jaar tot jaar zullen verschillen en omdat de maatregel aanleiding geeft tot rechtsonzekerheid en economische onzekerheid bij het beheer van de ondernemingen.

A.2.1. De Ministerraad merkt op dat het reële onderwerp van het beroep niet het voormelde artikel 7 in zijn geheel is, maar uitsluitend het toepassingsgebied *ratione personae* ervan. Hij onderstreept dat de verzoekende partijen geen kritiek hebben op de eigenlijke wijziging van het stelsel van aftrekbaarheid van de afschrijvingen in de vennootschapsbelasting, maar wel op het feit dat die maatregel waarschijnlijk van toepassing zal zijn op vennootschappen die de wetgever niet op het oog had omdat het criterium op grond waarvan het vroegere – gunstigere - stelsel voor bepaalde vennootschappen behouden blijft, slecht gekozen zou zijn. Hij meent dan ook dat het onderwerp van het beroep moet worden beperkt tot de woorden « waarvoor het tarief van de belasting [...] niet wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 215, tweede lid ».

A.2.2. De Ministerraad vraagt zich bijgevolg af welk belang de verzoekende partijen hebben bij hun beroep, aangezien een eventuele vernietiging van die woorden tot gevolg zou hebben dat een einde wordt gemaakt aan het gunstigere stelsel dat in bepaalde jaren op hen wordt toegepast, en dat zij, zoals elke andere vennootschap, worden onderworpen aan het nieuwe stelsel van aftrekbaarheid van afschrijvingen waarin de bestreden bepaling voorziet.

A.3. De verzoekende partijen preciseren dat hun beroep betrekking heeft op artikel 7 in zijn geheel.

### *Ten gronde*

A.4.1. De verzoekende partijen leiden een enig middel af uit de schending van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. Zij voeren aan dat de aangevochten maatregel tot gevolg heeft dat, zonder verantwoording, verschillen in behandeling in het leven worden geroepen tussen vennootschappen, los van hun grootte, en dat vennootschappen die niet aan het begrip K.M.O. beantwoorden, worden bevoordeeld terwijl echte K.M.O.'s worden benadeeld, om reden dat zij al dan niet het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting genieten. Zij leiden eruit af dat de maatregel geen verband houdt met het doel van de wetgever.

A.4.2. In het eerste onderdeel van het middel wordt gewezen op de discriminatie onder vennootschappen van eenzelfde grootte doordat, ingevolge de maatregel, bepaalde vennootschappen het recht wordt ontnomen om de eerste afschrijvingsannuïteit van een investering en de bijkomende kosten die aan die investering zijn verbonden, volledig af te schrijven, terwijl de andere vennootschappen die aftrek wel mogen doen.

A.4.3. In het tweede onderdeel van het middel wordt het onredelijke onderscheid aangeklaagd tussen de personen die in de vennootschapsbelasting worden belast, naargelang zij al dan niet het verlaagde tarief van artikel 215, tweede lid, van het W.I.B. 1992, genieten. De verzoekende partijen voeren aan dat, terwijl het doel van de wetgever erin bestond de kleine ondernemingen in financiële moeilijkheden te herwaarderden, aan te moedigen en te beschermen, de discriminatie zich kan voordoen zowel tussen echte K.M.O.'s als tussen K.M.O.'s en grote ondernemingen en zelfs tussen grote ondernemingen naargelang zij al dan niet het verlaagde tarief genieten. Zij citeren het advies van de Raad van State waarin gewezen wordt op de incoherentie van de keuze voor het criterium vervat in de bestreden bepaling.

A.5.1. De Ministerraad voert aan dat het criterium van de bestreden bepaling onlosmakelijk verbonden is met het criterium van andere bepalingen van de wet, waartegen het beroep niet gericht is. De wetgever heeft de verlaging van het tarief van de vennootschapsbelasting willen koppelen aan compenserende maatregelen, waaronder het nieuwe stelsel van aftrekbaarheid van de afschrijvingen, maar heeft evenwel geoordeeld dat het vroegere stelsel van toepassing moest blijven op de vennootschappen die een K.M.O. zijn, omdat voor hen de middelen van zelffinanciering beperkter zijn. De aangevochten maatregel is bijgevolg verbonden aan de bepalingen van de artikelen 6 en 14 van de bestreden wet, die tot doel hebben de middelen van zelffinanciering van die vennootschappen te vergroten.

A.5.2. De Ministerraad is van mening dat het uitzonderingscriterium van artikel 7 objectief en pertinent is. De vraag of de verlaagde tarieven die bij artikel 215, tweede lid, van het W.I.B. 1992 zijn vastgesteld, daadwerkelijk en uitsluitend gelden voor de vennootschappen die uit economisch oogpunt werkelijk K.M.O.'s zijn, vormt een controverse die nog niet is uitgeklaard. Het staat echter aan de fiscale wetgever om, uit fiscaal oogpunt, de definitie vast te leggen van een K.M.O. Hij voegt eraan toe dat de voorwaarden van artikel 215, tweede en derde lid, over het algemeen niet volkomen betekenisloos zijn om de grootte van een onderneming te bepalen. Hij geeft toe dat de filter die bij die bepaling is ingevoerd, niet perfect is en dat in bepaalde omstandigheden bepaalde grote ondernemingen het verlaagde tarief genieten terwijl kleine of middelgrote ondernemingen, in de economische betekenis van het woord, daarvan zijn uitgesloten. Hij verwijst echter naar de rechtspraak van het Hof volgens welke de belastingwet noodzakelijkerwijs de verscheidenheid aan situaties moet vatten door gebruik te maken van categorieën die slechts op vereenvoudigende en benaderende wijze met de werkelijkheid overeenstemmen.

A.5.3. Voor het overige betwist de Ministerraad de conclusies die de verzoekende partijen uit het advies van de Raad van State hebben getrokken : hij is van mening dat de Raad van State zich niet heeft uitgesproken over de eventueel discriminerende aard van het criterium waarvoor de wetgever heeft geopteerd. Hij voegt eraan toe dat de definitie van een kleine vennootschap vervat in artikel 15, § 1, van het Wetboek van vennootschappen volkomen ontoereikend zou zijn in het licht van de doelstellingen die de wetgever nastreeft in het kader van de hervorming van de vennootschapsbelasting, doelstellingen waarbij ook sociale overwegingen meespelen.

A.5.4. De Ministerraad voert ten slotte aan dat de maatregel evenredig is omdat het nieuwe stelsel van aftrekbaarheid van afschrijvingen voor de belastingplichtige slechts beperkte gevolgen zal hebben : de uiteindelijke belasting zoals berekend over de volledige periode van gebruik en afschrijving van het vast actief zal immers op lange termijn identiek zijn met die welke wordt betaald door een vennootschap die niet aan het nieuwe stelsel onderworpen is, omdat de afschrijvingen en bijkomende kosten uiteindelijk hoe dan ook voor 100 pct. van de aanschaffings- of beleggingswaarde in aanmerking worden genomen.

A.6. In hun memorie van antwoord betwisten de verzoekende partijen het argument van de budgettaire neutraliteit.

A.7. De Ministerraad repliceert dat het doel van budgettaire neutraliteit dermate belangrijk is dat de wetgever in een uitzonderlijke maatregel heeft voorzien door de controle op de uitvoering ervan aan het Rekenhof toe te vertrouwen. Hij voegt eraan toe dat het budgettaire argument een reële grondslag heeft en dat de compenserende maatregelen noodzakelijk zijn, ten minste gedurende de eerste jaren van toepassing van de hervorming, totdat het bewijs is geleverd van de aantrekkelijkheid van die hervorming voor de investeerders.

A.8. De verzoekende partijen zijn overigens van mening dat het gekozen criterium niet objectief is, omdat de aangegeven belastbare grondslag naar aanleiding van een controle kan worden verhoogd, noch pertinent, omdat het sommige van de vennootschappen die de wetgever wilde beschermen, uitsluit en omdat het circulair is. Zij voeren ten slotte aan dat de maatregel onevenredige gevolgen heeft doordat er sprake is van discriminatie bij de eerste annuïteit, en dat het er weinig toe doet dat de fiscale gevolgen uiteindelijk worden opgeheven na het verstrijken van de afschrijvingsperiode, omdat de mogelijkheden van zelffinanciering en de verhoging van de investeringsmiddelen van een K.M.O. worden beoordeeld in het jaar van de investering, en niet vele jaren later.

A.9. De Ministerraad repliceert dat het criterium niet circulair is omdat de belastbare grondslag moet worden berekend zonder rekening te houden met artikel 196, § 2, 1° en 2°, en dat het evenmin onevenredig is ten opzichte van de doelstelling die erin bestaat de belastinghervorming, en bijgevolg de budgettaire neutraliteit, te verzekeren.

- B -

*Wat het onderwerp van het beroep betreft*

B.1.1. De verzoekende vennootschappen vorderen de vernietiging van artikel 7 van de wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, waarbij artikel 196 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) wordt aangevuld met een paragraaf 2, die luidt als volgt :

« Ten name van de vennootschappen waarvoor het tarief van de belasting voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin het immaterieel of materieel vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, niet wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 215, tweede lid :

1° wordt de eerste afschrijvingsannuïteit ten aanzien van tijdens het boekjaar verkregen of tot stand gebrachte vaste activa slechts als beroepskosten aangemerkt in verhouding tot het gedeelte van het boekjaar waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht;

2° wordt, in afwijking van artikel 62, het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten op dezelfde wijze als de hoofdsom van de aanschaffings- of beleggingswaarde van de desbetreffende vaste activa afgeschreven. »

B.1.2. Die bepaling past in een algehele hervorming van de vennootschapsbelasting waarmee de wetgever « op een substantiële manier het tarief van die belasting [wil] verlagen », en dat « in een budgettair neutraal kader[, wat] betekent dat verschillende fiscale uitgaven zullen moeten worden verminderd en dat er bovendien komaf dient gemaakt met bepaalde anomalieën in het huidige fiscale stelsel » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 7).

Bij die bepaling wordt het fiscale stelsel van de afschrijvingen gewijzigd, enerzijds, door voortaan alleen toe te staan dat de eerste annuïteit *pro rata temporis* als beroepskosten wordt aangemerkt, terwijl zij tot de inwerkingtreding van de bestreden bepaling volledig kon worden afgetrokken en, anderzijds, door voor te schrijven dat de bijkomende kosten voortaan alleen op dezelfde wijze als de beleggingswaarde zelf kunnen worden afgeschreven.

B.1.3. De aangevochten bepaling is alleen van toepassing op de vennootschappen die voor het betrokken aanslagjaar niet het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting

kunnen genieten dat is vastgesteld bij artikel 215, tweede lid, van het W.I.B. 1992. Artikel 215, tweede lid, van het W.I.B. 1992 bepaalt :

« Wanneer het belastbare inkomen niet meer dan 322.500 EUR bedraagt, wordt de belasting evenwel als volgt vastgesteld :

- 1° op de schijf van 0 tot 25.000 EUR : 24,25 pct.;
- 2° op de schijf van 25.000 EUR tot 90.000 EUR : 31 pct.;
- 3° op de schijf van 90.000 EUR tot 322.500 EUR : 34,5 pct. »

B.1.4. Uit het onderzoek van het verzoekschrift blijkt dat de grieven van de verzoekende partijen uitsluitend slaan op het criterium dat werd gekozen om de vennootschappen die aan het nieuwe stelsel zijn onderworpen, te onderscheiden van die welke het voordeel genieten van het vroegere stelsel, dat de verzoekende partijen voordeliger vinden.

#### *Wat de ontvankelijkheid betreft*

B.2.1. De Ministerraad betwist de ontvankelijkheid van het beroep.

B.2.2. De verzoekende partijen beschouwen zichzelf zonder uitzondering als kleine of middelgrote onderneming (hierna : K.M.O.) en genieten, afhankelijk van het jaar, al dan niet het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting. Zij worden bijgevolg rechtstreeks en ongunstig geraakt door een bepaling die een fiscaal voordeel koppelt aan het genieten van het verlaagde tarief, aangezien zij niet elk jaar dat voordeel zullen genieten, terwijl dat wel het geval had kunnen zijn indien de wetgever voor een ander criterium had geopteerd.

B.2.3. Overigens, ook al zou een vernietiging van het betwiste criterium tot gevolg hebben dat voortaan alle vennootschappen, zonder onderscheid, onderworpen zouden zijn aan het nieuwe stelsel van aftrekbaarheid van de afschrijvingen, waardoor de situatie van de verzoekende partijen zou kunnen verslechteren, toch volgt daar niet uit dat zij er geen belang bij zouden hebben de vernietiging ervan te vorderen. Door die vernietiging zou voor hen immers opnieuw de kans bestaan op een gunstigere regeling van hun situatie door de wetgever.

B.2.4. Het beroep is ontvankelijk.

### *Ten gronde*

B.3.1. Naast de algemene doelstellingen van de hervorming zoals beschreven in B.1.2, was het de bekommernis van de wetgever, die tijdens de parlementaire voorbereiding van de wet herhaaldelijk werd geuit, het fiscale statuut van de K.M.O.'s « [op te waarderen] om de investeringen met eigen middelen te steunen » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 6), wat verklaart dat hij « een aantal bijkomende specifieke maatregelen [heeft] genomen die in de eerste plaats een versterking van de eigen middelen van de KMO's beogen » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/006, p. 7).

B.3.2. De uitsluiting van de vennootschappen die het overeenkomstig artikel 215, tweede lid, van het W.I.B. 1992 verlaagde belastingtarief genieten, van het nieuwe fiscale stelsel van afschrijvingen is een maatregel die volgens de parlementaire voorbereiding ertoe moet bijdragen die specifieke doelstelling met betrekking tot de K.M.O.'s te bereiken : vanuit het uitgangspunt dat « een eenduidige toepassing van de nieuwe afschrijvingsregels ten name van alle binnenlandse vennootschappen [...] op dat vlak dus niet opportuun en redelijk [zou] zijn, rekening houdend met de globale oogmerken van de hervorming », heeft de wetgever het nodig geacht « dat een onderscheid wordt gemaakt tussen de vennootschappen die de aard van KMO hebben en de andere [...] [omdat] de mogelijkheden tot autofinanciering in het algemeen veel beperkter [zijn] voor de eersten, zodanig dat, indien de nieuwe afschrijvingsregels op hen worden toegepast, zulks in tegenstrijd zou zijn met andere voorgestelde bepalingen die de versterking van de investeringsmogelijkheden van de KMO's beogen » (*Parl. St.*, Kamer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 41).

B.4. Ook al is het gerechtvaardigd dat de wetgever voor de K.M.O.'s in een afwijkend stelsel voorziet op grond van de doelstellingen die hij nastreeft, het Hof moet niettemin onderzoeken of het criterium dat hij daarvoor gekozen heeft niet discriminerend is. Om bestaanbaar te zijn met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet moet het criterium waarop de in het geding zijnde verschillende behandeling berust, objectief en pertinent zijn ten opzichte van het onderwerp van de betrokken maatregel en het doel dat ermee wordt nagestreefd.

B.5. Zoals de afdeling wetgeving van de Raad van State heeft doen opmerken in het advies dat zij heeft gegeven over de in het geding zijnde bepaling (*ibid.*, p. 110), is het

absolute bedrag van de belastbare winst in de loop van een welbepaald boekjaar niet pertinent om na te gaan of het gaat om een vennootschap met de kenmerken van een K.M.O., omdat er belangrijke vennootschappen zijn die in de loop van een welbepaald boekjaar een belastbare winst verwezenlijken die niet meer bedraagt dan het grensbedrag dat is vastgelegd bij artikel 215 van het W.I.B. 1992. Er zijn overigens K.M.O.'s die soms een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan dat grensbedrag zonder dat zij daarom niet meer beantwoorden aan de kenmerken van een K.M.O. Ten slotte kunnen sommige K.M.O.'s, hoewel zij een belastbare winst hebben verwezenlijkt die minder bedraagt dan dat grensbedrag, het verlaagde tarief niet genieten omdat zij niet voldoen aan de andere voorwaarden van artikel 215 van het W.I.B. 1992.

B.6. De toepassing van het criterium waarvoor geopteerd werd in de bestreden bepaling, zal dan ook tot gevolg hebben dat bepaalde K.M.O.'s niet de uitzondering van die bepaling kunnen genieten terwijl zij zich, met betrekking tot de specifieke doelstellingen die de wetgever voor hen nastreeft, in een situatie bevinden die soortgelijk is aan die van de K.M.O.'s die de uitzondering genieten.

B.7. Daaruit volgt dat het gekozen criterium niet pertinent is en dat artikel 7 van de wet van 24 december 2002 niet bestaanbaar is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.8. Om echter te vermijden dat door de gehele of gedeeltelijke vernietiging van artikel 7 van de wet van 24 december 2002 een fiscale onzekerheid en rechtsonzekerheid ontstaat die nog groter is dan die welke gecreëerd wordt door die bepaling zelf, dienen de gevolgen ervan met toepassing van artikel 8, tweede lid, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 te worden gehandhaafd voor het lopende aanslagjaar.



Om die redenen,

het Hof

- vernietigt in artikel 196, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, ingevoegd bij artikel 7 van de wet van 24 december 2002, de woorden « ten name van de vennootschappen waarvoor het tarief van de belasting voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin het immaterieel of materieel vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, niet wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 215, tweede lid »;

- handhaaft de gevolgen van de vernietigde bepaling voor het aanslagjaar 2004.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 31 maart 2004.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior