

## WETTEN, DECRETEN, ORDONNANTIES EN VERORDENINGEN LOIS, DECRETS, ORDONNANCES ET REGLEMENTS

### ARBITRAGEHOF

N. 94 — 3338

[C — 21466]

**Arrest nr. 89/94 van 14 december 1994**

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

*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. Cereixe, 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 8, 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, Onderlinge-bijstandstraat 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 Schmidlaan 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 Ministerraad;

— hebben de rechters-verslaggevers H. Boel en E. Cereixe 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, 6bis 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 inadequaaf 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 redenen 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 familie-vennootschappen 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 belastingvermindering 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 ontplooiën, 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 Ministerraad wordt aangenomen dat het verlaagde tarief aan kleine en middelgrote ondernemingen voorbehouden is, dan antwoordt 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 voorgelaten 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,  
L. Potoms.

De voorzitter,  
L. De Grève.

#### COUR D'ARBITRAGE

F. 94 — 3338

[C — 21468]

Arrêt n° 89/94 du 14 décembre 1994

Numéros du rôle : 634-636-653-657-658-659

*En cause* : les recours en annulation des articles 6 et 23, § 1er, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, introduits par l'a.s.b.l. Nationaal Christelijk Middenstandsverbond et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges H. Boel, L. François, Y. de Wasseige, G. De Baets et E. Cerexhe, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président L. De Grève,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

### I. *Objet des recours*

Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 7, 12, 20, 21, 24 et 25 janvier 1994 et parvenues au greffe les 11, 13, 21, 24, 25 et 26 janvier 1994, un recours en annulation de l'article 6 de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, publiée au *Moniteur belge* des 24 et 26 juillet 1993, a été introduit par :

a) l'a.s.b.l. *Organisatie van Zelfstandige Ondernemers - N.C.M.V.* (Nationaal Christelijk Middenstandsverbond), ayant son siège à 1040 Bruxelles, rue de Spa 8, l'a.s.b.l. *Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen (F.V.I.B.)*, ayant son siège à 1040 Bruxelles, rue de Spa 8, la Fédération royale des géomètres-experts indépendants (F.R.G.E.I.), ayant son siège à 1040 Bruxelles, rue du Champ du Roi 113, l'a.s.b.l. *Nationaal Architectenverbond (N.A.V.)*, ayant son siège à 1040 Bruxelles, rue de Spa 8, l'a.s.b.l. *Verbond der Vlaamse Tandartsen*, ayant son siège à 1080 Bruxelles, avenue du Roi Albert 115, l'a.s.b.l. *Fédération belge des chambres syndicales de médecins*, ayant son siège à 1050 Bruxelles, chaussée de Boondaal 6, l'a.s.b.l. *Limburgse Vereniging van Accountants en Belastingconsulenten (L.V.A.B.)*, ayant son siège à Hasselt, Provinciaal Hoger Handelsinstituut, Kempische Steenweg, et la « *Beroepsvereniging voor Accountants en Belastingconsulenten* » (B.A.B.), ayant son siège à Courtrai, Conservatoriumplein 13;

b) l'a.s.b.l. *Fédération nationale des unions de classes moyennes*, ayant son siège à 1040 Bruxelles, avenue des Gaulois 32, l'a.s.b.l. *Ordre des experts comptables et comptables brevetés de Belgique*, ayant son siège à 1180 Bruxelles, rue de la Mutualité 13, l'union professionnelle reconnue *Chambre belge des comptables et experts-comptables*, ayant son siège à Liège, rue de Rotterdam 14, et la s.p.r.l. *Bureau d'expertise comptable Krockaert, Redaelli, Noel*, ayant son siège à 1040 Bruxelles, boulevard Louis Schmidt 100;

c) la s.p.r.l. *Vandebergh, Verbist, Smeets - Advocaten*, ayant son siège à Heusden-Zolder, Guido Gezellelaan 24;

d) l'a.s.b.l. *Union nationale des professions libérales et intellectuelles de Belgique*, en abrégé U.N.P.L.I.B., dont le siège est établi à 1040 Bruxelles, avenue des Gaulois 32, la s.a. *Jean Desambre*, dont le siège est établi à Nassogne, Haute voie de Marche 30, la société civile *Van Lint et Van Damme, avocats*, dont le siège est établi avenue de Tervueren 51/3 à 1040 Bruxelles;

e) la s.p.r.l. *Moeykens & De Loose*, dont le siège est établi à Sint-Kruis (Bruges), Puienbroeklaan 33;

f) la s.p.r.l. *Accountants- en Consultingmaatschap Pairoux*, ayant son siège à Holsbeek, Tornooistraat 3, la « *Erkende Beroepsvereniging voor Belastingconsulenten en Accountants* » (B.B.A.V.), ayant son siège à Gand, Sint-Denijslaan 33.

La partie requérante mentionnée *sub e* demande aussi l'annulation de l'article 23, § 1er, de la même loi.

Ces affaires sont inscrites sous les numéros 634 (a), 636 (b), 653 (c), 657 (d), 658 (e) et 659 (f) du rôle de la Cour.

### II. *La procédure*

Par ordonnances des 11, 13, 21, 24, 25 et 26 janvier 1994, le président en exercice a désigné les juges des sièges respectifs conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 9 février 1994, la Cour a joint les affaires.

Les recours et l'ordonnance de jonction ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 3 mars 1994.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 12 mars 1994.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 14 avril 1994.

Ce mémoire a été notifié conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste le 5 mai 1994.

Des mémoires en réponse ont été introduits par les parties requérantes dans les cinq premières affaires, par lettres recommandées à la poste le 3 juin 1994.

Par ordonnance du 28 juin 1994, la Cour a prorogé jusqu'au 7 janvier 1995 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 9 septembre 1994, le président en exercice a constaté que le juge K. Blanckaert est légitimement empêché et qu'il est remplacé par le juge H. Boel en tant que membre du siège et rapporteur.

Par ordonnance du 14 septembre 1994, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 13 octobre 1994.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats par lettres recommandées à la poste le 15 septembre 1994.

A l'audience publique du 13 octobre 1994 :

— ont comparu :

. Me A. Haelterman, avocat du barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 634, 636 et 659 du rôle;

. Me F. Vanistendael, avocat du barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 653 du rôle;

. Me J. Paramore *loco* Me J. Malherbe, avocats du barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans l'affaire portant le numéro 657 du rôle;

. Me A. Luca, avocat du barreau de Bruges, pour la partie requérante dans l'affaire portant le numéro 658 du rôle;

. Me I. Claeys Bouúaert, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;

— les juges-rapporteurs H. Boel et E. Cereux ont fait rapport;

— les avocats précités ont été entendus;

— l'affaire a été mise en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour:

### III. *Objet des dispositions attaquées*

L'article 6 litigieux de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières énonce :

« L'article 215, alinéa 3, du même Code, modifié par l'article 22 de la loi du 28 juillet 1992 et par l'article 10, 1<sup>o</sup>, de la loi du 28 décembre 1992, est complété comme suit :

' 6<sup>o</sup> aux sociétés dont les revenus, avant déduction des frais professionnels, ne sont pas produits, à concurrence de 50 p.c. au moins, par des activités industrielles, commerciales ou agricoles dégageant des bénéfices visés à l'article 24 ' ».

Dans son intégralité, l'article 215 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après quelquefois également dénommé C.I.R. 1992) s'énonce comme suit à partir de l'exercice d'imposition 1994 :

« Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 39 p.c.

Lorsque le revenu imposable n'exécède pas 13.000.000 de francs, l'impôt est toutefois fixé comme suit :

1° sur la tranche de 0 à 1 million de francs : 28 p.c.;

2° sur la tranche de 1 million de francs à 3.600.000 francs : 36 p.c.;

3° sur la tranche de 3.600.000 francs à 13.000.000 de francs : 41 p.c.

L'alinéa 2 n'est pas applicable :

1° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui détiennent des participations dont la valeur d'investissement excède 50 p.c., soit de la valeur réévaluée du capital libéré, soit du capital libéré, augmenté des réserves taxées et des plus-values comptabilisées. La valeur des participations et le montant du capital libéré, des réserves et des plus-values sont à envisager à la date de clôture des comptes annuels de la société détentrice des participations. Pour déterminer si la limite de 50 p.c. est dépassée, il n'est pas tenu compte des participations actives et permanentes qui représentent au moins 75 p.c. du capital libéré de la société qui a émis les actions ou parts;

2° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés;

3° aux sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 p.c. du capital libéré au début de la période imposable;

4° aux sociétés, autres que les sociétés coopératives agréées par le Conseil national de la coopération, qui n'allouent pas à au moins un administrateur ou un associé actif, une rémunération d'au moins 1 000 000 de francs à charge du résultat de la période imposable;

5° aux sociétés qui font partie d'un groupe auquel appartient un centre de coordination visé à l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982 relatif à la création de centres de coordination;

6° aux sociétés dont les revenus, avant déduction des frais professionnels, ne sont pas produits, à concurrence de 50 p.c. au moins, par des activités industrielles, commerciales ou agricoles dégageant des bénéfices visés à l'article 24.

En ce qui concerne les sociétés dont le revenu imposable est inférieur à 1 000 000 de francs, l'alinéa 3, 4°, n'est pas applicable lorsque ce revenu, majoré de la rémunération la plus élevée allouée à charge du résultat de la période imposable à un administrateur ou un associé actif, atteint au moins 1 000 000 de francs et pour autant que cette rémunération soit supérieure ou égale audit revenu imposable. »

L'alinéa 3, 4°, et l'alinéa 4, tels qu'insérés par l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, faisaient déjà l'objet d'un recours en annulation qui a été tranché par l'arrêt n° 44/94 du 1er juin 1994. Par cet arrêt, la Cour a annulé le prédit article 10 « en tant que l'alinéa 4 qu'il ajoute à l'article 215 du C.I.R. 1992 subordonne le bénéfice de la disposition qu'il contient à la condition que " le revenu imposable (...) majoré de la rémunération la plus élevée allouée à charge du résultat de la période imposable à un administrateur ou un associé actif " atteigne " au moins 1 000 000 de francs " ».

L'article 23, § 1er, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières, qui est attaqué dans les affaires portant les numéros 657 et 658 du rôle en tant qu'il concerne l'article 6 de la loi précitée, dispose que les articles 4 à 6 et 10 à 15 entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1994.

Dans l'affaire portant le numéro 657 du rôle, l'article 23, § 7, de la loi du 22 juillet 1993 est également attaqué en tant qu'il concerne l'article 6 de cette loi. Le paragraphe 7 porte :

« Toute modification apportée à partir du 8 avril 1993 à la date de clôture des comptes annuels reste sans influence pour l'application des articles 4, 5, 6, 10 à 14 et 22 ».

Le nouvel article 215, 8°, du C.I.R. 1992 renvoie, pour la définition de la notion de bénéfices, à l'article 24 de ce Code. Cet article 24 énonce :

« Les bénéfices des entreprises industrielles, commerciales ou agricoles quelconques sont ceux qui proviennent :

1° de toutes les opérations traitées par les établissements de ces entreprises ou à l'intermédiaire de ceux-ci;

2° de tout accroissement de la valeur des éléments de l'actif affectés à l'exercice de l'activité professionnelle et de tout amoindrissement de la valeur des éléments du passif résultant de cette activité, lorsque ces plus-values ou moins-values ont été réalisées ou exprimées dans la comptabilité ou les comptes annuels;

3° de toute plus-value, même non exprimée ou non réalisée, sur des immobilisations financières et des autres titres en portefeuille qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle, dans la mesure où leur valeur s'est accrue et à la fin de la période imposable n'exécède pas leur valeur d'investissement ou de revient;

4° de sous-estimations d'éléments de l'actif ou de surestimations d'éléments du passif, dans la mesure où la sous-estimation ou la surestimation ne correspond pas à un accroissement ou à un amoindrissement, selon le cas, exprimé ou non, ni à des amortissements pris en considération pour l'application de l'impôt.

Les éléments de l'actif visés ci-dessus comprennent tous les avoirs quelconques, en ce compris les stocks et commandes en cours d'exécution.

Les plus-values sur des véhicules visés à l'article 86 ne sont prises en considération qu'à concurrence de 75 p.c. »

#### IV. En droit

— A —

##### Au fond

##### Les requêtes

A.1.1. Les parties requérantes dénoncent la violation des articles 6, 6bis et 112 de la Constitution. Elles estiment que les sociétés visées par la disposition attaquée sont discriminées sur le plan fiscal.

A la suite de la mesure incriminée, les sociétés dont les revenus bruts ne sont pas produits à concurrence de 50 p.c. au moins par des activités industrielles, commerciales ou agricoles dégageant des bénéfices visés à l'article 24 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne bénéficient plus du taux réduit, alors que les sociétés dont les revenus bruts sont produits à concurrence d'au moins la moitié par des activités industrielles, commerciales ou agricoles continuent à bénéficier du taux réduit. C'est ainsi que les sociétés qui retirent leurs profits de professions libérales et intellectuelles seraient spécialement lésées.

Les parties requérantes estiment qu'il n'existe pas de justification objective et raisonnable pour cette distinction.



A.1.2. Les parties requérantes rappellent que la mesure attaquée entendait s'opposer aux constitutions de sociétés inspirées par des motifs purement fiscaux. Elles contestent l'exactitude du postulat qui a amené le législateur à adopter la disposition querellée.

C'est à tort que la catégorie visée de sociétés se voit reprocher sa mauvaise foi. Il n'est pas interdit de choisir la voie la moins imposée. La société s'est développée comme forme juridique pour diverses raisons organisationnelles, juridiques et économiques qui revêtent leur propre importance parallèlement au traitement fiscal. Il n'est pas davantage démontré que les sociétés dont le revenu ne se compose pas majoritairement de bénéfices seraient généralement constituées pour des raisons fiscales, car les sociétés dont le revenu provient majoritairement de bénéfices sont aussi souvent constituées pour des raisons d'ordre fiscal, sans que cette situation soit dénoncée comme un abus.

A.1.3. Les parties requérantes critiquent non seulement le motif invoqué par le législateur, mais aussi la manière dont celui-ci entend éviter les prétendus abus. Elles observent que la distinction entre bénéfices et autres revenus est certes importante pour l'impôt des personnes physiques, mais ajoutent que cette même distinction était jusqu'ici inexistante et dépourvue de pertinence à l'impôt des sociétés.

Il n'y a aucune raison de traiter différemment deux catégories de contribuables en matière d'impôts des sociétés selon que leurs revenus proviennent majoritairement de bénéfices résultant d'activités industrielles, commerciales ou agricoles ou d'autres activités. A l'impôt des personnes physiques, le régime fiscal des profits et rémunérations est généralement plus favorable que celui qui s'applique aux bénéfices. Le fait de recueillir des bénéfices plutôt que des profits ou des rémunérations est inopérant au regard du but poursuivi par le législateur, qui est de réprimer l'usage impropre de la formule sociétaire à des fins fiscales.

Il n'y a, à l'estime des parties requérantes, aucune raison objective et raisonnable pour priver toutes les sociétés de professions libérales et intellectuelles de l'avantage des taux réduits à l'impôt des sociétés, alors que toutes les sociétés qui retirent leurs revenus à concurrence d'au moins la moitié d'activités industrielles, commerciales ou agricoles peuvent continuer à bénéficier de cet avantage en toutes circonstances.

A.1.4. Les parties requérantes déclarent en outre que la mesure est inadéquate ou disproportionnée.

La mesure est jugée disproportionnée en ce que le contribuable n'a même pas la faculté de démontrer que la création de la société n'est pas inspirée par des motifs d'ordre purement fiscal. Il est souligné à cet égard que l'article 16 de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières contient également une mesure générale sur la base de laquelle il est possible de rejeter comme inopposable au fisc des constructions juridiques conçues dans le but de contourner l'impôt.

La disposition querellée est au surplus jugée inadéquate en ce que, selon les travaux préparatoires, les « sociétés de management » seraient spécialement visées, nonobstant le fait que leur activité est qualifiée de prestation de services dégageant des bénéfices au sens de l'article 24 du Code des impôts sur les revenus 1992. Mais par ailleurs, les sociétés de patrimoine ne seraient pas visées, alors que la simple gestion de biens meubles et immeubles n'est pas une activité procurant des bénéfices au sens de l'article 24 précité.

Enfin, la mesure est également considérée comme disproportionnée en ce qu'elle grève trop lourdement la capacité financière des petites et moyennes entreprises.

#### *Mémoire du Conseil des ministres*

A.2.1. Le Conseil des ministres observe d'abord que le taux réduit visait à encourager l'autofinancement des petites sociétés. Lorsque la réglementation originariaire a été instaurée, en 1962, il n'existait quasiment pas de sociétés de patrimoine ni de sociétés de titulaires de professions libérales.

A.2.2. Le Conseil des ministres rappelle ensuite que les dispositions attaquées s'inscrivent dans le cadre d'une série de mesures destinées à améliorer le contrôle de la perception des recettes fiscales. Les articles 6 et 23, §§ 1er et 7, de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières visent à exclure du tarif réduit certaines sociétés qui exercent des activités autres qu'industrielles, commerciales ou agricoles et dont la création s'explique davantage par des considérations fiscales que par des raisons économiques ou sociales. La fiscalité doit demeurer neutre vis-à-vis du fait qu'une activité est exercée ou non dans le cadre d'une société. L'objectif de la disposition querellée est d'éliminer ou de réduire la différence d'imposition qui existe entre les titulaires d'une profession libérale selon qu'ils exercent ou non leur activité dans le cadre d'une société.

A.2.3. Le Conseil des ministres fait valoir que le taux réduit a été instauré pour protéger les petites sociétés familiales traditionnelles et qu'il est fait un usage impropre de ce régime de protection aux fins de réaliser des économies fiscales pour le compte de contribuables qui ont peu ou rien en commun avec les entreprises visées au départ. Cet usage impropre est à l'origine d'une autre inégalité entre contribuables selon qu'ils exercent ou non leurs activités dans le cadre d'une société. Cette inégalité justifie des mesures particulières.

Le Conseil des ministres conteste qu'il soit porté atteinte au principe de l'impôt des sociétés selon lequel tous les revenus sont soumis aux règles applicables aux bénéfices. Pour les sociétés, toutes les règles relatives à l'impôt des sociétés demeurent d'application. Seul le taux de l'impôt est modifié.

L'argument selon lequel les abus dénoncés peuvent également être constatés dans les sociétés commerciales, industrielles et agricoles n'est pas pertinent, estime le Conseil des ministres. En effet, la mesure litigieuse concerne toutes les sociétés qui ne retirent pas au moins 50 p.c. de leurs revenus d'activités industrielles, commerciales ou agricoles dégageant des bénéfices.

Le Conseil des ministres conteste la thèse des parties requérantes selon laquelle les titulaires de professions libérales n'ont aucun avantage fiscal à la création d'une société. Le Conseil des ministres cite un certain nombre d'avantages de la formule sociétaire, parmi lesquels le taux proportionnel sur les bénéfices réservés, une augmentation des possibilités de déduction et une réduction des charges sociales.

La thèse selon laquelle il n'est pas interdit de recourir à la voie la moins imposée n'est pas contredite. Mais le Conseil des ministres répond qu'il n'est pas davantage interdit au législateur de contrecarrer certaines formes d'évitement fiscal.

Enfin, le Conseil des ministres déclare qu'il n'est pas possible de présenter des statistiques sur les objectifs des personnes qui créent une société. Selon le Conseil des ministres, il ressort toutefois de l'abondante littérature décrivant les avantages fiscaux des sociétés visées que l'idée de réaliser des économies d'impôt joue un rôle primordial.

#### *Mémoires en réponse des parties requérantes*

A.3.1. Dans leurs mémoires en réponse respectifs, les parties requérantes soutiennent que le Conseil des ministres ne parvient pas à apporter une justification objective et raisonnable pour la distinction établie. Les requérants estiment notamment que l'on n'explique pas pour quelle raison l'exclusion du tarif réduit est limitée aux sociétés qui déploient une activité qui, si elle était exercée par une personne physique, générerait principalement des profits.



A.3.2. Les parties requérantes considèrent comme non pertinent l'argument du Conseil des ministres selon lequel il faut assurer la neutralité fiscale de la formule sociétaire par rapport à l'exercice d'une profession en nom propre. Cet argument ne doit pas pour quelle raison certains titulaires d'une profession indépendante qui optent pour la formule sociétaire sont exclus du taux réduit et d'autres pas. Les parties requérantes évoquent à titre d'exemple le cas d'un épicier qui crée une société unipersonnelle et qui ne sera pas censé faire un usage improprie et fiscalement motivé de la formule sociétaire, alors que des experts-comptables qui souhaitent exercer leur profession sous la forme d'une société verront peser sur eux une prévention d'abus. Il est également souligné que la législation fiscale a toujours établi une distinction au niveau des taux selon qu'une activité professionnelle est exercée par une personne physique ou par une société.

A.3.3. La thèse du Conseil des ministres selon laquelle la création des sociétés visées est davantage inspirée par des motifs fiscaux que par des raisons économiques ou sociales est également contredite par les parties requérantes. A l'estime de celles-ci, il convient, dans le cadre du contrôle effectué au regard du principe d'égalité, d'examiner si les motifs qui président à l'adoption d'une mesure correspondent à la réalité, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Les parties requérantes soulignent qu'il n'est pas certain que pour chaque titulaire d'une profession libérale le taux d'imposition moyen soit supérieur au taux réduit de l'impôt des sociétés, pas plus qu'il n'est acquis que toutes les sociétés créées par des titulaires de professions libérales puissent bénéficier du taux réduit.

Pour les parties requérantes, il faut partir du principe que tant les sociétés de professions libérales que celles qui déploient des activités industrielles, commerciales ou agricoles sont créées pour des motifs tenant à l'organisation de l'activité, en particulier aux fins d'acquiescer la personnalité juridique et de réaliser conjointement les gros investissements que nécessite aussi l'exercice d'une profession libérale. Les parties requérantes soulignent en outre la suppression de l'interdiction déontologique d'exercer la profession libérale sous forme de société commerciale.

A.3.4. Les parties requérantes répliquent ensuite à l'argument du Conseil des ministres selon lequel le législateur a entendu réserver le taux réduit aux petites et moyennes entreprises. Elles font observer que ces entreprises se distinguent des autres par leur taille et non par la nature de leurs activités; elles ajoutent que les sociétés professionnelles des titulaires de professions libérales peuvent également être considérées, le cas échéant, comme des petites et moyennes entreprises. Quand bien même l'on admettrait la thèse du Conseil des ministres selon laquelle le taux réduit est réservé aux petites et moyennes entreprises, elle ne justifierait pas encore la distinction contestée, estiment les parties requérantes, puisque cette distinction ne se fonde pas sur un critère quantitatif mais bien sur la nature de l'activité professionnelle.

A.3.5. Le Conseil des ministres avait souligné les différences de traitement fiscal entre, d'une part, les bénéficiaires qui découlent de l'exploitation d'entreprises industrielles, commerciales ou agricoles et, d'autre part, les profits d'autres titulaires de professions indépendantes. Les parties requérantes rétorquent que ces différences concernent l'impôt des personnes physiques et résultent principalement du fait que ceux qui recueillent des profits ne doivent généralement pas tenir une comptabilité en partie double. Les parties requérantes font observer que la différence suscite apparaissant dans l'impôt des personnes physiques ne donnait pas lieu à une différence de taux. La distinction dont il s'agit est totalement inexistante dans l'impôt des sociétés, étant donné que toutes les sociétés sont soumises aux obligations comptables relatives aux bénéficiaires.

— B —

B.1. L'article 6 attaqué de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières ajoute à l'énumération figurant à l'alinéa 3 de l'article 215 du Code des impôts sur les revenus 1992 une sixième catégorie de sociétés qui ne peuvent bénéficier du taux réduit et restent soumises au taux général de l'impôt des sociétés. Sont visées les « sociétés dont les revenus, avant déduction des frais professionnels, ne sont pas produits, à concurrence de 50 p.c. au moins, par des activités industrielles, commerciales ou agricoles dégageant des bénéfices visés à l'article 24 ». Conformément à l'article 23, § 1er, également attaqué, de la précitée loi du 22 juillet 1993, la mesure entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1994.

La norme entreprise vise à réserver le bénéfice du taux réduit de l'impôt des sociétés à celles qui exercent exclusivement ou principalement des activités industrielles, commerciales ou agricoles. Selon les travaux préparatoires, le législateur entendait que les sociétés qui exercent d'autres activités - en particulier les sociétés de professions libérales et les sociétés de management - et dont la constitution répond plus à des considérations fiscales qu'à des considérations économiques ou sociales soient soumises au taux plein de l'impôt des sociétés (*Doc. parl., Sénat, 1992-1993, n° 762/1, p. 6, et n° 762/2, p. 4*).

B.2. Les parties requérantes dénoncent la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Elles estiment qu'il n'existe pas de justification suffisante pour opérer une distinction en matière de tarif fiscal entre les sociétés selon que celles-ci tirent la majorité de leurs revenus de l'exercice de professions libérales ou d'activités industrielles, commerciales ou agricoles.

Elles contestent que la constitution des sociétés visées repose sur des considérations purement fiscales. Elles affirment en outre que les abus prétendus sont tout autant le fait d'autres catégories de sociétés.

Selon les parties requérantes, la distinction faite en matière d'impôts des personnes physiques entre profits des professions libérales et bénéfices est dénuée de pertinence en ce qui concerne l'impôt des sociétés. La mesure est qualifiée aussi de disproportionnée.

B.3. Les règles constitutionnelles de l'égalité et de la non-discrimination n'excluent pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.4. Les articles 10 et 11 de la Constitution (anciens articles 6 et 6 bis) ont une portée générale. Ils interdisent toute discrimination, quelle qu'en soit l'origine. Ils sont également applicables en matière fiscale, ce que confirme d'ailleurs l'article 172 de la Constitution (ancien article 112), lequel fait une application particulière du principe d'égalité formulé à l'article 10.

B.5.1. Il appartient au législateur de déterminer les diverses opérations et prestations qui sont soumises à l'impôt des sociétés et de fixer les taux applicables. Il n'appartient pas à la Cour de décider si une mesure prescrite par la loi est opportune ou souhaitable.

Toutefois, lorsque le législateur traite différemment deux catégories suffisamment comparables de contribuables - en l'espèce, d'une part, les sociétés dont les revenus sont produits exclusivement ou principalement par des activités industrielles, commerciales ou agricoles et, d'autre part, les sociétés dont les revenus ne sont pas constitués pour moitié au moins par de tels bénéfices - en accordant à la première catégorie l'avantage du taux réduit de l'impôt des sociétés (article 215, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992) et en excluant la seconde de cet avantage, soumettant celle-ci au taux général, la Cour doit vérifier s'il existe une justification objective et raisonnable à cette distinction pour en contrôler la conformité aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5.2. Le législateur peut assurément décourager la constitution de sociétés lorsqu'elle s'inspire de motifs principalement fiscaux. Toutefois, il n'apparaît pas, en l'espèce, qu'un tel fait se produise spécialement dans la catégorie des sociétés visées par la disposition litigieuse, qui se voient exclues de l'avantage du taux réduit, alors que les sociétés tirant principalement leurs revenus d'activités industrielles, commerciales ou agricoles peuvent tout autant avoir été créées pour des motifs principalement fiscaux.

Le fait de réaliser ou de ne pas réaliser par des activités industrielles, commerciales ou agricoles des bénéfices au sens de l'article 24 du Code des impôts sur les revenus 1992 ne constitue pas un critère pertinent dans le cadre d'une mesure visant à décourager la constitution de sociétés inspirée davantage par des considérations fiscales que par des considérations économiques ou sociales. La distinction qui découle de la disposition litigieuse ne repose pas sur une justification raisonnable.

Il résulte de ce qui précède que l'article 6 de la loi du 22 juillet 1993, de même que l'article 23, § 1er, - qui règle l'entrée en vigueur, entre autres, de cette disposition - ainsi que l'article 23, § 7, de la loi précitée - qui contient une règle transitoire pour les comptes annuels -, dans la mesure où ces paragraphes portent sur l'article 6, violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

annule l'article 6 de la loi du 22 juillet 1993 portant des dispositions fiscales et financières et l'article 23, §§ 1er et 7, de cette même loi en tant qu'il se rapporte à l'article 6 précité.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise, en langue française 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 14 décembre 1994.

Le greffier,  
L. Potoms.

Le président,  
L. De Grève.

### SCHIEDSHOF

D. 94 — 3338

[C — 21466]

Urteil Nr. 89/94 vom 14. Dezember 1994

Geschäftsverzeichnisnummern 634-636-653-657-658-659

*In Sachen:* Klagen auf Nichtigerklärung der Artikel 6 und 23 § 1 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen, erhoben von der VoE « Nationaal Christelijk Middenstandsverbond » und anderen.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden L. De Grève und M. Melchior, und den Richtern H. Boel, L. François, Y. de Wasseige, G. De Baets und E. Cerehe, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden L. De Grève,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

#### I. Gegenstand der Klagen

Mit Klageschriften, die dem Hof mit am 7., 12., 20., 21., 24. und 25. Januar 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen zugesandt wurden und jeweils am 11., 13., 21., 24., 25. und 26. Januar 1994 in der Kanzlei eingegangen sind, erhoben Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen, veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 24. und 26. Juli 1993:

a) die VoE « Organisatie van Zelfstandige Ondernemers - N.C.M.V. (Nationaal Christelijk Middenstandsverbond) », mit Sitz in 1040 Brüssel, Spastraat 8, die VoE « Federatie voor Vrije en Intellectuele Beroepen (F.V.I.B.) », mit Sitz in 1040 Brüssel, Spastraat 8, die Königliche Föderation Selbständiger Landmesser-Experten (KFSLE), mit Sitz in 1040 Brüssel, Koningsveldstraat 113, die VoE « Nationaal Architectenverbond (N.A.V.) », mit Sitz in 1040 Brüssel, Spastraat 8, die VoE « Verbond der Vlaamse Tandartsen », mit Sitz in 1080 Brüssel, Koning Albertlaan 115, die VoE « Belgisch Verbond der Syndicale Artsenkamers », mit Sitz in 1050 Brüssel, Boondaalsesteenweg 6, die VoE « Limburgse Vereniging van Accountants en Belastingconsulenten (L.V.A.B.) », mit Sitz in Hasselt, Provinciaal Hoger Handelsinstituut, Kempische Steenweg, und die « Beroepsvereniging voor Accountants en Belastingconsulenten (B.A.B.) », mit Sitz in Kortrijk, Conservatoriumplein 13,

b) die VoE « Nationale Federatie van de Unies van de Middenstand », mit Sitz in 1040 Brüssel, Galliërslaan 32, die VoE « Ordre des experts comptables et comptables brevetés de Belgique », mit Sitz in 1180 Brüssel, Onderlingbijslandstraat 13, die anerkannte Berufsvereinigung « Chambre belge des comptables et experts-comptables » mit Sitz in Lüttich, rue de Rotterdam 14, und die GmbH « Bureau d'expertise comptable Krockaert, Redaelli, Noel », mit Sitz in 1040 Brüssel, Louis Schmidlaan 100,

c) die GmbH « Vandeborgh, Verbist, Smeets - Advocaten », mit Sitz in Heusden-Zolder, Guido Gezellelaan 24,

d) die VoE « Nationale Unie der Vrije en Intellectuele Beroepen van België », abgekürzt N.U.V.I.B., mit Sitz in 1040 Brüssel, Galliërslaan 32, die AG « Jean Desambre », mit Sitz in Nassogne, Haute voie de Marche 30, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts « Van Lint en Van Damme », Rechtsanwälte, mit Sitz in 1040 Brüssel, Tervurenlaan 51/3,

e) die GmbH « Moeykens & De Loose », mit Sitz in Sint-Kruis (Brügge), Puienbroeklaan 33, und

f) die GmbH « Accountants- en Consultingmaatschap Pairoux », mit Sitz in Holsbeek, Tornooistraat 3, die « Erkende Beroepsvereniging voor Belastingconsulenten en Accountants (B.B.A.V.) », mit Sitz in Gent, Sint-Denijslaan 33.

Die zu Litera e genannte klagende Partei beantragt ebenfalls die Nichtigerklärung von Artikel 23 § 1 desselben Gesetzes.

Diese Rechtssachen wurden jeweils unter den Nummern 634 (a), 636 (b), 653 (c), 657 (d), 658 (e) und 659 (f) ins Geschäftsverzeichnis eingetragen.

#### II. Verfahren

Durch Anordnungen vom 11., 13., 21., 24., 25. und 26. Januar 1994 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung in den jeweiligen Rechtssachen bestimmt.

Die referierenden Richter haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Durch Anordnung vom 9. Februar 1994 hat der Hof die Rechtssachen verbunden.

Die Klagen und die Verbindungsanordnung wurden gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 3. März 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 12. März 1994.

Ein Schriftsatz wurde vom Ministerrat, Wetstraat 16, 1000 Brüssel, mit am 14. April 1994 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief eingereicht.

Dieser Schriftsatz wurde gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 5. Mai 1994 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief notifiziert.

Erwiderungsschriftsätze wurden von den klagenden Parteien in den ersten fünf Rechtssachen mit am 3. Juni 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen eingereicht.

Durch Anordnung vom 28. Juni 1994 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 7. Januar 1995 verlängert.

Durch Anordnung vom 9. September 1994 hat der amtierende Vorsitzende festgestellt, daß der Richter K. Blanckaert gesetzmäßig verhindert ist und der Richter H. Boel ihn als Mitglied der Besetzung und referierender Richter ersetzt.

Durch Anordnung vom 14. September 1994 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und den Sitzungstermin auf den 13. Oktober 1994 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 15. September 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 13. Oktober 1994

— erschienen

. RA A. Haelterman, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 634, 636 und 659,

. RA F. Vanistendael, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 653,

. RA J. Paramore *loco* RA J. Malherbe, in Brüssel zugelassen, für die klagenden Parteien in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 657,

. RA A. Luca, in Brügge zugelassen, für die klagende Partei in der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 658,

. RA I. Claeys Bouaert, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat,

— haben die referierenden Richter H. Boel und E. Cereixe Bericht erstattet,

— wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

— wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 82 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachgebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

### III. Gegenstand der angefochtenen Bestimmungen

Der angefochtene Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen lautet folgendermaßen:

« Artikel 215 Absatz 3 desselben Gesetzbuches in der durch Artikel 22 des Gesetzes vom 28. Juli 1992 sowie durch Artikel 10<sup>1</sup> des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 abgeänderten Fassung wird folgendermaßen ergänzt:

' 6° auf die Gesellschaften, deren Einkünfte vor Abzug der beruflichen Aufwendungen nicht in Höhe von mindestens 50 Prozent aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, die einen Gewinn im Sinne von Artikel 24 einbringen ' »

Artikel 215 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (weiter unten bisweilen auch EStGB 1992 genannt) lautet mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1994 in seiner Gesamtheit folgendermaßen:

« Der Satz der Körperschaftsteuer wird auf 39 Prozent festgesetzt.

Wenn das besteuerebare Einkommen nicht mehr als 13.000.000 Franken beträgt, wird die Steuer jedoch folgenderweise festgesetzt:

1° auf den Teilbetrag von 0 bis 1 Million Franken: 28 Prozent;

2° auf den Teilbetrag zwischen 1 Million Franken und 3 600 000 Franken: 36 Prozent;

3° auf den Teilbetrag zwischen 3 600 000 Franken und 13 000 000 Franken: 41 Prozent.

Absatz 2 ist nicht anwendbar:

1° auf die Gesellschaften, mit Ausnahme der vom Nationalrat des Genossenschaftswesens anerkannten Genossenschaften, die Beteiligungen besitzen, deren Investitionswert mehr als 50 Prozent entweder des berechtigten Wertes des eingezahlten Kapitals oder des um die besteuerten Rücklagen und die verbuchten Mehrwerte erhöhten eingezahlten Kapitals entspricht. Zu berücksichtigen sind der Wert der Beteiligungen und der Betrag des eingezahlten Kapitals, der Rücklagen und der Mehrwerte am Tag der Erstellung des Jahresabschlusses der Beteiligungsgesellschaft. Um zu ermitteln, ob die Grenze von 50 Prozent überschritten wird, werden die aktiven und ständigen Beteiligungen in Höhe von mindestens 75 Prozent des eingezahlten Kapitals der Gesellschaft, die die Aktien oder Anteile ausgegeben hat, nicht berücksichtigt;

2° auf die Gesellschaften, mit Ausnahme der vom Nationalrat des Genossenschaftswesens anerkannten Genossenschaften, deren das Gesellschaftskapital darstellende Aktien oder Anteile mindestens zur Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften sind;

3° auf die Gesellschaften, deren Dividendenausschüttung mehr als 13 Prozent des zu Beginn des Besteuerungszeitraumes eingezahlten Kapitals beträgt;

4° auf die Gesellschaften, mit Ausnahme der vom Nationalrat des Genossenschaftswesens anerkannten Genossenschaften, die nicht wenigstens einem Verwalter oder aktiven Teilhaber eine Vergütung von mindestens 1.000.000 Franken zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraumes gewähren;

5° auf die Gesellschaften, die zu einer Gruppe gehören, wenn dieser ein im königlichen Erlaß Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 über die Gründung von Koordinationszentren vorgesehene Koordinationszentrum angehört;

6° auf die Gesellschaften, deren Einkünfte vor Abzug der beruflichen Aufwendungen nicht in Höhe von mindestens 50 Prozent aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, die einen Gewinn im Sinne von Artikel 24 einbringen.

Für die Gesellschaften, deren steuerbares Einkommen weniger als 1.000.000 Franken beträgt, ist Absatz 3 4° nicht anwendbar, wenn dieses Einkommen zuzüglich der höchsten Vergütung, die zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraumes einem Verwalter oder aktiven Teilhaber gewährt wird, mindestens 1.000.000 Franken beträgt und insofern diese Vergütung dem besagten steuerbaren Einkommen entspricht oder höher ist. »

Absatz 3 4° und Absatz 4, so wie eingefügt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen, waren bereits Gegenstand einer Nichtigkeitsklage, über die im Urteil Nr. 44/94 vom 1. Juni 1994 befunden wurde. Der Hof hat in diesem Urteil den vorgenannten Artikel 10 insofern für nichtig erklärt, « als der durch diese Bestimmung dem Artikel 215 EStGB 1992 hinzugefügte Absatz 4 den Vorteil der darin enthaltenen Bestimmung von der Bedingung abhängig macht, daß 'das steuerbare Einkommen (...) zuzüglich der höchsten Vergütung, die zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraumes einem Verwalter oder aktiven Teilhaber gewährt wird, mindestens 1.000.000 Franken beträgt' ».

Artikel 23 § 1 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen, der in den Rechtssachen mit Geschäftsverzeichnisnummern 657 und 658 angefochten wird, soweit er sich auf Artikel 6 des vorgenannten Gesetzes bezieht, bestimmt, daß die Artikel 4 bis 6 und 10 bis 15 mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1994 in Kraft treten.

In der Rechtssache mit Geschäftsverzeichnisnummer 657 wird auch Artikel 23 § 7 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 angefochten, soweit er sich auf Artikel 6 dieses Gesetzes bezieht. Paragraph 7 lautet folgendermaßen:

« Jede Änderung, die ab dem 8. April 1993 am Datum des Jahresabschlusses vorgenommen wird, ist wirkungslos bei der Anwendung der Artikel 4, 5, 6, 10 bis 14 und 22. »

Der neue Artikel 215 6° EStGB 1992 verweist hinsichtlich der Definition des Begriffs « Gewinn » auf Artikel 24 dieses Gesetzbuches. Dieser Artikel 24 lautet folgendermaßen:

« Gewinn besteht aus Einkünften aller industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Betriebe, die aus folgenden Quellen stammen:

- 1° alle durch die Einrichtungen dieser Betriebe oder durch deren Vermittlung getätigten Geschäfte;
- 2° jede Wertsteigerung von Aktivbestandteilen, die für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit verwendet werden, und jede sich aus dieser Tätigkeit ergebende Wertminderung von Passivbestandteilen, wenn diese Mehr- bzw. Minderwerte in der Buchhaltung oder im Jahresabschluß ausgedrückt oder realisiert worden sind;
- 3° jeder — auch nicht ausgedrückte oder nicht realisierte — Mehrwert auf Finanzanlagen und andere Portefeuilleeffekten, die für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit verwendet werden, soweit ihr Wert zugenommen hat und am Ende des Besteuerungszeitraumes ihren Anschaffungs- oder Anlagewert nicht überschreitet;
- 4° Unterbewertungen von Aktivbestandteilen oder Überbewertungen von Passivbestandteilen, soweit die Unter- bzw. Überbewertung je nach dem Fall weder einer ausgedrückten oder nicht ausgedrückten Steigerung und Minderung, noch bei der Anwendung der Steuer berücksichtigten Abschreibungen entspricht.

Die vorgenannten Aktivbestandteile umfassen sämtliche Vermögensbestandteile, einschließlich der Vorräte und Auftragsbestände.

Mehrwerte auf in Artikel 66 genannte Fahrzeuge werden nur zu 75 Prozent berücksichtigt. »

#### IV. In rechtlicher Beziehung

— A —

##### Zur Hauptsache Klageschriften

A.1.1. Die klagenden Parteien machen die Verletzung der Artikel 6, 6bis und 112 der Verfassung geltend. Sie sind der Auffassung, daß die durch die angefochtene Bestimmung ins Auge gefaßten Gesellschaften in steuerlicher Hinsicht diskriminiert würden.

Infolge der angefochtenen Maßnahme könnten Gesellschaften, deren Bruttoeinkünfte nicht in Höhe von mindestens 50 % aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, die einen Gewinn im Sinne von Artikel 24 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 einbringen, nicht mehr in den Genuß des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes gelangen, wohingegen Gesellschaften, deren Bruttoeinkünfte mindestens zur Hälfte aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, weiterhin den ermäßigten Körperschaftsteuersatz genießen würden. Insbesondere Gesellschaften, deren Nutzen aus freien und intellektuellen Berufen stammen, würden somit benachteiligt.

Die klagenden Parteien vertreten die Ansicht, daß dieser Unterscheidung keine objektive und angemessene Rechtfertigung zugrunde liege.

A.1.2. Die klagenden Parteien rufen in Erinnerung, daß die bestrittene Maßnahme darauf abgezielt habe, den auf rein steuerlichen Gründen beruhenden Gesellschaftsgründungen entgegenzutreten. Sie bestreiten die Richtigkeit der Ausgangspunkte, die den Gesetzgeber dazu veranlaßt hätten, die angefochtene Bestimmung zu verabschieden.

Zu Unrecht werde der ins Auge gefaßten Kategorie von Gesellschaften Bösgläubigkeit unterstellt. Es sei nicht verboten, den Weg der geringeren steuerlichen Belastung zu beschreiten. Die Gesellschaft sei aus zahlreichen organisatorischen, rechtlichen und wirtschaftlichen Gründen als Rechtsform entwickelt worden, welche neben der steuerlichen Behandlung erheblich seien. Auch sei nicht nachgewiesen, daß Gesellschaften, deren Einkünfte nicht überwiegend aus Gewinnen bestünden, in der Regel aus rein steuerlichen Gründen gegründet würden, weil auch Gesellschaften, deren Einkünfte überwiegend aus Gewinnen bestünden, genauso gut aus steuerlichen Gründen gegründet werden könnten, ohne daß dies somit als ein Mißbrauch bewertet werde.

A.1.3. Nicht nur werden die vorgebrachten Beweggründe der angefochtenen Maßnahme für unrichtig gehalten. Auch die Art und Weise, wie der Gesetzgeber den angeblichen Mißbräuchen vorbeugen will, wird von den klagenden Parteien kritisiert. Sie weisen darauf hin, daß die Unterscheidung zwischen Gewinnen und anderen Einkünften zwar im Bereich der Personensteuer von Bedeutung sei, daß es sie bei der Körperschaftsteuer bisher aber noch nicht gegeben habe und sie dort unerheblich sei.

Es gebe keinen Grund, zwei Kategorien von Körperschaftsteuerpflichtigen je nachdem unterschiedlich zu behandeln, ob sie ihre Einkünfte überwiegend aus Gewinnen aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten, oder aber aus anderen Tätigkeiten bezögen. Die steuerliche Regelung für Nutzen und Entlohnungen bei der Personensteuer sei vielfach günstiger als diejenige, die für Gewinne gelte. Ob Gewinne erzielt oder Nutzen bzw. Entlohnungen erhalten würden, sei irrelevant im Hinblick auf die Zielsetzung des Gesetzgebers, die darin bestehe, der auf steuerlichen Gründen beruhenden mißbräuchlichen Verwendung der Gesellschaftsform entgegenzutreten.

Es gebe — so die klagenden Parteien — gar keinen objektiven und angemessenen Rechtfertigungsgrund dafür, allen Gesellschaften, in denen freie und intellektuelle Berufe ausgeübt werden, den Vorteil der ermäßigten Körperschaftssteuersätze vorzuenthalten, wohingegen alle Gesellschaften, die ihre Einkünfte mindestens zur Hälfte aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten beziehen, unter allen Umständen diesen Vorteil weiterhin genießen würden.

A.1.4. Die klagenden Parteien halten die Maßnahme darüber hinaus für inadäquat und unverhältnismäßig.

Die Maßnahme sei unverhältnismäßig, weil dem Steuerpflichtigen nicht einmal die Möglichkeit überlassen werde, unter Beweis zu stellen, daß die Gesellschaftsgründung nicht aus rein steuerlichen Gründen erfolgt sei. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, daß durch Artikel 16 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen auch eine allgemeine Maßnahme ergangen sei, auf deren Grundlage zur Steuerumgehung geschaffene Rechtsgebilde als steuerlich nicht entgegenhaltbar abgelehnt werden könnten.

Die angefochtene Bestimmung sei ebenfalls inadäquat, soweit laut den Vorarbeiten insbesondere die sogenannten « Managementgesellschaften » ins Auge gefaßt worden seien, obwohl ihre Tätigkeit als Gewinn im Sinne von Artikel 24 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 einbringende Dienstleistung bezeichnet werde. Dafür aber würden Vermögensverwaltungsgesellschaften nicht ins Auge gefaßt, wenngleich die bloße Verwaltung von Mobiliar- und Immobilienvermögen keine Tätigkeit darstelle, die Gewinn im Sinne des vorgenannten Artikels 24 einbringe.

Schließlich sei die Maßnahme auch deshalb unverhältnismäßig, weil sie die finanzielle Tragfähigkeit der Klein- und Mittelbetriebe allzu sehr beeinträchtige.

#### *Schriftsatz des Ministerrates*

A.2.1. Der Ministerrat weist an erster Stelle darauf hin, daß der ermäßigte Steuersatz zum Zweck gehabt habe, die Selbstfinanzierung in kleinen Gesellschaften zu fördern. Als die ursprüngliche Regelung 1962 eingeführt worden sei, habe es nahezu keine Vermögensverwaltungsgesellschaften und Gesellschaften von Freiberuflern gegeben.

A.2.2. Anschließend ruft der Ministerrat in Erinnerung, daß die angefochtenen Bestimmungen Teil einer Reihe von Maßnahmen zur Verbesserung der Kontrolle über die Einziehung der Steuereinnahmen sei. Die Artikel 6 und 23 § 1 und § 7 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen würden darauf abzielen, gewisse Gesellschaften, die andere als industrielle, kaufmännische oder landwirtschaftliche Tätigkeiten ausüben würden und vielmehr aufgrund steuerlicher als aufgrund wirtschaftlicher oder gesellschaftlicher Erwägungen gegründet würden, vom ermäßigten Steuersatz auszuschließen. Angesichts des Umstands, ob eine Tätigkeit in der Gesellschaftsform ausgeübt wird oder nicht, müsse das Steuerwesen neutral bleiben. Das Ziel der angefochtenen Bestimmung bestehe darin, den im Bereich der Besteuerung bestehenden Unterschied zwischen Freiberuflern, die ihre Tätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft ausüben, und denjenigen, die ihrer Tätigkeit in ihrem eigenen Namen nachgehen, zu beseitigen oder zu verringern.

A.2.3. Der Ministerrat macht geltend, daß der ermäßigte Steuersatz zu dem Zweck eingeführt worden sei, die traditionellen, kleinen Familiengesellschaften zu schützen, und daß Steuerpflichtige, die nur wenig oder gar nichts mit den ursprünglich ins Auge gefaßten Unternehmen gemeinsam haben, diese Schutzregelung mißbrauchen würden, um Steuerersparnisse zu erzielen. Diese mißbräuchliche Nutzung liege einer weiteren Ungleichheit unter Steuerpflichtigen zugrunde, und zwar je nachdem, ob sie ihre Tätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft ausüben würden oder nicht. Diese Ungleichheit rechtfertige besondere Maßnahmen.

Der Ministerrat bestreitet, daß dem Grundsatz, dem zufolge im Bereich der Körperschaftsteuer alle Einkünfte den für Gewinne geltenden Regeln unterlägen, Abbruch getan werde. Für Gesellschaften gälten weiterhin alle Vorschriften bezüglich der Körperschaftsteuer. Nur der Steuersatz werde geändert.

Das Argument, dem zufolge die beanstandeten Mißbräuche auch bei kaufmännischen, industriellen und landwirtschaftlichen Gesellschaften festgestellt werden könnten, sei — so der Ministerrat — unerheblich. Die Maßnahme gelte nämlich für alle Gesellschaften, die nicht wenigstens 50 Prozent ihrer Einkünfte aus Gewinn einbringenden industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten bezögen.

Der Ministerrat bestreitet die von den klagenden Parteien vorgebrachte These, der zufolge die Gesellschaftsgründung den Freiberuflern keinen Steuervorteil bringe. Es wird auf mehrere Vorteile der Gesellschaftsform verwiesen — etwa den Proportionalersatz für den Rücklagen zugewiesene Gewinne, weiterreichende Absatzmöglichkeiten und niedrigere Soziallasten.

Der These, der zufolge es nicht verboten sei, den Weg der geringeren Steuerbelastung zu beschreiten, wird nicht widersprochen. Der Ministerrat erwidert aber, daß es dem Gesetzgeber genausowenig untersagt sei, bestimmte Arten der Steuerumgehung zu verhindern.

Schließlich erklärt der Ministerrat, daß es nicht möglich sei, Statistiken über die Absichten von Gesellschaftsgründern vorzulegen. Der Ministerrat meint aber, daß aus der umfassenden Literatur über die Steuervorteile der entsprechenden Gesellschaften hervorgehe, daß das Bemühen, Steuerersparnisse zu erzielen, eine wesentliche Rolle spiele.

#### *Erwiderungsschriftsatz der klagenden Parteien*

A.3.1. In ihren jeweiligen Erwiderungsschriftsätzen behaupten die klagenden Parteien, daß es dem Ministerrat nicht gelinge, eine objektive und angemessene Rechtfertigung für die eingeführte Unterscheidung vorzubringen. Es werde — so die klagenden Parteien — insbesondere nicht begründet, weshalb der Ausschluß vom ermäßigten Steuersatz auf jene Gesellschaften beschränkt sei, deren Tätigkeiten hauptsächlich Nutzen bringen würden, wenn die Tätigkeit von einer natürlichen Person ausgeübt werden würde.

A.3.2. Das vom Ministerrat vorgebrachte Argument, dem zufolge die steuerliche Neutralität zwischen der Berufsausübung in eigenem Namen und derjenigen im Rahmen einer Gesellschaft erstrebt werde, wird als unerheblich bewertet. Es erkläre — so die klagenden Parteien — nicht, warum bestimmte selbständige Berufsinhaber, die sich für die Gesellschaftsform entscheiden, vom ermäßigten Steuersatz ausgeschlossen würden, andere hingegen nicht. Beispielsweise wird darauf hingewiesen, daß nicht davon ausgegangen werde, daß ein Lebensmittelhändler, der eine Einmanngesellschaft gründet, die Gesellschaftsform mißbräuchlich und aus Steuergründen nutzt, wohingegen Buchprüfer, die ihren Beruf im Rahmen einer Gesellschaft ausüben möchten, wohl aber unter diesem Verdacht stünden. Es wird auch darauf hingewiesen, daß die Steuergesetzgebung im Bereich der Steuersätze immer schon einen Unterschied gemacht habe, je nachdem, ob eine berufliche Tätigkeit von einer natürlichen Person oder von einer Gesellschaft ausgeübt werde.

A.3.3. Auch der These des Ministerrates, der zufolge die betroffenen Gesellschaften vielmehr aufgrund steuerlicher als aufgrund wirtschaftlicher oder gesellschaftlicher Erwägungen gegründet würden, wird widersprochen. Die klagenden Parteien vertreten die Ansicht, daß im Rahmen der Nachprüfung anhand des Gleichheitsgrundsatzes auch geprüft werden müsse, ob die Beweggründe für die Einführung einer Maßnahme mit der Wirklichkeit übereinstimmen, was hier nicht der Fall sei. Es liege nicht auf der Hand, daß für jeden Freiberufler der durchschnittliche Steuersatz höher sei als der ermäßigte Körperschaftssteuersatz; genausowenig liege es auf der Hand, daß jede Gesellschaft von Freiberuflern den ermäßigten Steuersatz genießen könnte.

Die klagenden Parteien meinen, es sei davon auszugehen, daß sowohl Gesellschaften, in denen freie Berufe ausgeübt würden, als auch solche, in denen industrielle, kaufmännische oder landwirtschaftliche Tätigkeiten ausgeübt würden, aus organisatorischen Gründen gegründet würden, und zwar insbesondere im Hinblick auf den Erwerb der Rechtspersönlichkeit sowie auf die gemeinsame Durchführung bedeutender Investitionen, die auch bei der Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlich seien. Außerdem wird auf den Wegfall des deontologischen Verbotes der Ausübung des freien Berufs in der Form einer Handelsgesellschaft hingewiesen.

A.3.4. Die klagenden Parteien antworten ferner auf das vom Ministerrat vorgebrachte Argument, dem zufolge der Gesetzgeber den ermäßigten Steuersatz den Klein- und Mittelbetrieben habe vorbehalten wollen. Sie weisen darauf hin, daß diese Unternehmen sich aufgrund ihres Umfangs, nicht aber aufgrund der Art ihrer Tätigkeiten von anderen Unternehmen unterscheiden würden und auch Betriebe, in denen freiberufliche Tätigkeiten ausgeübt würden, vorkommendenfalls als Klein- und Mittelbetriebe betrachtet werden könnten. Auch wenn im Sinne des Ministerrates angenommen werde, daß der ermäßigte Steuersatz Klein- und Mittelbetrieben vorbehalten sei, so sei dies - nach Ansicht der klagenden Parteien - noch keine Rechtfertigung für die beanstandete Unterscheidung, weil diese nicht auf einem quantitativen Kriterium, sondern auf der Art der beruflichen Tätigkeit beruhe.

A.3.5. Der Ministerrat habe auf die Unterschiede im Bereich der steuerlichen Behandlung zwischen Gewinnen von industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Betrieben und Nutzen anderer selbständig Tätiger hingewiesen. Die klagenden Parteien erwidern, daß diese Unterschiede sich auf die Personensteuer bezögen und sich hauptsächlich daraus ergäben, daß diejenigen, die Nutzen erhalten, in der Regel keine doppelte Buchführung haben müßten. Die klagenden Parteien betonen, daß der besagte Unterschied im Bereich der Personensteuer keinen Anlaß zu unterschiedlichen Steuersätzen gegeben habe. Bei der Körperschaftsteuer liege diese Unterscheidung gar nicht vor, da allen Gesellschaften die für Gewinne geltenden buchhaltungsmäßigen Verpflichtungen obliegen würden.

— B —

B.1. Der angefochtene Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen fügt der Aufstellung in Absatz 3 von Artikel 215 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 eine sechste Kategorie von Gesellschaften hinzu, die nicht in den Genuß des ermäßigten Steuersatzes gelangen können und weiterhin dem allgemeinen Körperschaftsteuersatz unterliegen. Es handelt sich um « Gesellschaften, deren Einkünfte vor Abzug der beruflichen Aufwendungen nicht in Höhe von mindestens 50 Prozent aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, die einen Gewinn im Sinne von Artikel 24 einbringen ». Gemäß dem ebenfalls angefochtenen Artikel 23 § 1 des vorgenannten Gesetzes vom 22. Juli 1993 gilt die Maßnahme mit Wirkung vom Veranlagungsjahr 1994.

Die bestrittene Rechtsnorm zielt darauf ab, den Vorteil des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes auf Gesellschaften, die ausschließlich oder hauptsächlich industrielle, kaufmännische oder landwirtschaftliche Tätigkeiten ausüben, zu beschränken. Laut den Vorarbeiten wollte der Gesetzgeber Gesellschaften, die andere Tätigkeiten ausüben - insbesondere Gesellschaften, in denen freiberufliche Tätigkeiten ausgeübt werden, und Managementgesellschaften - und vielmehr aufgrund steuerlicher als aufgrund wirtschaftlicher oder gesellschaftlicher Erwägungen gegründet werden, mit dem vollen Körperschaftsteuersatz belegen (*Parl. Dok., Senat, 1992-1993, Nr. 762/1, S. 6, und Nr. 762/2, S. 4*).

B.2. Die klagenden Parteien machen die Verletzung der Artikel 10, 11 und 172 der Verfassung geltend. Sie sind der Ansicht, daß für den im Bereich des Steuersatzes gemachten Unterschied zwischen Gesellschaften je nachdem, ob ihre Einkünfte zum größten Teil aus der Ausübung freiberuflicher Tätigkeiten oder aber aus der Ausübung industrieller, kaufmännischer oder landwirtschaftlicher Tätigkeiten stammen, keine hinreichende Rechtfertigung vorliege.

Sie stellen in Abrede, daß die betroffenen Gesellschaften aus rein steuerlichen Gründen gegründet würden. Sie behaupten außerdem, daß die angeblichen Mißbräuche genauso sehr bei anderen Kategorien von Gesellschaften vorkämen.

Der im Bereich der Personensteuer gemachte Unterschied zwischen Nutzen aus freiberuflichen Tätigkeiten einerseits und Gewinnen andererseits ist nach Ansicht der klagenden Parteien im Bereich der Körperschaftsteuer unerheblich. Die Maßnahme wird überdies für unverhältnismäßig gehalten.

B.3. Die Verfassungsvorschriften der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes schließen nicht aus, daß ein Behandlungsunterschied zwischen Kategorien von Personen eingeführt wird, soweit dieser Unterschied auf einem objektiven Kriterium beruht und in angemessener Weise gerechtfertigt ist.

Das Vorliegen einer solchen Rechtfertigung ist im Hinblick auf Zweck und Folgen der beanstandeten Maßnahme sowie auf die Art der einschlägigen Grundsätze zu beurteilen; es wird gegen den Gleichheitsgrundsatz verstoßen, wenn feststeht, daß die eingesetzten Mittel in keinem angemessenen Verhältnis zum verfolgten Zweck stehen.

B.4. Die Artikel 10 und 11 der Verfassung (vormals Artikel 6 und 6bis) haben eine allgemeine Tragweite. Sie untersagen jegliche Diskriminierung, ungeachtet deren Ursprungs. Sie gelten auch in steuerlichen Angelegenheiten, was übrigens durch Artikel 172 der Verfassung (vormals Artikel 112) bestätigt wird, der eine besondere Anwendung des in Artikel 10 verankerten Gleichheitsgrundsatzes darstellt.

B.5.1. Es steht dem Gesetzgeber zu, die verschiedenen Verrichtungen und Leistungen, die der Körperschaftsteuer unterliegen, zu bestimmen und die dabei geltenden Steuersätze festzusetzen. Es steht dem Hof nicht zu, zu beurteilen, ob eine durch das Gesetz vorgeschriebene Maßnahme angebracht oder wünschenswert ist.

Wenn aber der Gesetzgeber zwei hinreichend vergleichbare Kategorien von Steuerpflichtigen — im vorliegenden Fall einerseits Gesellschaften, deren Einkünfte ausschließlich oder hauptsächlich aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, und andererseits Gesellschaften, deren Einkünfte nicht zu 50 % aus solchen Gewinnen bestehen - unterschiedlich behandelt, indem der ersteren Kategorie von Gesellschaften der Vorteil des ermäßigten Körperschaftsteuersatzes (Artikel 215 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzbuches 1992) gewährt, die letztere Kategorie aber davon ausgeschlossen und dem allgemeinen Steuersatz unterworfen wird, hat der Hof bei der Nachprüfung anhand der Artikel 10 und 11 der Verfassung zu beurteilen, ob für diese Unterscheidung eine objektive und angemessene Rechtfertigung vorliegt.

B.5.2. Der Gesetzgeber vermag zweifelsohne von aufgrund hauptsächlich steuerlicher Erwägungen durchgeführten Gesellschaftsgründungen abzuraten. Im vorliegenden Fall zeigt es sich jedoch nicht, daß dies insbesondere bei der von der angefochtenen Bestimmung betroffenen Kategorie, der der Vorteil des ermäßigten Steuersatzes vorenthalten wird, vorkäme, wobei Gesellschaften, deren Einkünfte überwiegend aus industriellen, kaufmännischen oder landwirtschaftlichen Tätigkeiten stammen, genauso sehr aufgrund hauptsächlich steuerlicher Erwägungen gegründet sein können.



Ob aus industrielle, kaufmännische oder landwirtschaftliche Tätigkeiten stammende Gewinne im Sinne von Artikel 24 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 erzielt werden oder nicht, ist kein relevantes Kriterium im Rahmen einer Maßnahme, die darauf abzielt, von auf vielmehr steuerlichen als gesellschaftlichen oder wirtschaftlichen Erwägungen beruhenden Gesellschaftsgründungen abzuraten. Der aus der fraglichen Bestimmung hervorgehenden Unterscheidung liegt keine angemessene Rechtfertigung zugrunde.

Aus dem Vorstehenden geht hervor, daß Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 sowie Artikel 23 § 1 dieses Gesetzes, der das Inkrafttreten von - unter anderen - dieser Bestimmung regelt, und Artikel 23 § 7 desselben Gesetzes, der eine Übergangsregelung hinsichtlich des Jahresabschlusses enthält, soweit diese Paragraphen sich auf Artikel 6 beziehen, gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

erklärt Artikel 6 des Gesetzes vom 22. Juli 1993 über steuerliche und finanzielle Bestimmungen und Artikel 23 §§ 1 und 7 desselben Gesetzes, soweit dieser sich auf den vorgenannten Artikel 6 bezieht, für nichtig.

Verkündet in niederländischer, französischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 14. Dezember 1994.

Der Kanzler,  
L. Potoms.

Der Vorsitzende,  
L. De Grève.

## DIENTEN VAN DE EERSTE MINISTER

N. 94 — 3339

**Koninklijk besluit betreffende het financiële beheer van het Vast Wervingssecretariaat als staatsdienst met afzonderlijk beheer**

VERSLAG AAN DE KONING

Sire,

Artikel 87, § 2, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 tot hervorming der instellingen, gewijzigd bij de wet van 8 augustus 1988, bepaalt dat « iedere Executieve de personeelsformatie van haar administratie vaststelt en de benoemingen doet. Dit personeel wordt aangeworven door bemiddeling van het Vast Wervingssecretariaat ».

In de memorie van toelichting van de wet van 8 augustus 1988 wordt eveneens bepaald dat « om aan de specifieke aanwervingsnoden van de Gemeenschappen en de Gewesten te voldoen, deze nauw zullen betrokken worden bij het beheer van voornoemd Vast Wervingssecretariaat waarvan de structuren daartoe zullen worden aangepast ».

In de bijlagen van het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 26 september 1994 tot bepaling van de algemene principes van het administratief en geldelijk statuut van de rijksambtenaren die van toepassing zijn op het personeel van de Executieven en van de publiekrechtelijke rechtspersonen die ervan afhankelijk, voorafgaat, wordt eveneens het volgende gesteld : « Het koninklijk besluit van 2 oktober 1937 houdende het statuut van het rijkspersoneel heeft in het bijzonder de verdienste gehad de werving in de rijksbesturen objectief te doen verlopen en een onafhankelijk en interdepartementaal orgaan, het Vast Secretariaat voor werving van het rijkspersoneel, daarmee te belasten. De rol van het Vast Wervingssecretariaat werd bekrachtigd in artikel 87, § 2, van de bijzondere wet tot hervorming der instellingen : het blijft het enig orgaan dat belast is met de werving voor het merendeel van de permanente betrekkingen van de verschillende departementen en diensten waarop dit ontwerp van besluit toepasselijk zal zijn.

Om deze rol op functionele wijze te bekrachtigen heeft de wet van 20 juli 1991 houdende sociale en diverse bepalingen er in haar artikel 159 in voorzien dat het Vast Wervingssecretariaat zal omgevormd worden tot een staatsdienst met afzonderlijk beheer, volgens modaliteiten nog te preciseren in besluiten die later voor ondertekening aan Uwe Majesteit zullen worden voorgelegd. Zij zullen in het bijzonder waarborgen dat de Executieven betrokken worden bij het beheer ervan om zo gepast mogelijk aan de specifieke behoeften inzake statutair personeel van elk van de uitvoerende machten tegemoet te komen ».

Het was dus noodzakelijk een structurele wijziging door te voeren om de diensten van het Vast Wervingssecretariaat optimaal te laten functioneren binnen de nieuwe federale structuren van het land. In deze context werd artikel 159 van de wet van 20 juli 1991 houdende sociale en diverse bepalingen waarbij het Vast Wervingssecretariaat wordt omgevormd tot een staatsdienst met afzonderlijk beheer opgesteld.

In artikel 140 van de wetten op de Rijkscomptabiliteit, gecoördineerd op 17 juli 1991, wordt van de Staatsdiensten met afzonderlijk beheer melding gemaakt. Bedoeld artikel bepaalt dat « de diensten van de Staat, waarvan het beheer krachtens een bijzondere wet gescheiden is van de diensten van algemeen bestuur van de Staat,

## SERVICES DU PREMIER MINISTRE

F. 94 — 3339

**Arrêté royal relatif à la gestion financière du Secrétariat permanent de recrutement en tant que service de l'Etat à gestion séparée**

RAPPORT AU ROI

Sire,

L'article 87, § 2, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, modifiée par la loi du 8 août 1988, stipule que « chaque Exécutif fixe le cadre du personnel de son administration et procède aux nominations. Ce personnel est recruté par l'intermédiaire du Secrétariat permanent de recrutement ».

Dans l'exposé des motifs de la loi du 8 août 1988, il est en outre précisé « qu'afin de répondre aux besoins spécifiques de recrutement des Communautés et des Régions, celles-ci seront étroitement associées à la gestion dudit Secrétariat permanent de recrutement dont les structures seront aménagées à cette fin ».

Enfin, dans les annexes au Rapport au Roi qui précède l'arrêté royal du 26 septembre 1994 fixant les principes généraux du statut administratif et pécuniaire des agents de l'Etat applicables au personnel des Exécutifs et des personnes morales de droit public qui en dépendent, l'on peut lire également : « L'arrêté royal du 2 octobre 1937 qui porte le statut des agents de l'Etat avait notamment eu pour mérite d'objectiver les recrutements dans les administrations de l'Etat et de charger un organe indépendant et interdépartemental, le Secrétariat permanent de recrutement du personnel de l'Etat, d'y pourvoir. Le rôle du Secrétariat permanent de recrutement a été consacré par la loi spéciale de réformes institutionnelles, en son article 87, § 2 : il continue à être le seul organe chargé de procéder aux recrutements pour la plupart des emplois permanents des différents départements et services qui seront soumis à l'arrêté en projet.

Afin de consacrer ce rôle de manière fonctionnelle, la loi du 20 juillet 1991 portant des dispositions sociales et diverses a prévu en son article 159 que le Secrétariat permanent de recrutement sera transformé en service de l'Etat à gestion séparée, selon des modalités à préciser dans des arrêtés qui seront soumis ultérieurement à la signature de Votre Majesté. Ils garantiront notamment l'association des Exécutifs à sa gestion, afin de répondre de la manière la plus adéquate possible aux besoins spécifiques en personnels statutaires de chacun des pouvoirs ».

Ceci posé, il était impératif de concevoir une structure devant permettre aux services du Secrétariat permanent de recrutement de fonctionner de manière optimale dans les nouvelles structures fédérales du pays. C'est la raison d'être de l'article 159 de la loi du 20 juillet 1991 portant des dispositions sociales et diverses qui transforme le Secrétariat permanent de recrutement en service de l'Etat à gestion séparée.

Il est fait mention des services de l'Etat à gestion séparée dans l'article 140 des lois sur la comptabilité de l'Etat, coordonnées le 17 juillet 1991 qui stipule que « les services de l'Etat dont la gestion est, en vertu d'une loi particulière séparée de celle des services d'administration générale de l'Etat, sont soumis à des dispositions à