

OFFICIELE BERICHTEN — AVIS OFFICIELS

COUR D'ARBITRAGE

[2004/200981]

Extrait de l'arrêt n° 59/2004 du 31 mars 2004

Numéro du rôle : 2738

En cause : le recours en annulation de l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale », introduit par la s.p.r.l. « Raison Pierre - S.P.R.L. Fiduciaire » et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents M. Melchior et A. Arts, et des juges P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, L. Lavrysen et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 25 juin 2003 et parvenue au greffe le 27 juin 2003, un recours en annulation de l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002 « modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale » (publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 2002, deuxième édition) a été introduit par la s.p.r.l. « Raison Pierre - S.P.R.L. Fiduciaire », dont le siège est établi à 4101 Jemeppe-sur-Meuse, quai des Carmes 65, la s.c.r.i.s. Lasco, dont le siège est établi à 1380 Lasne, route de l'Etat 5, la s.p.r.l. Expertell, dont le siège est établi à 1435 Héவில், rue de Bayau 4, la s.p.r.l. Fiduciaire Fisconseils, dont le siège est établi à 6280 Gerpinnes, rue de Bertransart 61, la s.p.r.l. Bureau J.H., dont le siège est établi à 1460 Ittre, rue Paisible 6, la s.p.r.l. Algrain-Lekeu Fiduciaire, dont le siège est établi à 7340 Colfontaine, rue du Pachy 52, la s.p.r.l. Fiduciaire Optimum, dont le siège est établi à 4480 Engis, rue de la Croix 7, la s.p.r.l. Fiduciaire Hugues Tenret, dont le siège est établi à 6010 Couillet, route de Philippeville 157, la s.p.r.l. Cabinet d'expertise comptable Silvio Petta & Cie, dont le siège est établi à 4650 Herve, rue des Martyrs 59, la s.p.r.l. Assistance Développement Industrie et Commerce, dont le siège est établi à 1400 Nivelles, faubourg de Bruxelles 71, la s.p.r.l. Fiduciaire Cuvelier, dont le siège est établi à 7350 Thulin, rue Jean Jaurès 10B, la s.p.r.l. Beurlet Bois, dont le siège est établi à 6900 Roy, rue de Grusone 20, la s.p.r.l. Williams, dont le siège est établi à 1180 Bruxelles, chaussée de Drogenbos 169, et la s.p.r.l. Fiduciaire 2001, dont le siège est établi à 4950 Waimes, rue Géréon 1.

(...)

II. *En droit*

(...)

Quant à l'objet du recours

B.1.1. Les sociétés requérantes poursuivent l'annulation de l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, qui complète l'article 196 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992) par un paragraphe 2 ainsi rédigé :

« Dans le chef des sociétés qui ne bénéficient pas du taux de l'impôt fixé conformément à l'article 215, alinéa 2, pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée :

1° la première annuité d'amortissement portant sur des immobilisations acquises ou constituées pendant l'exercice comptable n'est prise en considération à titre de frais professionnels qu'en proportion de la partie de l'exercice comptable au cours de laquelle les immobilisations sont acquises ou constituées;

2° par dérogation à l'article 62, le montant global des frais accessoires au prix d'achat est amorti de la même manière que le montant en principal de la valeur d'investissement ou de revient des immobilisations concernées. »

B.1.2. Cette disposition s'inscrit dans une réforme globale de l'impôt des sociétés par laquelle le législateur entend « réduire de façon substantielle le taux de cet impôt », et ceci, « dans un cadre budgétairement neutre, ce qui signifie que diverses dépenses fiscales devront être réduites et qu'il sera par ailleurs mis fin à certaines anomalies du régime fiscal actuel » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 7).

Elle modifie le régime fiscal des amortissements, d'une part, en ne permettant plus la prise en compte de la première annuité, à titre de frais professionnels, que *prorata temporis*, alors qu'elle pouvait être déduite complètement jusqu'à l'entrée en vigueur de la disposition attaquée, et d'autre part, en prescrivant que les frais accessoires ne pourront dorénavant être amortis que de la même manière que la valeur d'investissement elle-même.

B.1.3. La disposition attaquée ne s'applique qu'aux sociétés qui ne peuvent pas bénéficier du taux réduit de l'impôt des sociétés fixé conformément à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992 pour l'exercice concerné. L'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992 dispose :

« Lorsque le revenu imposable n'excède pas 322.500 EUR, l'impôt est toutefois fixé comme suit :

1° sur la tranche de 0 à 25.000 EUR : 24,25 p.c.;

2° sur la tranche de 25.000 EUR à 90.000 EUR : 31 p.c.

3° sur la tranche de 90.000 EUR à 322.500 EUR : 34,5 p.c. ».

B.1.4. Il ressort de l'examen de la requête que les griefs des requérantes portent uniquement sur le critère retenu pour distinguer les sociétés qui sont soumises au nouveau régime de celles qui bénéficient du régime ancien, qu'elles jugent plus favorable.

Quant à la recevabilité

B.2.1. Le Conseil des Ministres conteste la recevabilité du recours.

B.2.2. Les parties requérantes se considèrent toutes comme des petites ou moyennes entreprises (ci-après : P.M.E.), et bénéficient ou non, selon les années, du taux réduit de l'impôt des sociétés. Elles sont dès lors directement et défavorablement atteintes par une disposition qui lie un avantage fiscal au fait de bénéficier du taux réduit, puisqu'elles ne profiteront pas de cet avantage chaque année, alors que tel aurait pu être le cas si un autre critère avait été retenu par le législateur.

B.2.3. Par ailleurs, s'il est vrai qu'une annulation du critère incriminé aurait pour effet que toutes les sociétés, sans distinction, seraient désormais soumises au nouveau régime de déductibilité des amortissements, ce qui aurait pour effet d'aggraver la situation des requérantes, il n'en résulte pas qu'elles seraient dépourvues d'intérêt à en demander l'annulation. En effet, par cette annulation, elles recouvreraient une chance de voir leur situation réglée plus favorablement par le législateur.

B.2.4. Le recours est recevable.

Quant au fond

B.3.1. Parallèlement aux objectifs généraux de la réforme, tels qu'ils sont décrits en B.1.2, le législateur avait le souci, exprimé à plusieurs reprises au cours des travaux préparatoires de la loi, de « revaloriser » le statut fiscal des P.M.E « pour stimuler l'investissement sur fonds propres » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 6), ce qui explique qu'il a adopté « un certain nombre de mesures spécifiques complémentaires visant, en premier lieu, à accroître les moyens propres de ces entreprises » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/006, p. 7).

B.3.2. L'exclusion des sociétés qui bénéficient du taux de l'impôt réduit conformément à l'article 215, alinéa 2, du C.I.R. 1992, du nouveau régime fiscal des amortissements est une mesure qui, d'après les travaux préparatoires, doit contribuer à atteindre cet objectif spécifique concernant les PME : le législateur, considérant qu'« une application univoque des nouvelles règles d'amortissement dans le chef de toutes les sociétés résidentes ne serait donc pas, sur ce plan, opportune et raisonnable au regard des objectifs globaux poursuivis par la réforme », a jugé qu'il convenait « d'établir une distinction entre les sociétés qui ont le caractère de PME et les autres, [...] [car] les possibilités d'autofinancement sont en général plus limitées dans le chef des premières, de sorte que l'application des nouvelles règles d'amortissement dans leur chef serait en contradiction avec d'autres dispositions proposées en vue de renforcer les moyens d'investissement des P.M.E. » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1918/001, p. 41).

B.4. S'il est justifié que le législateur prévoit un régime dérogatoire pour les P.M.E., en fonction des objectifs qu'il poursuit, la Cour doit néanmoins examiner si le critère qu'il a retenu à cette fin n'est pas discriminatoire. Pour être compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, le critère sur lequel repose la différence de traitement en cause doit être objectif et pertinent par rapport à l'objet de la mesure considérée et au but qu'elle poursuit.

B.5. Comme l'a fait observer la section de législation du Conseil d'Etat dans l'avis qu'elle a rendu au sujet de la disposition en cause (*ibid.*, p. 110), le montant absolu du bénéfice imposable au cours d'un exercice social déterminé n'est pas pertinent pour apprécier s'il s'agit d'une société ayant le caractère de P.M.E., puisqu'il y a d'importantes sociétés auxquelles il arrive de réaliser, au cours d'un exercice déterminé, un bénéfice imposable ne dépassant pas le seuil fixé par l'article 215 du C.I.R. 1992. Par ailleurs, il y a des P.M.E. à qui il arrive de réaliser un bénéfice imposable supérieur à ce seuil, sans qu'elles en perdent, pour autant, le caractère de P.M.E. Enfin, certaines P.M.E., bien qu'ayant réalisé un bénéfice imposable inférieur à ce seuil, ne peuvent bénéficier du taux réduit car elles ne remplissent pas les autres conditions de l'article 215 du C.I.R. 1992.

B.6. La mise en œuvre du critère retenu par la disposition attaquée aura donc pour conséquence que certaines P.M.E. ne pourront pas bénéficier de l'exception prévue par celle-ci, alors qu'elles se trouvent, par rapport aux objectifs spécifiques poursuivis par le législateur à leur égard, dans une situation semblable à celle des P.M.E. qui en bénéficieront.

B.7. Il s'ensuit que le critère retenu n'est pas pertinent et que l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002 n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.8. Toutefois, afin d'éviter l'apparition, par l'annulation totale ou partielle de l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002, d'une insécurité juridique et fiscale plus grande encore que celle qui est créée par cette disposition elle-même, il convient d'en maintenir les effets, en application de l'article 8, alinéa 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989, pour l'exercice d'imposition en cours.

Par ces motifs,

la Cour

- annule, dans l'article 196, § 2, du Code des impôts sur les revenus 1992, inséré par l'article 7 de la loi du 24 décembre 2002, les mots « dans le chef des sociétés qui ne bénéficient pas du taux de l'impôt fixé conformément à l'article 215, alinéa 2, pour l'exercice d'imposition afférent à la période imposable au cours de laquelle l'immobilisation incorporelle ou corporelle a été acquise ou constituée »;

- maintient les effets de la disposition annulée pour l'exercice d'imposition 2004.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 31 mars 2004.

Le greffier,

P.-Y. Dutilleux.

Le président,

M. Melchior.

ARBITRAGEHOF

[2004/200981]

Uittreksel uit arrest nr. 59/2004 van 31 maart 2004

Rolnummer 2738

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 Hévíllers, 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.

(...)

II. In rechte

(...)

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 *prorata temporis* als beroepskosten wordt aangemerkt, terwijl zij tot de inwerkingtreding van de bestrede 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 K.M.O.'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 K.M.O. 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 K.M.O.'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,

P.-Y. Dutileux.

De voorzitter,

M. Melchior.

SCHIEDSHOF

[2004/200981]

Auszug aus dem Urteil Nr. 59/2004 vom 31. März 2004

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 7 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 «zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen», erhoben von der «Raison Pierre - s.p.r.l. Fiduciaire» GmbH und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und A. Arts, und den Richtern P. Martens, R. Henneuse, M. Bossuyt, L. Lavrysen und E. Derycke, unter Assistenz des Kanzlers P.-Y. Dutilleux, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

I. Gegenstand der Klage und Verfahren

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 25. Juni 2003 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 27. Juni 2003 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 7 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 «zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen» (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 31. Dezember 2002, zweite Ausgabe): die «Raison Pierre - s.p.r.l. Fiduciaire» GmbH, mit Sitz in 4101 Jemeppe-sur-Meuse, quai des Carmes 65, die Lasco GenmugH, mit Sitz in 1380 Lasne, route de l'Etat 5, die Expertell GmbH, mit Sitz in 1435 Héவில், rue de Bayau 4, die Fiduciaire Fisconseils GmbH, mit Sitz in 6280 Gerpinnes, rue de Bertrantart 61, die Bureau J.H. GmbH, mit Sitz in 1460 Ittre, rue Paisible 6, die Algrain-Lekeu Fiduciaire GmbH, mit Sitz in 7340 Colfontaine, rue du Pachy 52, die Fiduciaire Optimum GmbH, mit Sitz in 4480 Engis, rue de la Croix 7, die

Fiduciaire Hugues Tenret GmbH, mit Sitz in 6010 Couillet, route de Philippeville 157, die Cabinet d'expertise comptable Silvio Petta & Cie GmbH, mit Sitz in 4650 Herve, rue des Martyrs 59, die Assistance Développement Industrie et Commerce GmbH, mit Sitz in 1400 Nivelles, faubourg de Bruxelles 71, die Fiduciaire Cuvelier GmbH, mit Sitz in 7350 Thulin, rue Jean Jaurès 10B, die Beurlet Bois GmbH, mit Sitz in 6900 Roy, rue de Grusone 20, die Williams GmbH, mit Sitz in 1180 Brüssel, chaussée de Drogenbos 169, und die Fiduciaire 2001 GmbH, mit Sitz in 4950 Weismes, rue Géréon 1.

(...)

II. In rechtlicher Beziehung

(...)

In bezug auf den Gegenstand der Klage

B.1.1. Die klagenden Gesellschaften beantragen die Nichtigkeitsklärung von Artikel 7 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 zur Abänderung der Gesellschaftsregelung bezüglich der Einkommensteuern und zur Einführung eines Systems der Vorentscheidungen in Steuersachen, der Artikel 196 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) um einen Paragraphen 2 mit folgendem Wortlaut ergänzt:

«Für Gesellschaften, die nicht in den Genuß des gemäß Artikel 215 Absatz 2 festgelegten Steuersatzes für das Veranlagungsjahr gelangen, das sich auf den Steuerzeitraum bezieht, in dem die immateriellen Anlagewerte oder Sachanlagen erworben oder gebildet wurden,

1. wird der erste Jahresabschreibungsbetrag auf die während des Geschäftsjahres erworbenen oder gebildeten Anlagewerte nur als berufliche Aufwendungen für den Anteil des Geschäftsjahres berücksichtigt, in dem die Anlagewerte erworben oder gebildet wurden;

2. wird in Abweichung von Artikel 62 der Gesamtbetrag der Nebenkosten zum Kaufpreis auf die gleiche Weise abgeschrieben wie die Hauptsumme des Investitionswertes oder des Gestehungspreises der betreffenden immateriellen Anlagewerte.»

B.1.2. Diese Bestimmung ist Bestandteil einer globalen Reform der Körperschaftsteuer, mit der der Gesetzgeber «in wesentlichem Maße den Satz dieser Steuer verringern» wollte, und dies «in einem haushaltsmäßig neutralen Rahmen, was bedeutet, daß verschiedene Steuerausgaben verringert werden müssen und daß im übrigen gewisse Anomalien der bestehenden Steuerregelung aufgehoben werden müssen» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 7).

Sie ändert die Steuerregelung der Abschreibungen, indem sie es einerseits nur noch ermöglicht, den ersten Jahresabschreibungsbetrag *pro rata temporis* als berufliche Aufwendungen zu berücksichtigen, während er bis zum Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmung vollständig abgezogen werden konnte, und andererseits, indem sie vorschreibt, daß die Nebenkosten nur auf die gleiche Weise abgeschrieben werden können wie der eigentliche Investitionswert.

B.1.3. Die angefochtene Bestimmung findet nur Anwendung auf die Gesellschaften, die nicht in den Genuß des ermäßigten Satzes der Körperschaftsteuer gelangen können, der gemäß Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 für das betreffende Veranlagungsjahr festgelegt wurde. Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 besagt:

«Wenn das besteuerebare Einkommen nicht mehr als 322.500 EUR beträgt, wird die Steuer jedoch wie folgt festgesetzt:

1. auf den Teilbetrag von 0 bis 25.000 EUR: 24,25 Prozent;
2. auf den Teilbetrag von 25.000 EUR bis 90.000 EUR: 31 Prozent;
3. auf den Teilbetrag von 90.000 EUR bis 322.500 EUR: 34,5 Prozent.»

B.1.4. Aus der Prüfung der Klageschrift geht hervor, daß die Beschwerdegründe der klagenden Parteien sich nur auf das Kriterium zur Unterscheidung der Gesellschaften, die der neuen Regelung unterliegen, von denjenigen, die in den Genuß der vorherigen, ihres Erachtens günstigeren Regelung gelangen, beziehen.

In bezug auf die Zulässigkeit

B.2.1. Der Ministerrat stellt die Zulässigkeit der Klage in Abrede.

B.2.2. Die klagenden Parteien betrachten sich allesamt als kleine oder mittlere Unternehmen (nachstehend KMU) und gelangen je nach den Jahren gegebenenfalls in den Genuß des ermäßigten Satzes der Körperschaftsteuer. Sie seien daher direkt und nachteilig von einer Bestimmung betroffen, die einen Steuervorteil mit dem Umstand verbinde, daß man in den Genuß des ermäßigten Satzes gelange, da sie nicht jedes Jahr in den Genuß dieses Vorteils gelangen würden, während dies der Fall hätte sein können, wenn der Gesetzgeber ein anderes Kriterium gewählt hätte.

B.2.3. Es trifft zwar zu, daß eine Nichtigkeitsklärung des beanstandeten Kriteriums dazu führen würde, daß alle Gesellschaften ohne Unterschied fortan der neuen Regelung der Abzugsfähigkeit der Abschreibungen unterliegen würden, was zur Folge hätten, daß die Situation der klagenden Parteien sich verschlimmern würde, doch ergibt sich im übrigen daraus nicht, daß sie kein Interesse an der Beantragung seiner Nichtigkeitsklärung hätten. Durch diese Nichtigkeitsklärung würden sie nämlich wieder eine Aussicht darauf erhalten, daß der Gesetzgeber ihre Situation vorteilhafter regeln würde.

B.2.4. Die Klage ist zulässig.

Zur Hauptsache

B.3.1. Neben der allgemeinen Zielsetzung der Reform, die in B.1.2. beschrieben ist, war der Gesetzgeber bemüht, wie es mehrfach während der Vorarbeiten zum Gesetz erwähnt wurde, das Steuerstatut der KMU «aufzuwerten, um Investitionen mit Eigenmitteln zu stimulieren» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 6); dies erklärt, warum er «eine Reihe von zusätzlichen spezifischen Maßnahmen, die zunächst dazu dienen, die Eigenmittel dieser Unternehmen zu erhöhen» ergriffen hat (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/006, S. 7).

B.3.2. Der Ausschluß der Gesellschaften, die in den Genuß des ermäßigten Steuersatzes gemäß Artikel 215 Absatz 2 des EStGB 1992 gelangen, aus der neuen Steuerregelung der Abschreibungen, ist eine Maßnahme, die gemäß den Vorarbeiten dazu beitragen soll, diese spezifische Zielsetzung für die KMU zu erreichen; der Gesetzgeber war der Auffassung, daß «eine eindeutige Anwendung der neuen Abschreibungsregeln bei allen gebietsansässigen Gesellschaften in dieser Hinsicht also nicht sachdienlich und vernünftig wäre angesichts der globalen Zielsetzung der Reform», und hat es als notwendig erachtet, «einen Unterschied zwischen den Gesellschaften, die die Merkmale eines KMU aufweisen, und den anderen einzuführen, da bei den Erstgenannten die Möglichkeiten der Eigenfinanzierung im allgemeinen geringer sind, so daß die Anwendung der neuen Abschreibungsregeln bei ihnen im Widerspruch zu anderen Bestimmungen stünden, die vorgeschlagen werden, um die Investitionsmöglichkeiten der KMU zu stärken» (*Parl. Dok.*, Kammer, 2001-2002, DOC 50-1918/001, S. 41).

B.4. Es ist zwar gerechtfertigt, daß der Gesetzgeber eine abweichende Regelung für die KMU entsprechend seiner Zielsetzung vorsieht, doch der Hof muß prüfen, ob das von ihm hierzu gewählte Kriterium nicht diskriminierend ist. Um mit den Artikeln 10, 11 und 172 der Verfassung vereinbar zu sein, muß das Kriterium, auf dem der angefochtene Behandlungsunterschied beruht, objektiv und sachdienlich im Verhältnis zum Gegenstand der betreffenden Maßnahme und zu ihrer Zielsetzung sein.

B.5. Wie die Gesetzgebungsabteilung des Staatsrates in ihrem Gutachten zu der angefochtenen Bestimmung bemerkt hat (ebenda, S. 110), ist der absolute Betrag des im Laufe eines bestimmten Geschäftsjahres zu versteuernden Gewinns nicht sachdienlich bei der Beurteilung dessen, ob es sich um eine Gesellschaft handelt, die die Merkmale eines KMU aufweist, da es große Gesellschaften gibt, bei denen es vorkommt, daß sie im Laufe eines bestimmten Geschäftsjahres einen zu versteuernden Gewinn erzielen, der nicht höher ist als die in Artikel 215 des EStGB 1992 festgesetzte Obergrenze. Im übrigen gibt es KMU, bei denen es vorkommt, daß sie einen über dieser Obergrenze liegenden zu versteuernden Gewinn erzielen, ohne daß sie aus diesem Grund die Eigenschaft als KMU verlieren. Schließlich kann es vorkommen, daß gewisse KMU, obwohl sie einen unter dieser Obergrenze liegenden zu versteuernden Gewinn erzielt haben, nicht in den Genuß des ermäßigten Satzes gelangen, weil sie nicht die anderen Bedingungen von Artikel 215 des EStGB 1992 erfüllen.

B.6. Die Anwendung des in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen Kriteriums wird also zur Folge haben, daß gewisse KMU nicht in den Genuß der darin vorgesehenen Ausnahme gelangen können, obwohl sie sich hinsichtlich der vom Gesetzgeber für sie angestrebten spezifischen Zielsetzung in einer ähnlichen Situation befinden wie die KMU, die in deren Genuß gelangen.

B.7. Folglich ist das gewählte Kriterium nicht sachdienlich und ist Artikel 7 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 nicht mit den Artikeln 10 und 11 der Verfassung vereinbar.

B.8. Damit jedoch vermieden wird, daß durch die völlige oder teilweise Nichtigkeitsklärung von Artikel 7 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 eine noch größere Rechtsunsicherheit und steuerliche Unsicherheit entsteht als diejenige, die durch diese Bestimmung selbst geschaffen wird, sind deren Auswirkungen in Anwendung von Artikel 8 Absatz 2 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 für das laufende Veranlagungsjahr aufrechtzuerhalten.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt in Artikel 196 § 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992, eingefügt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002, die Wortfolge «für Gesellschaften, die nicht in den Genuß des gemäß Artikel 215 Absatz 2 festgelegten Steuersatzes für das Veranlagungsjahr gelangen, das sich auf den Steuerzeitraum bezieht, in dem die immateriellen Anlagewerte oder Sachanlagen erworben oder gebildet wurden» für nichtig;

- erhält die Folgen der für nichtig erklärten Bestimmung für das Veranlagungsjahr 2004 aufrecht.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 31. März 2004.

Der Kanzler,
P.-Y. Dutilleux.

Der Vorsitzende,
M. Melchior.

ARBITRAGEHOF

[2004/201178]

Bericht voorgeschreven bij artikel 74 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof

a. Bij arrest van 2 maart 2004 in zake het openbaar ministerie en S. Vanoppen tegen R. Corswarem en M. Butenaers, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 5 maart 2004, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. « Schendt artikel 33 van de programmawet van 5 augustus 2003, waar het artikel 5, 2, van de wet van 16 juli 2002 tot wijziging van verschillende bepalingen teneinde inzonderheid de verjaringstermijnen voor de niet-correctionaliseerbare misdaden te verlengen, aanvult met de bewoordingen ' en is van toepassing op de misdrijven begaan na deze datum ' de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in de mate dat het voor feiten daterende voor 2 september 2003 leidt tot een langere verjaringstermijn van de strafvordering tegenover feiten begaan vanaf 2 september 2003, terwijl de maatschappelijke orde door verloop van tijd precies minder gediend is met een vervolging van of veroordeling voor oude feiten, en des te meer met vervolging en bestraffing van recente feiten ? »

2. « Schendt artikel 146, derde lid, van het decreet van 18 mei 1999 houdende de organisatie van de ruimtelijke ordening (D.R.O.), zoals laatstelijk gewijzigd door artikel 7 van het decreet van 4 juni 2003 houdende wijziging van het decreet van 18 mei 1999 houdende de organisatie van de ruimtelijke ordening, wat het handhavingsbeleid betreft (*Belgisch Staatsblad*, 22 augustus 2003), de artikelen 10 en 11 van de Grondwet door de miskennen van het legaliteitsbeginsel dat in strafzaken een precieze afbakening van de strafbare gedragingen vergt, terwijl artikel 146, derde lid, D.R.O. als (een) subjectief criterium ter beoordeling van de strafbaarheid van het instandhouden van stedenbouwinbreuken de ' onaanvaardbare stedenbouwkundige hinder (...) voor omwonenden ' vooropstelt ? »

3. « Schendt artikel 149, § 1, van het decreet van 18 mei 1999 houdende de organisatie van de ruimtelijke ordening (D.R.O.), zoals laatstelijk gewijzigd door artikel 8 van het decreet van 4 juni 2003 houdende de organisatie van de ruimtelijke ordening, wat het handhavingsbeleid betreft (*Belgisch Staatsblad*, 22 augustus 2003), de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat het aan de strafrechter de opportuniteitsafweging overlaat om voor een bewezen fout die in oorzakelijk verband staat met schade (aan het stedenbouwkundig weefsel) al dan niet het herstel (*in natura*) te bevelen ? »

b. Bij arrest van 17 maart 2004 in zake het openbaar ministerie tegen J. Mulkers en A. Vanaken, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 22 maart 2004, heeft het Hof van Beroep te Antwerpen de volgende prejudiciële vragen gesteld :

1. « Schenden artikel 33 en 34 van de programmawet van 5 augustus 2003, waar het artikel 5, 2, van de wet van 16 juli 2002 tot wijziging van verschillende bepalingen teneinde inzonderheid de verjaringstermijnen voor de niet-correctionaliseerbare misdaden te verlengen, aanvult met de bewoordingen ' en is van toepassing op de misdrijven begaan na deze datum ' de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in de mate dat het op een zelfde ogenblik voor gelijkaardige misdrijven een andere verjaringsregeling oplegt naargelang betrokken misdrijven gepleegd zijn vóór dan wel na 2 september 2003 ? »