

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

**COUR D'ARBITRAGE**

F. 94 — 1616

[C — 21182]

Arrêt n° 44/94 du 1er juin 1994

Numéro du rôle : 581

*En cause* : le recours en annulation de l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, introduit par l'a.s.b.l. Fédération nationale des unions de classes moyennes et par la s.p.r.l. Look and Partners.

La Cour d'arbitrage,  
composée des présidents M. Melchior et L. De Grève, et des juges L.P. Suetens, H. Boel, L. François, G. De Baets et E. Cereche, assistée du greffier H. Van der Zwalmen, présidée par le président M. Melchior, après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

**I. Objet du recours.**

Par requête du 29 juin 1993 adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 30 juin 1993 et reçue au greffe le 1er juillet 1993, l'association sans but lucratif Fédération nationale des unions de classes moyennes, dont le siège est établi à 1040 Bruxelles, avenue des Gaulois 32, représentée par son conseil d'administration, et la société privée à responsabilité limitée Look and Partners, dont le siège social est établi à 4680 Oupeye, rue du Roi Albert 349, inscrite au registre du commerce de Liège sous le numéro 181813, représentée par son gérant, demandent l'annulation de l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, publiée au *Moniteur belge* du 31 décembre 1992, pour violation des articles 6 et 6bis anciens de la Constitution, actuellement 10 et 11 de la Constitution.

**II. La procédure,**

Par ordonnance du 1er juillet 1993, le président en exercice a désigné les juges du siège 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 en l'espèce de faire application des articles 71 et suivants de la précitée loi spéciale.

Le recours a été notifié conformément aux articles 76 de la loi spéciale susdite, par lettres recommandées à la poste le 31 août 1993 remises aux destinataires les 1er, 2 et 6 septembre 1993.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi susdite a été publié au *Moniteur belge* du 1er septembre 1993.

Le Conseil des ministres, représenté par le Premier ministre, dont le cabinet est établi à 1000 Bruxelles, rue de la Loi 16, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 14 octobre 1993.

Copies de ce mémoire ont été transmises conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 10 novembre 1993 et remises aux destinataires les 12 et 15 novembre 1993.

Les requérantes ont introduit un mémoire en réponse commun par lettre recommandée à la poste le 9 décembre 1993.

Par ordonnance du 21 décembre 1993, la Cour a désigné le juge E. Cereche pour compléter le siège.

Par ordonnance du 21 décembre 1993, la Cour a prorogé jusqu'au 30 juin 1994 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 16 février 1994, la Cour a déclaré l'affaire en état et a fixé l'audience au 10 mars 1994.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties, et celles-ci et leurs avocats ont été avisés de la date de l'audience par lettres recommandées à la poste le 16 février 1994 remises aux destinataires les 17, 18 et 21 février 1994.

A l'audience du 10 mars 1994 :

— ont comparu :

. Me Ch. Voisin, avocat du barreau de Liège, pour les requérantes;

. Me R. De Geyter, avocat au barreau de Bruxelles, loco Me A. De Bruyn, avocat à la Cour de cassation, pour le Conseil des ministres;

— les juges L. François et G. De Baets 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 spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

**III. Objet des dispositions en cause.**

L'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses modifie l'article 215 du Code des impôts sur les revenus (C.I.R. 1992), lequel dispose :

« Article 215. Le taux de l'impôt des sociétés est fixé à 39 p.c.

Lorsque le revenu imposable n'excède 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.

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. »

Les dispositions attaquées sont l'alinéa 3, 4° et 5°, et l'alinéa 4.

IV. *En droit.*

— A —

*Position des requérantes.*

*Quant à l'intérêt.*

A.1.1. La première requérante, constituée sous forme d'association sans but lucratif, a pour objet la représentation, la promotion et la défense sur le plan international comme sur les divers plans nationaux des intérêts moraux, professionnels, économiques et sociaux des classes moyennes, c'est-à-dire des travailleurs indépendants, des P.M.E. de l'artisanat, des services, du commerce, de l'industrie et des professions libérales. Elle exerce ses activités depuis 1964 et est représentée dans divers organes; elle justifie de l'intérêt requis pour demander l'annulation d'une taxation discriminatoire. La Cour a admis son intérêt à l'action dans l'arrêt n° 37/93.

A.1.2. La seconde requérante est une société commerciale susceptible d'être privée du bénéfice du taux réduit de l'impôt des sociétés.

*Quant au fond.*

*Premier moyen.*

A.1.3. La disposition attaquée, qui crée une discrimination entre les sociétés assujetties à l'impôt des sociétés, puisque, pour le même bénéfice imposable, deux sociétés pourront connaître désormais un taux d'impôt et un impôt différents, ne permet pas d'atteindre l'objectif que s'est fixé le législateur, à savoir réduire l'incitant fiscal à la constitution de sociétés ou à la transformation d'entreprises individuelles en sociétés qui a conduit à la multiplication injustifiée du nombre de sociétés de personnes (société privée à responsabilité limitée, société d'une personne à responsabilité limitée, société coopérative) créées pour des raisons purement fiscales ou pour éviter le paiement de cotisations de sécurité sociale ou pour chacune de ces deux raisons.

Il est patent que la majoration du taux d'impôt frappera des sociétés qui n'étaient pas visées par le législateur alors qu'elle atteindra d'autant moins celles qui l'étaient que leurs moyens sont élevés.

A.1.4. D'ailleurs, diverses mesures législatives et réglementaires ont déjà largement réduit la possibilité pour les administrateurs ou associés actifs de réduire leurs revenus professionnels, et donc leurs cotisations sociales en percevant ces revenus sous une autre forme, telle la suppression du taux réduit pour les sociétés dont le dividende distribué excède 13 p.c. du capital social (article 19 de la loi du 28 décembre 1983), la limitation du montant de l'abattement forfaitaire de 40 p.c. censé représenter des frais d'entretien et de réparation d'immeubles donnés en location (loi du 27 décembre 1984), la requalification en revenus professionnels de loyers perçus par des administrateurs ou associés actifs dans la mesure où le loyer et les charges locatives dépassent cinq tiers du revenu cadastral revalorisé (loi du 28 juillet 1992), l'affiliation obligatoire des mandataires de société à titre gratuit à une caisse d'assurances sociales (arrêté royal du 1er juillet 1992), la cotisation à charge des sociétés destinée au statut social des indépendants (loi du 25 juin 1992), la requalification partielle en dividendes des intérêts d'avances faites à leur société par les administrateurs et associés actifs (loi du 28 juillet 1992) et la limitation du bénéfice du taux réduit applicable aux plus-values de cessation (lois du 22 décembre 1989 et du 28 juillet 1992).

Ainsi, seules les ressources conservées dans l'entreprise afin d'assurer son autofinancement seront finalement touchées par cette nouvelle réglementation.

*Deuxième moyen.*

A.1.5. Le caractère purement arithmétique des conditions posées par le législateur afin de bénéficier du taux réduit à l'impôt des sociétés est tel que certaines sociétés, dont la formation n'a pas été dictée par des raisons purement fiscales, ne pourront plus, en raison de leur trop petite taille, bénéficier de ce taux réduit.

Ainsi :

— le bénéfice du taux réduit est fonction de la capacité de la société d'accorder à au moins un administrateur ou associé actif une rémunération d'un montant suffisant déterminé par la loi. Or, cet élément dépend des résultats de la société et non des raisons ayant amené à la constituer;

— la disposition attaquée défavorise les petites entreprises en les obligeant d'attribuer des rémunérations importantes pour pouvoir bénéficier du taux réduit et en les empêchant de la sorte de constituer des réserves destinées à leur autofinancement;

— comme le relèvent les rapports de la Banque nationale, les petites sociétés, pouvant plus difficilement avoir recours à l'ingénierie fiscale que les grandes, paient plus d'impôt que celles-ci et la disposition critiquée est de nature à augmenter la charge fiscale des petites P.M.E.;

— le critère arithmétique retenu par la disposition attaquée ne permettra pas de sanctionner le passage en société opéré à fins uniquement fiscales, dès que les revenus de la société seront tels que la rémunération pouvant être attribuée à un administrateur ou associé actif au moins respectera les limites fixées par cette disposition;

— la disposition attaquée crée une discrimination entre des sociétés attribuant des rémunérations identiques suivant la répartition de ces rémunérations;

— une même personne pouvant être administrateur ou associé actif dans plusieurs sociétés, chacune de celles-ci devrait lui accorder des rémunérations assez élevées pour bénéficier du taux réduit : cela est dépourvu de sens et parfois irréalisable en raison du montant des bénéfices;

— le taux de l'impôt dû par la société variant désormais, non en fonction de ses résultats, mais en fonction de certaines charges (les rémunérations), une société ayant des résultats moindres pourrait devoir supporter un taux d'imposition supérieur à celui applicable à une société dont le bénéfice imposable est plus important;

- lorsqu'une société créée par deux époux n'attribue de rémunération qu'à l'un d'entre eux, l'autre ne sera plus en mesure de payer des cotisations sociales et sera exclu du bénéfice des prestations sociales qui y sont liées;
- il n'a pas été techniquement possible de soustraire les entreprises débutantes du champ d'application de la disposition attaquée;
- la disposition attaquée ne tient pas compte de la situation des sociétés qui, en raison de la circonstance que certains associés ayant atteint un certain âge réduisent leur activité, leur attribuent une rémunération moindre et risquent pour cette raison d'être imposées plus lourdement.

A.1.6. Le champ d'application de la mesure critiquée est à ce point large qu'il s'étend aux sociétés dont la constitution et le mode de fonctionnement (le caractère réduit des rémunérations) n'ont pas en vue l'évasion fiscale; il n'y a dès lors pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens qu'elle emploie et les objectifs qu'elle vise. De manière déguisée, elle tend à empêcher les plus petites entreprises de se constituer en société. Par cette mesure, le législateur supprime en réalité purement et simplement le bénéfice du taux réduit de l'impôt des sociétés pour nombre de petites entreprises. Ainsi, le taux réduit ne pourra plus jamais s'appliquer à l'égard de sociétés qui, avant la déduction de la rémunération qu'elles paient à un administrateur ou associé actif concerné, gagneront moins de 1 000 000 de francs, ceci parce qu'il leur sera impossible de satisfaire à la condition légale.

*Position du Conseil des ministres.*

*Quant à l'intérêt.*

A.2.1. Le Conseil des ministres estime ne pas pouvoir contester l'intérêt de la première requérante.

A.2.2. La seconde requérante, en ne fournissant aucune indication de ce qu'elle est véritablement dans une situation pouvant être directement et défavorablement affectée par les normes attaquées, n'établit pas son intérêt à agir.

*Quant au fond.*

*Quant au premier moyen.*

A.2.3. La condition selon laquelle, pour bénéficier de la taxation réduite, la société doit accorder une rémunération minimale est en relation directe avec l'objet de la loi. La circonstance que certaines sociétés, bien que créées uniquement aux fins visées par le législateur, pourraient ne pas être affectées par la mesure destinée à combattre cet abus, n'a pas pour effet d'établir une discrimination dénuée de pertinence.

A supposer que les critères choisis ne permettent pas d'atteindre le but visé, il ne s'ensuivrait pas de discrimination à l'égard des sociétés auxquelles la loi s'applique.

A.2.4. La pertinence des dispositions critiquées ne peut être mise en doute car l'avantage fiscal que l'on poursuit en mettant son activité professionnelle en société (alors qu'il n'existe aucun motif d'ordre économique ou social d'adopter cette forme juridique) disparaît ou est fortement réduit lorsque le taux d'imposition applicable à la rémunération attribuée à un administrateur dépasse le taux de l'impôt des sociétés.

Le législateur a voulu essentiellement atteindre les sociétés qui, pour rémunérer leurs administrateurs ou associés actifs, utilisent des moyens détournés (par exemple, les prélèvements sur un compte courant moyennant un intérêt qui s'avère être fictif), afin que leurs rémunérations échappent au précompte professionnel et aux cotisations sociales et mette fin, ainsi, à l'abus, dénoncé par la Commission des Finances de la Chambre, commis par des contribuables qui, tout en paraissant vivre normalement, n'auraient, selon leur déclaration fiscale, aucun revenu et pourraient même obtenir certains avantages sociaux. La disposition attaquée compense en quelque sorte les manquements commis en matière de précompte professionnel et de cotisations sociales par le maintien du taux ordinaire de l'impôt des sociétés.

A.2.5. La circonstance que d'autres mesures législatives auraient déjà été prises (A.1.4) pour empêcher administrateurs et associés de réduire leurs revenus en les percevant sous une autre forme (mesures qui n'ont pas empêché l'utilisation abusive à cette même fin de la transformation d'entreprises individuelles en sociétés) n'est pas de nature à obliger le législateur à s'abstenir de lutter contre un autre abus commis dans le même but.

*Quant au second moyen.*

A.2.6. La critique tirée du caractère purement arithmétique des conditions fixées par les dispositions attaquées n'est pas fondée.

Il convient tout d'abord de souligner que toutes les sociétés ne peuvent pas prétendre à la réduction du taux ordinaire de l'impôt des sociétés fixé par l'article 215, alinéa 1er, du C.I.R. 1992 (sociétés dont les bénéfices sont supérieurs à 13 millions de francs (C.I.R. 1992, article 215, alinéa 2), sociétés dites « financières » visées à l'alinéa 3, 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> et 3<sup>o</sup>, de cet article 215, sociétés dont les actions ou parts représentatives du capital social sont détenues à concurrence d'au moins la moitié par une ou plusieurs autres sociétés, sociétés dont les dividendes distribués excèdent 13 p.c. du capital libéré au début de la période imposable, sociétés agréées en tant que centres de coordination en vertu de l'arrêté royal n° 187 du 30 décembre 1982, sociétés constituant des entreprises reconnues dans une zone d'emploi, conformément à l'arrêté royal n° 118 du 23 décembre 1982, sociétés d'investissement à capital variable (S.I.C.A.V.) et sociétés d'investissement à capital fixe (S.I.C.A.F.), visées aux articles 114 à 118). La taxation au taux réduit est donc un régime dérogatoire, mais non discriminatoire et il se justifie que le législateur règle les conditions auxquelles il peut être consenti.

A.2.7. Le montant d'au moins 1 000 000 de francs apparemment critiqué par les requérantes a été justifié dans l'exposé des motifs de la loi attaquée : il correspond en pratique à une rémunération nette effectivement imposable d'environ 750 000 francs et la circonstance que cette limite pourrait être appliquée dans des situations ne constituant pas des abus ne lui enlève pas sa justification, la Cour ayant admis l'usage, en matière fiscale, de catégories qui ne correspondent aux réalités que de manière simplificatrice et approximative.

A.2.8. La disposition de l'article 215, alinéa 3, 4<sup>o</sup>, est d'ailleurs considérablement tempérée par celle de l'alinéa 4 du même article, d'où il ressort que l'alinéa 3, 4<sup>o</sup>, qui exclut la réduction du taux de l'impôt des sociétés, n'est pas applicable aux sociétés dont le revenu imposable est inférieur à 1 000 000 de francs :

— lorsque la somme du revenu imposable et de la rémunération la plus élevée allouée à un administrateur ou à un associé actif atteint au moins 1 000 000 de francs;

— et pour autant que cette rémunération soit au moins égale au revenu imposable.

Il en résulte que la société dont le revenu imposable est inférieur à 1 000 000 de francs a la possibilité de bénéficier de la réduction du taux, comme le montrent les exemples suivants :

Revenu imposable plus rémunération la plus élevée	Rémunération la plus élevée	Revenu imposable (après octroi de la rémunération la plus élevée)
1 000 000	500 000	500 000
1 000 000	990 000	10 000

En revanche, le bénéfice du taux réduit ne peut être accordé dans la situation suivante :

1 000 000	100 000	900 000
-----------	---------	---------

Il est clair que, dans ce dernier cas, le bénéfice de la société est anormalement grossi par rapport à la rémunération la plus élevée.

Enfin, les dispositions attaquées ne décourageront aucune personne physique d'exercer son activité professionnelle sous la forme d'une société si, dans ce choix, elle n'est précisément pas mue par un « but » purement fiscal.

*Réponse des requérantes.*

*Quant à l'intérêt.*

A.3.1. Le Conseil des ministres ne conteste pas l'intérêt à agir de la première requérante.

A.3.2. Les moyens de la seconde requérante, société privée à responsabilité limitée dont le capital est de 750 000 francs, ne lui permettent pas de promettre des revenus qui écarteraient en toute hypothèse l'application des taux réduits tels que ceux-ci étaient fixés avant l'entrée en vigueur de la disposition critiquée; constituée depuis 1992 seulement, son intérêt à agir ne peut pas dépendre de la circonstance que, au cours d'un exercice déterminé plutôt qu'au cours d'un autre, elle réponde ou non aux conditions nouvelles prévues par la disposition critiquée pour l'octroi du taux réduit de l'impôt des sociétés.

*Quant au fond.*

A.3.3. Alors que les lois des 4 août 1986 et 22 décembre 1989 avaient abaissé le taux ordinaire et le taux réduit de l'impôt des sociétés, facilitant par là la constitution de sociétés, les dispositions attaquées s'inscrivent à contre-courant de l'évolution la plus récente en cette matière.

*Quant au premier moyen.*

A.3.4. Les observations du Conseil des ministres démontrent le bien-fondé de la position des requérantes :

- si l'on souhaite réduire l'incitant fiscal à la constitution des sociétés, il faut frapper les sociétés nouvelles, pas celles qui existent;
- l'accroissement du taux réduit ne permettra pas de remédier à la situation dénoncée de ménages semblant vivre normalement sans pratiquement aucun revenu : ils n'ont en effet déclaré aucune base imposable;
- il s'agit moins de savoir si les sociétés constituées à des fins purement fiscales pourraient échapper à la mesure qui les vise que de savoir si des sociétés constituées à d'autres fins sont cependant affectées par elle;
- par hypothèse, aucune société n'est jamais constituée dans un but purement fiscal, même si l'impôt joue lui-même un rôle économique que le chef d'entreprise doit prendre en compte. Si le législateur entendait restreindre l'incitant fiscal à la création de sociétés, il devait limiter le champ d'application de la loi aux sociétés unipersonnelles et pour autant, en ce cas, que l'exercice de la profession en société unipersonnelle exclue, par hypothèse, d'autres buts et d'autres conséquences;
- les moyens détournés utilisés par les sociétés pour rémunérer leurs administrateurs et associés actifs, dénoncés par le Conseil des ministres (A.2.4), sont liés à des situations isolées qui, si l'on veut y mettre fin, ne justifient pas qu'il soit porté atteinte aux sociétés n'utilisant pas de tels moyens. Par ailleurs, les prélèvements moyennant intérêts fictifs auxquels il est fait allusion supposent un remboursement et, de toute manière, aboutiront au paiement d'impôts;
- les mesures antérieures auxquelles le Conseil des ministres fait allusion, telles les lois des 28 juillet et 28 décembre 1992 (hausse du taux de l'imposition des plus-values de cessation sur immobilisations incorporelles, requalification des intérêts en dividendes, requalification de loyers en rémunérations), ne sortissent leurs effets qu'à partir des exercices d'imposition 1993 et 1994, de telle sorte que l'argument manque en fait.

*Quant au second moyen.*

A.3.5. En l'espèce, la mesure critiquée tient plus de la bombe que d'une arme de précision pour atteindre l'objectif prétendument poursuivi.

Les situations dénoncées sous A.1.5 (telles celles des petites entreprises débutantes, qui se trouvent dans l'impossibilité de payer une rémunération importante à leurs administrateurs ou associés actifs et devront supporter un taux d'imposition plus élevé si elles ne génèrent pas un bénéfice suffisant) démontrent que la disposition critiquée traite de manière identique, sans qu'apparaisse une justification objective et raisonnable, des catégories de sociétés qui se trouvent dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes.

A.3.6. Les exemples cités par le Conseil des ministres de sociétés ne bénéficiant pas du taux réduit (A.2.6) sont des exemples de sociétés bénéficiant d'autres règles dérogatoires qui rendent leur situation fondamentalement différente de celle des P.M.E. qui dépendent de leur bénéfice d'exploitation.

A.3.7. La jurisprudence de la Cour à laquelle le Conseil des ministres fait référence (A.2.7) ne signifie pas que la simplification des critères et la réduction du coût administratif doivent déboucher sur la fixation d'un impôt unique et forfaitaire par contribuable, quelles que soient ses facultés contributives car, poussé à l'absurde, un tel système fiscal revient à fixer le même montant d'impôt par contribuable.

On ne peut utiliser les attendus de cet arrêt pour légitimer une quelconque discrimination non justifiée par des critères proportionnels et raisonnables. Par cet arrêt, la Cour n'a certainement pas eu l'intention de dire que des contribuables se trouvant dans une situation comparable et ayant des revenus identiques devraient payer un impôt fondamentalement différent.

L'on doit souligner, d'une part, que l'application du taux réduit de l'impôt des sociétés ne concerne en réalité que les bénéfices qui servent à autofinancer l'entreprise et se justifie par le fait que les P.M.E. n'ont que difficilement accès aux marchés publics des capitaux et que le crédit est pour elles plus onéreux et, d'autre part, que pour distribuer des revenus, les sociétés doivent d'abord payer l'impôt des sociétés et puis retenir le précompte mobilier, actuellement de 25,75 p.c., soit un impôt global confinant au taux maximum de l'impôt des personnes physiques.

A.3.8. Enfin, le présent recours n'a pas pour but de démontrer que la loi attaquée décourage la mise en société d'une entreprise qui n'est pas mue par un but fiscal (voy. A.2.8 in fine), même si c'est le cas, mais tout simplement de démontrer le caractère discriminatoire d'une mesure qui aboutit à faire payer des impôts différents pour un même niveau de revenus imposables.

— B —

*Quant à l'objet du recours.*

B.1. L'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses insère un 4<sup>o</sup> et un 5<sup>o</sup> à l'alinéa 3 de l'article 215 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992) et complète cet article d'un alinéa 4. Il apparaît du contenu de la requête que les requérantes ne formulent pas de griefs à l'endroit de l'alinéa 3, 5<sup>o</sup>. Le recours n'est donc recevable qu'en tant qu'il se rapporte aux alinéas 3, 4<sup>o</sup>, et 4 de l'article 215 du C.I.R. 1992.

*En ce qui concerne l'intérêt de la s.p.r.l. Look and Partners.*

B.2. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, la partie requérante, qui est une société soumise à l'impôt des sociétés, justifie de l'intérêt requis pour demander l'annulation de dispositions qui ont pour objet de déterminer les conditions d'application du taux réduit de l'impôt des sociétés.

*Quant au fond.*

*Sur les deux moyens réunis.*

B.3.1. En complétant l'article 215 du C.I.R. 1992 d'un alinéa 3, 4<sup>e</sup>, et d'un alinéa 4, l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 a exclu du bénéfice du taux réduit de l'impôt des sociétés celles qui n'allouent pas à au moins un administrateur ou à un associé actif une rémunération d'au moins 1 000 000 de francs à charge du résultat de la période imposable (article 215, alinéa 3, 4<sup>e</sup>). Toutefois, les sociétés dont le revenu est inférieur à 1 000 000 de francs continuent à bénéficier du taux réduit, à la double condition que la somme du revenu imposable de la société et de la rémunération la plus élevée allouée à un administrateur atteigne au moins 1 000 000 de francs et que la rémunération de l'administrateur ou de l'associé actif soit au moins égale au montant du revenu imposable de la société. Le législateur a voulu ainsi réduire l'incitant fiscal à la constitution de sociétés ou à la transformation d'entreprises individuelles en sociétés (Exposé des motifs, Doc. parl., Chambre, 1992-1993, n° 717/1, pp. 4 et 5).

B.3.2. Les parties requérantes reprochent à ces dispositions tant d'instaurer une discrimination entre sociétés en les soumettant à un impôt différent alors que leur bénéfice imposable serait identique que de les soumettre à un traitement identique — la privation du bénéfice du taux réduit — alors qu'elles se trouveraient dans des situations essentiellement différentes au regard du but poursuivi par le législateur.

B.3.3. Les développements de la requête et le mémoire en réponse font cependant apparaître que le grief des requérantes porte sur l'exigence d'une condition nouvelle pour bénéficier du taux réduit de l'impôt des sociétés, à savoir une rémunération minimum octroyée aux administrateurs ou associés actifs.

B.3.4. 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.3.5. Le législateur veut éviter que, par la création de sociétés de personnes, l'impôt ou les cotisations de sécurité sociale soient éludés (Rapport, Doc. parl., Chambre, 1992-1993, n° 717/5, p. 75). A cette fin, il a pris une mesure adéquate en exigeant que les sociétés qui bénéficient du taux réduit de l'impôt des sociétés allouent à leurs administrateurs et associés actifs des rémunérations d'un montant suffisant pour entraîner le paiement d'impôts et de cotisations de sécurité sociale que la constitution en société d'une activité professionnelle indépendante aboutit à faire disparaître.

B.3.6. Les parties requérantes font observer que diverses mesures législatives ont, dans le passé et contrairement à la mesure critiquée par elles, favorisé la constitution de sociétés. Les principes d'égalité et de non-discrimination ne s'opposent pas à ce que le législateur revienne sur ses objectifs initiaux pour en poursuivre d'autres.

B.3.7. A supposer qu'il soit exact que des sociétés constituées dans un but exclusivement fiscal puissent échapper à la mesure critiquée et que des sociétés n'ayant pas été constituées dans ce but ne puissent y échapper, il ne s'ensuivrait pas que la mesure serait dénuée de pertinence. D'une part, dès lors qu'il peut être admis qu'une mesure prise par un législateur est de nature à prévenir un abus, la circonstance que des abus analogues ne sont pas encore visés ne lui ôte pas, à elle seule, sa justification. D'autre part, lorsque la loi vise à la fois des contribuables dont les situations sont diverses, il peut dans une certaine mesure être admis qu'elle appréhende cette réalité en faisant usage de catégories simplificatrices et approximatives.

B.3.8. Selon les requérantes, la disposition attaquée créerait une discrimination entre des sociétés allouant des rémunérations identiques à leurs administrateurs et associés actifs, suivant la répartition de ces rémunérations. Cette critique n'est pas fondée. S'il est exact qu'une rémunération d'au moins 1 000 000 de francs allouée à un seul administrateur ou associé actif permettrait à la société qui l'alloue de bénéficier du taux réduit d'imposition alors que celui-ci ne pourrait pas être appliqué aux bénéficiaires d'une société qui partagerait une rémunération d'un montant identique entre plusieurs administrateurs ou associés actifs, la distinction qui apparaît ainsi est conforme à l'objectif poursuivi par le législateur de réserver le bénéfice du taux réduit d'imposition à celles des sociétés allouant des rémunérations suffisamment élevées à leurs administrateurs et associés actifs.

B.3.9. Il résulte toutefois de l'article 215, alinéa 4, du C.I.R. 1992 que les sociétés dont le revenu imposable est inférieur à 1 000 000 de francs bénéficient du taux réduit à condition, notamment, que ce revenu, majoré de la rémunération la plus élevée allouée à un administrateur ou associé actif, atteigne 1 000 000 de francs.

Cette condition a pour effet de priver du taux réduit les sociétés dont le revenu imposable majoré de la rémunération la plus élevée n'atteint pas le seuil de 1 000 000 de francs.

L'exigence spécifique que le montant cumulé du revenu imposable de la société et de la rémunération précitée atteigne un minimum a pour effet de créer, sans raison, des différences de traitement entre les sociétés ayant éventuellement un même revenu imposable. Elle est sans rapport avec le but poursuivi par le législateur tel qu'il est décrit au B.3.5.

Par ces motifs,

la Cour

annule l'article 10 de la loi du 28 décembre 1992 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, 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 »;

rejette le recours pour le surplus.

Ainsi prononcé en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, à l'audience publique du 1er juin 1994.

Le greffier,  
H. Van der Zwalmen.

Le président,  
M. Melchior.

## ARBITRAGEHOF

N. 94 — 1616

[C — 21182]

Arrest nr. 44/94 van 1 juni 1994

Rolnummer 581.

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

Het Arbitragehof,

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

wijst na beraad het volgende arrest :

I. *Onderwerp van het beroep.*

Bij verzoekschrift van 29 juni 1993, dat bij op 30 juni 1993 ter post aangetekende brief aan het Hof is toegezonden en op 1 juli 1993 ter griffie is ontvangen, vorderen de vereniging zonder winsttoegmerk Nationale Federatie der Unies van de Middenstand, waarvan de zetel gevestigd is te 1040 Brussel, Galliërslaan 32, vertegenwoordigd door haar raad van bestuur, en de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid Look and Partners, waarvan de zetel gevestigd is te 4830 Oupeye, rue du Roi Albert 349, ingeschreven in het handelsregister te Luik onder het nummer 181.813, vertegenwoordigd door haar zaakvoerder, de vernietiging van artikel 10 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 1992, wegens schending van de vroegere artikelen 6 en 6bis (thans 10 en 11) van de Grondwet.

II. *De rechtspleging.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Op de terechtzitting van 10 maart 1994 :

— zijn verschenen :

. Mr. Ch. Voisin, advocaat bij de balie te Luik, voor de verzoekende partijen;

. Mr. R. De Geyter, advocaat bij de balie te Brussel, loco Mr. A. De Bruyn, advocaat bij het Hof van Cassatie, voor de Ministerraad;

— hebben de rechters L. François en G. De Baets verslag uitgebracht;

— zijn voornoemde advocaten gehoord;

— is de zaak in beraad genomen.

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

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

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

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

Wanneer het belastbare inkomen niet meer dan 13'000'000 frank bedraagt, wordt de belasting evenwel als volgt vastgesteld :

1° op de schijf van 0 tot 1 miljoen frank : 28 pct.;

2° op de schijf van 1 miljoen frank tot 3'600'000 frank : 36 pct.;

3° op de schijf van 3'600'000 frank tot 13'000'000 frank : 41 pct.

Het tweede lid is niet van toepassing :

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



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

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

4° op vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk niet aan ten minste één bestuurder of werkend vennoot een bezoldiging van ten minste 1 000 000 frank hebben toegekend;

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

Wat betreft de vennootschappen waarvan het belastbare inkomen minder dan 1 000 000 frank bedraagt, is het derde lid, 4°, niet van toepassing wanneer dat inkomen, verhoogd met de hoogste bezoldiging die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk aan één bestuurder of werkend vennoot wordt toegekend, ten minste 1 000 000 frank bedraagt en in zover deze bezoldiging hoger is dan of gelijk is aan dat belastbare inkomen. »

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

IV. *In rechte.*

— A —

*Standpunt van de verzoekende partijen.*

*Ten aanzien van het belang.*

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

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

*Ten gronde.*

*Eerste middel.*

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

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

A.1.4. Diverse wettelijke en verordenende maatregelen hebben trouwens reeds in ruime mate de mogelijkheid beperkt, voor de bestuurders of werkende vennoten, om hun beroepsinkomsten, en derhalve ook hun sociale bijdragen, te verlagen door die inkomsten in een andere vorm te ontvangen, zoals de afschaffing van het verlaagde tarief voor de vennootschappen waarvan de uitgekeerde dividenden hoger liggen dan 13 pct. van het maatschappelijk kapitaal (artikel 19 van de wet van 28 december 1983), de beperking van het bedrag van de forfaitaire aftrek van 40 pct., die geacht wordt de onderhouds- en herstellingskosten van verhuurde onroerende goederen te vertegenwoordigen (wet van 27 december 1984), de herkwalficatie als beroepsinkomsten van huurgelden ontvangen door bestuurders of werkende vennoten in zoverre de huurprijs en de huurlasten meer bedragen dan vijf derde van het gerevaloriseerde kadastraal inkomen (wet van 28 juli 1992), de verplichting voor onbezoldigde mandatarissen van vennootschappen om aan te sluiten bij een sociale verzekeringskas (koninklijk besluit van 1 juli 1992), de bijdrage ten laste van de vennootschappen, bestemd voor het sociaal statuut der zelfstandigen (wet van 25 juni 1992), de gedeeltelijke herkwalficatie als dividenden van de interesten op voorschotten die de bestuurders of werkende vennoten aan hun vennootschap hebben gegeven (wet van 28 juli 1992) en de beperking van het voordeel van het verlaagde tarief toepasselijk op de stopzettingmeerwaarden (wetten van 22 december 1989 en 28 juli 1992).

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

*Tweede middel.*

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

Aldus dient het volgende te worden vastgesteld :

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

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

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

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

- de aangevochten bepaling voert een discriminatie in tussen vennootschappen die identieke bezoldigingen toekennen, volgens de verdeling van die bezoldigingen;
- aangezien een zelfde persoon in verscheidene vennootschappen bestuurder of werkende vennoot kan zijn, zou elk van die vennootschappen hem een vrij hoge bezoldiging moeten toekennen om het verlaagde tarief te genieten : dat heeft, geen zin en is soms niet haalbaar, gelet op de omvang van de winsten;
- aangezien het tarief van de door de vennootschap verschuldigde belasting voortaan schommelt, niet naar gelang van haar resultaten, maar wel naar gelang van bepaalde lasten (de bezoldigingen), is het mogelijk dat een vennootschap met een minder goed resultaat een hoger belastingtarief moet dragen dan datgene dat op een vennootschap met een hogere belastbare winst toepasselijk is;
- wanneer een door beide echtgenoten opgerichte vennootschap slechts aan één van hen een bezoldiging toekent, zal de andere echtgenoot geen sociale zekerheidsbijdragen meer kunnen betalen en uitgesloten worden van het voordeel van de sociale uitkeringen die eraan verbonden zijn;
- het was technisch gezien niet mogelijk de beginnende ondernemingen aan het toepassingsgebied van de aangevochten bepaling te onttrekken;
- de aangevochten bepaling houdt geen rekening met de toestand van de vennootschappen die, wegens de omstandigheid dat sommige vennoten een bepaalde leeftijd hebben bereikt, hun activiteit beperken, aan die vennoten een lagere bezoldiging toekennen en om die reden zwaarder dreigen te worden belast.

A.1.6. Het toepassingsgebied van de bekritiseerde maatregelen is dermate ruim dat het zich uitstrekt tot de vennootschappen waarvan de oprichting en de werkwijze (het beperkte karakter van de bezoldigingen) geen belastingontwijking tot doel hebben; derhalve bestaat geen redelijk verband van evenredigheid tussen de door de maatregel aangewende middelen en de doelstellingen die ermee worden beoogd. De maatregel tracht op verholde wijze de kleinste ondernemingen te verhinderen de vorm van een vennootschap aan te nemen. Door die maatregel schaft de wetgever, voor tal van kleine ondernemingen, zonder meer het voordeel af van het verminderde tarief van de vennootschapsbelasting. Zo zal het verminderde tarief nooit meer kunnen worden toegepast op vennootschappen die, vóór de aftrek van de bezoldiging die zij aan een betrokken bestuurder of werkende vennoot uitbetalen, minder dan 1 000 000 frank verdienen, aangezien zij in de onmogelijkheid zullen verkeren aan de wettelijke voorwaarde te voldoen.

*Standpunt van de Ministerraad.*

*Ten aanzien van het belang.*

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

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

*Ten gronde.*

*Ten aanzien van het eerste middel.*

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

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

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

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

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

*Ten aanzien van het tweede middel.*

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

Allereerst dient te worden beklemtoond dat niet alle vennootschappen aanspraak kunnen maken op de verlaging van het gewone tarief van de vennootschapsbelasting vastgesteld bij artikel 215, eerste lid, van het W.I.B. 1992 (vennootschappen waarvan de winst meer dan 13 miljoen frank bedraagt (W.I.B. 1992, artikel 215, tweede lid), de zogeheten « financiële » vennootschappen bedoeld in het derde lid, 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> en 3<sup>o</sup>, van dat artikel 215, de vennootschappen waarvan de aandelen of deelbewijzen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen, de vennootschappen waarvan de dividenduitkering hoger is dan 13 pct. van het bij het begin van het belastbare tijdperk gestorte kapitaal, de vennootschappen die als coördinatiecentra zijn erkend krachtens het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982, de vennootschappen die als in een tewerkstellingszone gelegen onderneming zijn erkend, overeenkomstig koninklijk besluit nr. 118 van 23 december 1982, de beleggingsvennootschappen met veranderlijk kapitaal (Bevek) en de beleggingsvennootschappen met vast kapitaal (Bevak), bedoeld in de artikelen 114 tot 118). De belasting tegen het verlaagde tarief is derhalve een afwijkend, doch niet discriminerend stelsel en het is verantwoord dat de wetgever de voorwaarden regelt waaronder het kan worden toegekend.

A.2.7. Voor het bedrag van ten minste 1.000.000 frank, dat de verzoekende partijen blijkbaar bekritisieren, is in de memorie van toelichting van de aangevochten wet een verantwoording gegeven : het stemt in de praktijk overeen met een effectief belastbare nettobezoldiging van ongeveer 750 000 frank en de omstandigheid dat die limiet zou kunnen worden toegepast in situaties die geen misbruiken vormen, neemt de verantwoording ervan niet weg, aangezien het Hof heeft aanvaard dat in fiscale aangelegenheden categorieën worden aangewend die slechts op vereenvoudigende en benaderende wijze met de werkelijkheid overeenstemmen.



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

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

— en voor zover die bezoldiging ten minste gelijk is aan het belastbaar inkomen.

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

Belastbaar inkomen + hoogste bezoldiging	Hoogste bezoldiging	Belastbaar inkomen (na toekenning van de hoogste bezoldiging)
1 000 000	500 000	500 000
1 000 000	990 000	10 000

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

1 000 000	100 000	900 000
-----------	---------	---------

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

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

*Antwoord van de verzoekende partijen.*

*Ten aanzien van het belang.*

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

A.3.2. De middelen waarover de tweede verzoekende partij, een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid met een kapitaal van 750 000 frank, beschikt, bieden haar niet de mogelijkheid een inkomstenpeil te halen dat in ieder geval de toepassing van de verlaagde tarieven, zoals zij waren vastgesteld vóór de inwerking-treding van de bekritiseerde bepaling, opzij zou schuiven; als vennootschap die pas in 1992 is opgericht, kan haar belang om in rechte te treden niet afhangen van de omstandigheid dat zij in een welbepaald boekjaar, eerder dan in een ander, al dan niet de nieuwe voorwaarden vervult die bij de bekritiseerde bepaling zijn vastgesteld voor de toekenning van het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting.

*Ten gronde.*

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

*Ten aanzien van het eerste middel.*

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

— wil men de fiscale aansporing tot het oprichten van vennootschappen beperken, dan moet men de nieuwe vennootschappen treffen, en niet die welke reeds bestaan;

— met de verhoging van het verlaagde tarief zal de aangeklaagde situatie van gezinnen die vrijwel zonder enig inkomen normaal lijken te leven, niet kunnen worden verholpen ; zij hebben immers geen enkele belastbare grondslag aangegeven;

— het is niet zozeer de vraag of de met louter fiscale bedoelingen opgerichte vennootschappen zouden kunnen ontsnappen aan de maatregel die ze beoogt, als wel of met andere bedoelingen opgerichte vennootschappen toch door die maatregel worden geraakt;

— hypothetisch wordt een vennootschap nooit met louter fiscale bedoelingen opgericht, zelfs al speelt de belasting zelf een economische rol waarmee de bedrijfsleider rekening moet houden. Mocht de wetgever de fiscale aansporing tot het oprichten van vennootschappen willen afremmen, dan zou hij het toepassingsgebied van de wet tot de eenpersoonsvennootschappen moeten beperken en voor zover, in dat geval, de beroepsuitoefening in de vorm van een eenpersoonsvennootschap - hypothetisch - andere doelstellingen en andere gevolgen zou uitsluiten;

— de door de Ministerraad aangeklaagde omwegen die vennootschappen zouden gebruiken om hun bestuurders en werkende vennoten te bezoldigen (A.2.4), houden verband met gesoleerde situaties die, indien men er een einde aan wil maken, niet verantwoord zijn dat de vennootschappen die geen dergelijke middelen aanwenden, worden getroffen. De opnemingen tegen fictieve intresten waarop is gezinspeeld, veronderstellen trouwens een terugbetaling en zullen in ieder geval tot de betaling van belastingen leiden;

— de vroegere maatregelen waarop de Ministerraad zinspeelt, zoals de wetten van 28 juli en 28 december 1992 (verhoging van het belastingtarief voor de stopzettingsmeerwaarden op immateriele vaste activa, herkwalficatie van de intresten als dividenden, herkwalficatie van huurgelden als bezoldigingen) zouden pas gevolgen sorteren vanaf de aanslagjaren 1993 en 1994, zodat het argument feitelijke grondslag mist.

*Ten aanzien van het tweede middel.*

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

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

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

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

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

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

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

— B —

*Ten aanzien van het onderwerp van het beroep.*

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

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

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

*Ten gronde*

*Ten aanzien van de twee middelen samen.*

B.3.1. Door artikel 215 van het W.I.B. 1992 aan te vullen met een derde lid, 4<sup>o</sup>, en een vierde lid, heeft artikel 10 van de wet van 28 december 1992 de vennootschappen die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk niet aan ten minste één bestuurder of werkend vennoot een bezoldiging toegekennen van ten minste 1 000 000 frank, uitgesloten van het verlaagde tarief van de vennootschapsbelasting (artikel 215, derde lid, 4<sup>o</sup>). De vennootschappen waarvan het inkomen minder bedraagt dan 1 000 000 frank, blijven evenwel het verlaagde tarief genieten, onder de dubbele voorwaarde dat de optelling van het belastbaar inkomen van de vennootschap en de hoogste bezoldiging toegekend aan een bestuurder ten minste 1 000 000 frank bedraagt en dat de bezoldiging van de bestuurder of werkende vennoot ten minste gelijk is aan het bedrag van het belastbaar inkomen van de vennootschap. Aldus heeft de wetgever de fiscale aansporing tot het oprichten van vennootschappen of het omvormen van eenmanszaken in vennootschappen willen afzwakken (Memorie van toelichting, Gedr. St., Kamer, 1992-1993, nr. 717/1, pp. 4 en 5).

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

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

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

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

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

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

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

B.3.8. Volgens de verzoekende partijen zou de aangevochten bepaling een discriminatie in het leven roepen tussen vennootschappen die aan hun bestuurders en werkende vennoten identieke bezoldigingen toegekennen, naar gelang van de verdeling van die bezoldigingen. Die kritiek is niet gegrond. Het is weliswaar juist dat een bezoldiging van ten minste 1 000 000 frank toegekend aan één enkele bestuurder of werkende vennoot de vennootschap die die bezoldiging toekent de mogelijkheid zou bieden het verlaagde belastingtarief te genieten,

terwijl dat tarief niet zou kunnen worden toegepast op de winsten van een vennootschap die de bezoldiging van een identiek bedrag onder verscheidene bestuurders of werkende vennoten zou verdelen, maar het onderscheid dat aldus wordt gemaakt is in overeenstemming met de door de wetgever nagestreefde doelstelling, die erin bestaat het voordeel van het verlaagde belastingtarief voor te behouden aan die vennootschappen welke voldoende hoge bezoldigingen toekennen aan hun bestuurders en werkende vennoten.

B.3.9. Uit artikel 215, vierde lid, van het W.I.B. 1992 vloeit evenwel voort dat de vennootschappen waarvan het belastbaar inkomen minder dan 1 000 000 frank bedraagt, het verlaagde tarief genieten, onder meer op voorwaarde dat dat inkomen, vermeerderd met de hoogste bezoldiging toegekend aan een bestuurder of werkende vennoot, 1 000 000 frank bereikt.

Die voorwaarde leidt ertoe dat het verlaagde tarief wordt ontzegd aan de vennootschappen waarvan het belastbaar inkomen vermeerderd met de hoogste bezoldiging de drempel van 1 000 000 frank niet bereikt.

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

Om die redenen,

het Hof

vernietigt artikel 10 van de wet van 28 december 1992 houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, voor zover het door die bepaling aan artikel 215 van het W.I.B. 1992 toegevoegde vierde lid het voordeel van de bepaling die het bevat, doet afhangen van de voorwaarde dat « het belastbare inkomen (...), verhoogd met de hoogste bezoldiging die ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk aan één bestuurder of werkend vennoot wordt toegekend, ten minste 1 000 000 frank bedraagt »;

verwerpt het beroep voor het overige.

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

Dé griffier,

H. Van der Zwalmen.

De voorzitter,

M. Melchior.

#### SCHIEDSHOF

D. 94 — 1616

[C — 21182]

Urteil Nr. 44/94 vom 1. Juni 1994

Geschäftsverzeichnissnr. 581.

*In Sachen:* Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen, erhoben von der VoE « Fédération nationale des unions de classes moyennes » und der GmbH « Look and Partners ».

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus den Vorsitzenden M. Melchior und L. De Grève, und den Richtern L.P. Suetens, H. Boel, L. François, G. De Baets und E. Cerexhe, unter Assistenz des Kanzlers H. Van der Zwalmen, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

I. *Gegenstand.*

Mit Klageschrift vom 29. Juni 1993, die dem Hof mit einem am 30. Juni 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief zugesandt wurde und am 1. Juli 1993 bei der Kanzlei eingegangen ist, erhoben die Vereinigung ohne Erwerbzweck « Fédération nationale des unions de classes moyennes », mit Sitz in 1040 Brüssel, avenue des Gaulois 32, vertreten durch ihren Verwaltungsrat, und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung « Look and Partners », mit Gesellschaftssitz in 4680 Oupeye, rue du Roi Albert 349, eingetragen im Handelsregister Lüttich unter der Nummer 181.813, vertreten durch ihren Geschäftsführer, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen, veröffentlicht in Belgischen Staatsblatt vom 31. Dezember 1992, wegen Verletzung der vormaligen Artikel 6 und 6bis (jetzt 10 und 11) der Verfassung.

II. *Verfahren.*

Durch Anordnung vom 1. Juli 1993 hat der amtierende Vorsitzende gemäß den Artikeln 58 und 59 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof die Richter der Besetzung bestimmt.

Die referierenden Richter waren der Ansicht, daß die Artikel 71 ff. des genannten Sondergesetzes in diesem Fall nicht anzuwenden seien.

Gemäß Artikel 76 des genannten Sondergesetzes wurde die Klage mit am 31. August 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 1., 2. und 6. September 1993 zugestellt wurden, notifiziert.

Die durch Artikel 74 des genannten Sondergesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im Belgischen Staatsblatt vom 1. September 1993.

Der Ministerrat, vertreten durch den Premierminister, mit Amtssitz in 1000 Brüssel, rue de la Loi 16, hat mit einem am 14. Oktober 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes wurden Abschriften dieses Schriftsatzes mit am 10. November 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 12. und am 15. November 1993 zugestellt wurden, notifiziert.

Die Klägerinnen haben mit einem am 9. Dezember 1993 bei der Post aufgegebenen Einschreibebrief einen gemeinsamen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 1993 hat der Hof den Richter E. Cerexhe bestimmt, um die Besetzung zu vervollständigen.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 1993 hat der Hof die für die Urteilsfällung festgelegte Frist bis zum 30. Juni 1994 verlängert.

Durch Anordnung vom 16. Februar 1994 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsreif erklärt und die Sitzung auf den 10. März 1994 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien notifiziert, die ebenso wie ihre Rechtsanwälte über den Sitzungstermin informiert wurden; dies erfolgte mit am 16. Februar 1994 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen, die den Empfängern am 17., 18. und 21. Februar 1994 zugestellt wurden.

Auf der Sitzung am 10. März 1994

— erschienen

. RA Ch. Voisin, in Lüttich zugelassen, für die Kläger,

. RA R. De Geyter, in Brüssel zugelassen, loco RA A. De Bruyn, beim Kassationshof zugelassen, für den Ministerrat,

— haben die Richter L. François und G. De Baets Bericht erstattet,

— wurden die vorgenannten Rechtsanwälte angehört,

— wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 82 ff. des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, die sich auf den Sprachengebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

### III. Gegenstand der fraglichen Bestimmungen.

Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen ändert Artikel 215 des Einkommensteuergesetzbuches (EStGB 1992) ab, der folgendes vorsieht:

« Art. 215. Der Satz der Körperschaftssteuer 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 berichtigten 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 vorgesehenes Koordinationszentrum angehört.

Für die Gesellschaften, deren besteuerebares 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 besteuerebaren Einkommen entspricht oder höher ist. »

Die angefochtenen Bestimmungen sind Absatz 3 4° und 5° und Absatz 4.

### IV. In rechtlicher Beziehung.

— A —

#### Standpunkt der Klägerinnen.

##### Was das Interesse betrifft.

A.1.1. Die erste Klägerin, die die Form einer Vereinigung ohne Erwerbzweck angenommen habe, bezwecke die Vertretung, die Förderung und die Verteidigung — auf internationaler Ebene wie auch auf den verschiedenen nationalen Ebenen — der immateriellen, beruflichen, wirtschaftlichen und sozialen Interessen des Mittelstandes, d.h. der Selbständigen, der kleineren und mittleren Unternehmen des Handwerks, des Dienstleistungsgewerbes, des Handels und der Industrie sowie der freien Berufe; sie übe ihre Tätigkeit seit 1964 aus und sei in verschiedenen Gremien vertreten; sie weise das erforderliche Interesse nach, um die Nichtigerklärung einer diskriminierenden Besteuerung zu beantragen. Der Hof habe in seinem Urteil Nr. 37/93 ihr Interesse, vor Gericht aufzutreten, anerkannt.

A.1.2. Die zweite Klägerin sei eine Handelsgesellschaft, die den Vorteil des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes verlieren könne.

##### Zur Hauptsache.

##### Erster Klagegrund.

A.1.3. Mit der angefochtenen Bestimmung, die eine Diskriminierung unter den der Körperschaftssteuer unterliegenden Gesellschaften schaffe, da zwei Gesellschaften künftig für den gleichen besteuerebaren Gewinn einem unterschiedlichen Steuersatz und unterschiedlichen Steuern unterliegen könnten, könne das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel nicht erreicht werden, nämlich die Einschränkung des steuerlichen Anreizes für die Gründung von Gesellschaften oder die Umwandlung von Einzelunternehmen in Gesellschaften, was zu einer ungerechtfertigten Zunahme der Anzahl von Personengesellschaften (Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Einmangengesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften), die ausschließlich aus Steuergründen oder zur Vermeidung der Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen oder aus beiden Gründen gegründet worden seien, geführt habe.

Es sei offensichtlich, daß die Erhöhung des Steuersatzes Gesellschaften treffe, die der Gesetzgeber nicht ins Auge gefaßt habe, aber um so weniger diejenigen, die ins Auge gefaßt worden seien, treffen werde, als ihre Mittel hoch seien.

A.1.4. Im übrigen sei die Möglichkeit der Verwalter oder aktiven Teilhaber zur Verringerung ihrer Berufseinkünfte und somit ihrer Sozialbeiträge, indem ihnen diese Einkünfte in anderer Form ausgezahlt werden könnten, bereits durch verschiedene Gesetzes- und Verordnungsmaßnahmen eingeschränkt worden, wie beispielsweise die Abschaffung des ermäßigten Steuersatzes für die Gesellschaften, deren Dividendenausschüttung mehr als 13 Prozent des Gesellschaftskapitals betrage (Artikel 19 des Gesetzes vom 28. Dezember 1983), die Begrenzung des Betrages des pauschalen Abzugs von 40 Prozent, der die Unterhalts- und Reparaturkosten an vermieteten Immobilien darstellen solle (Gesetz vom 27. Dezember 1984), die Neueinstufung der durch Verwalter oder aktive Teilhaber eingenommenen Mieten als Berufseinkünfte, insofern Miete und Nebenkosten mehr als fünf Drittel des aufgewerteten Katastralertrags betragen würden (Gesetz vom 28. Juli 1992), die Pflichtmitgliedschaft der ihr Mandat unentgeltlich ausübenden Gesellschaftsmandatäre in einer Sozialversicherungskasse (königlicher Erlaß vom 1. Juli 1992), der Beitrag zu Lasten der Gesellschaften für das Sozialstatut der selbständig Erwerbstätigen (Gesetz vom 25. Juni 1992), die teilweise Neueinstufung der Zinsen aus von Verwaltern und aktiven Teilhabern an ihre Gesellschaft geleisteten Vorschüssen als Dividenden (Gesetz vom 28. Juli 1992) sowie die Begrenzung des Vorteils des ermäßigten Steuersatzes, der auf die bei Geschäftsaufgabe erzielten Mehrwerte Anwendung finde (Gesetze vom 22. Dezember 1989 und 28. Juli 1992).

Somit seien schließlich von dieser neuen Regelung nur die Mittel betroffen, die zur Sicherung der Eigenfinanzierung des Unternehmens dort verbleiben würden.

#### *Zweiter Klagegrund.*

A.1.5. Die gesetzlichen Bedingungen, um in den Vorteil des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes zu gelangen, würden rein arithmetisch so berechnet, daß gewisse Gesellschaften, die nicht aus rein steuerlichen Erwägungen gegründet worden seien, wegen ihrer zu geringen Größe diesen ermäßigten Steuersatz nicht mehr in Anspruch nehmen könnten.

Somit :

- hänge der Vorteil des ermäßigten Steuersatzes davon ab, ob die Gesellschaft wenigstens einem Verwalter oder aktiven Teilhaber eine ausreichend hohe, gesetzlich festgelegte Vergütung gewähren könne. Dies hänge jedoch vom Ergebnis der Gesellschaft und nicht von den Erwägungen, die zu ihrer Gründung geführt hätten, ab;

- benachteilige die angefochtene Bestimmung die kleinen Unternehmen, indem diese verpflichtet würden, hohe Vergütungen auszahlen, um in den Vorteil des ermäßigten Steuersatzes zu gelangen, und indem sie auf diese Weise an der Bildung von Rücklagen für ihre Eigenfinanzierung gehindert würden;

- würden die kleinen Gesellschaften — wie aus den Berichten der Nationalbank hervorgehe — mehr Steuern zahlen als die großen, da sie nicht so leicht auf den steuerlichen Einfallsreichtum zurückgreifen könnten wie die letzteren, und führe die angefochtene Bestimmung zu einer Erhöhung der Steuerlast der Kleinbetriebe;

- ermögliche es das in der angefochtenen Bestimmung vorgesehene arithmetische Kriterium nicht, den aus rein steuerlichen Erwägungen durchgeführten Übergang zur Gesellschaftsform zu ahnden, sobald die Einkünfte der Gesellschaft es ihr ermöglichen würden, mit der Vergütung, die wenigstens einem Verwalter oder aktiven Teilhaber ausgezahlt werden könne, die in dieser Bestimmung festgesetzten Grenzen einzuhalten;

- schaffe die angefochtene Bestimmung eine Diskriminierung unter den Gesellschaften, die gleiche Vergütungen gewähren, je nach der Verteilung dieser Vergütungen;

- müßte, da dieselbe Person Verwalter oder aktiver Teilhaber in mehreren Gesellschaften sein könne, jede dieser Gesellschaften ihr eine ziemlich hohe Vergütung gewähren, um in den Vorteil des ermäßigten Steuersatzes zu gelangen; dies habe keinen Sinn und sei aufgrund der Höhe des Gewinns manchmal nicht durchführbar;

- könnte es sein, daß eine Gesellschaft mit einem geringeren Ergebnis einen höheren Steuersatz zu zahlen habe als eine andere mit einem höheren besteuerten Gewinn, da der durch die Gesellschaften zu zahlende Steuersatz in Zukunft nicht von ihren Ergebnissen, sondern von bestimmten Lasten (den Vergütungen) abhängt;

- werde in dem Fall, wo eine von zwei Ehegatten gegründete Gesellschaft nur einem von ihnen eine Vergütung gewähre, der andere nicht mehr in der Lage sein, Sozialbeiträge zu zahlen, und vom Anspruch auf die damit verbundenen Sozialleistungen ausgeschlossen sein;

- sei es technisch nicht möglich gewesen, die neugegründeten Gesellschaften aus dem Anwendungsbereich der angefochtenen Bestimmung auszuklammern;

- berücksichtige die angefochtene Bestimmung nicht die Lage der Unternehmen, die bestimmten Teilhabern eine geringere Vergütung auszahlen würden, weil diese aus Altersgründen ihre Tätigkeit einschränken würden, und somit Gefahr liefen, höher besteuert zu werden.

A.1.6. Der Anwendungsbereich der angefochtenen Bestimmung sei derart umfassend, daß er auch die Gesellschaften erfasse, mit deren Gründung und Arbeitsweise (eine geringe Vergütung) keine Steuerflucht beabsichtigt wurde; es bestehe somit keine vernünftige Verhältnismäßigkeit zwischen den angewandten Mitteln und den angestrebten Zielsetzungen. Die Maßnahme beabsichtige auf verschleierte Weise, die kleinsten Unternehmen an der Umwandlung in eine Gesellschaft zu hindern. Mit dieser Maßnahme schaffe der Gesetzgeber in Wirklichkeit ohne weiteres den Vorteil des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes für zahlreiche kleine Unternehmen ab. Somit werde der ermäßigte Satz nie mehr auf jene Unternehmen angewandt werden können, die vor Abzug der an einen betroffenen Verwalter oder aktiven Teilhaber gezahlten Vergütung einen Gewinn von weniger als 1 000 000 Franken erwirtschaften würden, da es ihnen unmöglich sein werde, die gesetzliche Bedingung zu erfüllen.

#### *Standpunkt des Ministerrates.*

##### *Was das Interesse betrifft.*

A.2.1. Der Ministerrat ist der Ansicht, das Interesse der ersten Klägerin nicht anfechten zu können.

A.2.2. Die zweite Klägerin erbringe nicht den Beweis ihres Interesses an der Klageerhebung, da sie keinerlei Hinweise dafür anführe, daß sie sich wirklich in einer Lage befinde, die direkt und nachteilhaft durch die angefochtenen Normen beeinflusst werden könne.

##### *Zur Hauptsache.*

##### *Erster Klagegrund.*

A.2.3. Die Bedingung, wonach ein Unternehmen eine Mindestvergütung gewähren müsse, um in den Vorteil des ermäßigten Steuersatzes zu gelangen, stehe in direkter Verbindung zum Gegenstand des Gesetzes. Der Umstand, daß gewisse Gesellschaften — obwohl sie nur zu den vom Gesetzgeber anvisierten Zwecken gegründet worden seien — nicht durch die Maßnahme zur Bekämpfung dieses Mißbrauchs erfaßt werden könnten, führe zu keiner unsachdienlichen Diskriminierung.

In der Annahme daß mit den gewählten Kriterien nicht das angestrebte Ziel erreicht werden könnte, ergäbe sich daraus keine Diskriminierung gegenüber den Gesellschaften, auf die das Gesetz Anwendung finde.

A.2.4. Die Sachdienlichkeit der angefochtenen Bestimmungen könne nicht angezweifelt werden, da der steuerliche Vorteil, den man mit der Umwandlung seiner beruflichen Tätigkeit in eine Gesellschaft anstrebe (während keinerlei wirtschaftliche oder soziale Begründung für die Annahme dieser Rechtsform vorliege), verschwinde oder stark eingeschränkt werde, wenn der auf die Vergütung eines Verwalters anwendbare Steuersatz den Satz der Körperschaftssteuer übersteige.

Der Gesetzgeber habe in erster Linie die Gesellschaften erreichen wollen, die ihre Verwalter oder aktiven Teilhaber auf Umwegen entlohnen würden (beispielsweise durch Abhebung von einem Kontokorrent mittels Zinsen, die sich als fiktiv erweisen würden), um die Vergütung dem Steuervorabzug und den Sozialbeitragszahlungen zu entziehen; auf diese Weise habe er dem durch die Finanzkommission der Kammer angeprangerten Mißbrauch durch die Steuerpflichtigen ein Ende bereiten wollen, die gemäß ihrer Steuererklärung über kein Einkommen verfügen, aber anscheinend ein ganz normales Leben führen würden und sogar gewisse Sozialvorteile erhalten könnten. Die angefochtene Bestimmung gleiche in gewisser Weise die im Bereich des Steuervorabzugs und der Sozialbeiträge erfolgten Verstöße durch die Beibehaltung des normalen Satzes der Körperschaftssteuer aus.

A.2.5. Der Umstand, daß bereits andere gesetzliche Maßnahmen getroffen worden wären (A.1.4), um die Verwalter und Teilhaber daran zu hindern, ihre Einkünfte zu verringern, indem sie diese in einer anderen Form erhalten würden (Maßnahmen, die nicht hätten verhindern können, daß die Umwandlung von Einzelunternehmen in Gesellschaften für diesen Zweck mißbraucht worden sei), verpflichte den Gesetzgeber nicht dazu, auf die Bekämpfung eines anderen Mißbrauchs, der mit dem gleichen Ziel begangen werde, zu verzichten.

#### Zweiter Klagegrund.

A.2.6. Die Kritik, die sich auf die rein arithmetische Beschaffenheit der durch die angefochtenen Bestimmungen festgesetzten Bedingungen beziehe, sei unbegründet.

Zunächst müsse festgehalten werden, daß nicht alle Gesellschaften Anspruch auf die Ermäßigung des in Artikel 215 Absatz 1 EStGB 1992 festgesetzten normalen Körperschaftssteuersatzes hätten (die Gesellschaften, deren Gewinne höher seien als 13 Millionen Franken (EStGB 1992, Artikel 215 Absatz 2); die sogenannten « Finanzgesellschaften » im Sinne von Absatz 3<sup>1</sup>, 2<sup>o</sup> und 3<sup>o</sup> dieses Artikels 215; die Gesellschaften, deren das Gesellschaftskapital darstellende Aktien oder Anteile mindestens zur Hälfte im Besitz einer oder mehrerer anderer Gesellschaften seien; die Gesellschaften, deren Dividendenausschüttung mehr als 13 Prozent des zu Beginn des Besteuerungszeitraumes eingezahlten Kapitals betrage; die Gesellschaften, die gemäß dem königlichen Erlaß Nr. 187 vom 30. Dezember 1982 als Koordinationszentren anerkannt seien; die Gesellschaften, die gemäß dem königlichen Erlaß Nr. 118 vom 23. Dezember 1982 als in einer Beschäftigungszone gelegene Unternehmen anerkannt seien; die Investmentgesellschaften mit veränderlichem Kapital (S.I.C.A.V.) und die Investmentgesellschaften mit festem Kapital (S.I.C.A.F.), auf die sich die Artikel 114 bis 118 bezögen). Die Besteuerung zum ermäßigten Satz stelle somit eine Ausnahmeregelung dar, die jedoch nicht diskriminierend sei, und es sei zu rechtfertigen, daß der Gesetzgeber die Bedingungen für die Gewährung dieses Steuersatzes festlege.

A.2.7. Die Mindesthöhe von 1 000 000 Franken, die die Klägerinnen anscheinend anfechten würden, sei in der Begründungsschrift zum angefochtenen Gesetz gerechtfertigt worden; sie entspreche nämlich in der Praxis einer tatsächlich steuerbaren Nettovergütung von etwa 750 000 Franken. Der Umstand, daß diese Grenze in Situationen angewandt werden könnte, die keinen Mißbrauch darstellen würden, tue ihrer Rechtfertigung keinen Abbruch, da der Hof im steuerlichen Bereich die Benutzung von Kategorien zugelassen habe, die der Wirklichkeit nur auf vereinfachende und annähernde Weise entsprächen.

A.2.8. Die Bestimmung von Artikel 215 Absatz 3 4<sup>o</sup> werde im übrigen erheblich abgeschwächt durch diejenige von Absatz 4 desselben Artikels, aus dem hervorgehe, daß Absatz 3 4<sup>o</sup>, der die Ermäßigung des Körperschaftssteuersatzes ausschließe, nicht anwendbar sei auf jene Gesellschaften, deren steuerbares Einkommen weniger als 1 000 000 Franken betrage:

– wenn der Gesamtbetrag des steuerbaren Einkommens und der höchsten Vergütung für einen Verwalter oder aktiven Teilhaber mindestens 1 000 000 Franken betrage;

– und insofern diese Vergütung mindestens dem steuerbaren Einkommen entspreche.

Hieraus ergebe sich, daß eine Gesellschaft mit einem steuerbaren Einkommen unter 1 000 000 Franken die Möglichkeit habe, in den Genuß der Ermäßigung des Steuersatzes zu gelangen, wie es die nachstehenden Beispiele zeigen würden:

Besteuerbares Einkommen + höchste Vergütung	Höchste Vergütung (nach Gewährung der höchsten Vergütung)	Besteuerbares Einkommen
1 000 000	500 000	500 000
1 000 000	900 000	10 000
Der Vorteil des ermäßigten Steuersatzes könne jedoch in der folgenden Situation nicht gewährt werden:		
1 000 000	100 000	900 000

Es sei deutlich, daß in diesem Fall der Gewinn der Gesellschaft im Vergleich zur höchsten Vergütung ungewöhnlich hoch ausfalle.

Und schließlich würden die angefochtenen Bestimmungen keine natürliche Person davon abhalten, ihre Berufstätigkeit in Form einer Gesellschaft auszuüben, wenn sie bei dieser Wahl eben nicht von einem rein steuerlichen « Ziel » ausgehe.

#### Erwiderung der Klägerinnen.

##### Was das Interesse betrifft.

A.3.1. Der Ministerrat fechte nicht das Interesse der ersten Klägerin an der Klageerhebung an.

A.3.2. Die Mittel der zweiten Klägerin, einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einem Kapital von 750 000 Franken, würden es ihr nicht ermöglichen, Einkünfte zu erwarten, die eine Anwendung der ermäßigten Steuersätze in jedem Fall ausschließen würden, so wie diese vor dem Inkrafttreten der angefochtenen Bestimmung festgesetzt worden seien; da sie erst seit 1992 bestehe, könne ihr Interesse an der Klageerhebung nicht von dem Umstand abhängen, ob sie in einem bestimmten Geschäftsjahr und nicht in einem anderen die in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen neuen Bedingungen für die Gewährung des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes erfülle oder nicht.

##### Zur Hauptsache.

A.3.3. Während die Gesetze vom 4. August 1986 und vom 22. Dezember 1989 den normalen und den ermäßigten Körperschaftssteuersatz gesenkt und somit die Gründung von Gesellschaften erleichtert hätten, stünden die angefochtenen Bestimmungen im Widerspruch zur jüngsten Entwicklung in diesem Bereich.



*Ersten Klagegrund.*

A.3.4. Die Anmerkungen des Ministerrates würden die Wohlbegründetheit des Standpunktes der Klägerinnen beweisen, denn:

- wenn man den steuerlichen Anreiz zur Gründung der Gesellschaften verringern möchte, müsse man die neuen Gesellschaften treffen, nicht die bestehenden;
- die Anhebung des ermäßigten Steuersatzes werde nicht zu einer Bereinigung der angeprangerten Situation von Haushalten führen, die offenbar normal leben würden, praktisch ohne über ein Einkommen zu verfügen, denn sie hätten tatsächlich keine Veranlagungsgrundlage angegeben;
- es komme weniger darauf an, ob die aus rein steuerlichen Erwägungen gegründeten Gesellschaften der auf sie abzielenden Maßnahme entgehen könnten, als vielmehr darauf, ob die zu anderen Zwecken gegründeten Gesellschaften hingegen davon betroffen seien;
- es sei davon auszugehen, daß keine Gesellschaft zu ausschließlich steuerlichen Zwecken gegründet werde, selbst wenn die Steuer an sich eine wirtschaftliche Bedeutung habe, die der Unternehmer berücksichtigen müsse. Hätte der Gesetzgeber den steuerlichen Anreiz zur Gründung von Gesellschaften begrenzen wollen, so müßte er den Anwendungsbereich des Gesetzes auf Einmanngesellschaften begrenzen, vorausgesetzt, daß in diesem Fall die Ausübung des Berufes in einer Einmanngesellschaft hypothetisch andere Ziele und andere Folgen ausschließen würde;
- die vom Ministerrat beanstandeten Umwege, auf die die Gesellschaften zur Vergütung ihrer Verwalter und aktiven Teilhaber zurückgreifen würden (A.2.4), würden mit vereinzelt Situationen zusammenhängen, und wenn man diesen ein Ende bereiten wollte, wäre es nicht gerechtfertigt, die Gesellschaften, die nicht solche Mittel anwenden, zu beeinträchtigen. Im übrigen würden die angesprochenen Abhebungen zu fiktiven Zinsen eine Rückzahlung voraussetzen und in jedem Fall zur Zahlung von Zinsen führen;
- die vorherigen Maßnahmen, auf die der Ministerrat sich beziehe, wie die Gesetze vom 28. Juli und 28. Dezember 1992 (Anhebung des Steuersatzes für bei Geschäftsaufgabe erzielte Mehrwerte aus immateriellen Anlagewerten, Neueinstufung von Zinsen als Dividenden, Neueinstufung von Mieten als Vergütungen), würden erst ab den Veranlagungsjahren 1993 und 1994 Wirkung zeigen, so daß das Argument der faktischen Grundlage entbehre.

*Zweiter Klagegrund.*

A.3.5. Im vorliegenden Fall gleiche die angefochtene Maßnahme eher einer Bombe als einer Präzisionswaffe, um das vorgeblich angestrebte Ziel zu erreichen.

Die zu A.1.5 angeprangerten Situationen (wie diejenige der kleinen neugegründeten Unternehmen, denen es unmöglich sei, ihren Verwaltern oder aktiven Teilhabern eine hohe Vergütung zu zahlen, und die einen höheren Steuersatz auf sich nehmen müßten, wenn sie keinen ausreichenden Gewinn erzielen würden) würden beweisen, daß die angefochtene Bestimmung Kategorien von Gesellschaften, die sich in Situationen befänden, die hinsichtlich der betreffenden Maßnahme grundverschieden seien, auf gleiche Weise behandelt, ohne daß es dafür eine objektive und vernünftige Rechtfertigung gebe.

A.3.6. Die vom Ministerrat angeführten Beispiele von Gesellschaften, die keinen Anspruch auf den ermäßigten Steuersatz hätten (A.2.6), seien Beispiele von Gesellschaften, die Anspruch auf andere Ausnahmeregelungen hätten und deren Situation somit von Grund auf anders sei als diejenige der von ihrem Betriebsgewinn abhängigen kleinen und mittleren Betriebe.

A.3.7. Die Rechtsprechung des Hofes, auf die der Ministerrat sich beziehe (A.2.7), bedeute nicht, daß die Vereinfachung der Kriterien und die Senkung der Verwaltungskosten zur Festsetzung einer einheitlichen und pauschalen Steuer pro Steuerpflichtigen ungeachtet dessen Steuerkraft führen müßten, da ein solches Steuersystem, würde man es bis ins Absurde führen, die Festsetzung desselben Steuerbetrags für jeden Steuerpflichtigen bedeuten würde.

Man könne nicht die Erwägungen des besagten Urteils dazu benutzen, irgendeine, nicht durch verhältnismäßige und vernünftige Kriterien gerechtfertigte Diskriminierung zu begründen. Mit diesem Urteil habe der Hof gewiß nicht ausdrücken wollen, daß Steuerpflichtige, die sich in einer vergleichbaren Situation befänden und die gleichen Einkünfte hätten, eine grundverschiedene Steuer zahlen müßten.

Es sei einerseits hervorzuheben, daß die Anwendung des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes sich in Wirklichkeit nur auf die Gewinne beziehe, die zur Eigenfinanzierung des Unternehmens dienen würden, und daß sie sich rechtfertige, weil kleine und mittlere Betriebe nur schwer Zugang zu den öffentlichen Kapitalmärkten hätten und Kredite für sie kostspieliger seien, und andererseits, daß die Gesellschaften zur Verteilung von Einkünften zunächst die Körperschaftsteuer bezahlen und anschließend die Kapitalertragsteuer von derzeit 25,75 Prozent einbehalten müßten, das heißt eine an den Höchstsatz der Personensteuer grenzende Gesamtsteuer.

A.3.8. Schließlich ziele die vorliegende Klage nicht darauf ab, zu beweisen, daß durch das angefochtene Gesetz vor der Umwandlung eines Betriebs in eine Gesellschaft, die nicht auf steuerlichen Gründen beruhe, abgeraten werde (siehe A.2.8 in fine), selbst wenn dies der Fall sei, sondern lediglich darauf, die diskriminierende Beschaffenheit einer Maßnahme zu beweisen, die dazu führe, daß für ein besteuertes Einkommen in gleicher Höhe unterschiedliche Steuern gezahlt werden müßten.

— B —

*Was den Gegenstand der Klage betrifft.*

B.1. Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen fügt die Ziffern 4<sup>o</sup> und 5<sup>o</sup> in Absatz 3 von Artikel 215 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend *ESTGB 1992* genannt) ein und ergänzt diesen Artikel um einen Absatz 4. Aus dem Inhalt der Klageschrift geht hervor, daß die Klägerinnen keine Beschwerden gegenüber Absatz 3 5<sup>o</sup> vorbringen. Die Klage ist also nur insofern zulässig, als sie sich auf die Absätze 3 4<sup>o</sup> und 4 von Artikel 215 *ESTGB 1992* bezieht.

*Was das Interesse der GmbH « Look and Partners » betrifft.*

B.2. Im Gegensatz zu den Behauptungen des Ministerrates weist die klagende Partei, die eine der Körperschaftsteuer unterliegende Gesellschaft ist, das erforderliche Interesse an der Klageerhebung auf. Nichtigerklärung von Bestimmungen nach, die die Festlegung der Bedingungen für die Anwendung des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes zum Gegenstand haben.

*Zur Hauptsache.**Was die beiden Klagegründe zusammen betrifft.*

B.3.1. Durch Ergänzung von Artikel 215 *ESTGB 1992* um einen Absatz 3 4<sup>o</sup> und einen Absatz 4 hat Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 die Gesellschaften vom Anspruch auf den ermäßigten Körperschaftssteuersatz ausgeschlossen, die nicht wenigstens einem Verwalter oder aktiven Teilhaber eine Vergütung von mindestens 1.000.000 Franken zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraumes gewähren (Artikel 215

Absatz 3 4<sup>o</sup>). Die Gesellschaften, deren Einkünfte weniger als 1 000 000 Franken betragen, haben jedoch weiterhin Anspruch auf den ermäßigten Steuersatz unter der doppelten Bedingung, daß die Summe der besteuerten Einkünfte der Gesellschaft und der einem Verwalter gewährten höchsten Vergütung wenigstens 1 000 000 Franken beträgt und daß die Vergütung des Verwalters oder aktiven Teilhabers wenigstens dem Betrag der besteuerten Einkünfte der Gesellschaft entspricht. Auf diese Weise wollte der Gesetzgeber den steuerlichen Anreiz zur Gründung von Gesellschaften oder zur Umwandlung von Einzelunternehmen in Gesellschaften verringern (Begründungsschrift, Parl. Dok., Kammer 1992-1993, Nr. 717/1, SS. 4 und 5).

B.3.2. Die klagenden Parteien werfen diesen Bestimmungen vor, sowohl eine Diskriminierung unter Gesellschaften einzuführen, indem ihnen eine unterschiedliche Steuer auferlegt wird, obschon sie einen gleichen besteuerten Gewinn haben, als auch sie auf die gleiche Weise zu behandeln — Entzug des Vorteils des ermäßigten Steuersatzes —, obschon sie sich in grundsätzlich unterschiedlichen Situationen hinsichtlich des vom Gesetzgeber angestrebten Zieles befinden würden.

B.3.3. Aus den Darlegungen in der Klageschrift und im Erwidierungsschriftsatz geht jedoch hervor, daß die Beschwerde der Klägerinnen sich auf die Einführung einer neuen Bedingung für die Inanspruchnahme des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes bezieht, nämlich eine Mindestvergütung, die den Verwaltern oder aktiven Teilhabern zu gewähren ist.

B.3.4. 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.3.5. Der Gesetzgeber möchte vermeiden, daß durch die Schaffung von Personengesellschaften, die Steuer oder die Sozialversicherungsbeiträge umgangen werden (Bericht, Parl. Dok., Kammer 1992-1993, Nr. 717/5, S. 75). Zu diesem Zweck hat er eine geeignete Maßnahme ergriffen, indem er vorschrieb, daß die Gesellschaften, die in den Genuß des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes gelangen, ihren Verwaltern und aktiven Teilhabern Vergütungen in ausreichender Höhe gewähren, um zur Zahlung von Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen, die durch die Umwandlung einer selbständigen Berufstätigkeit in eine Gesellschaft verlorengehen, zu führen.

B.3.6. Die klagenden Parteien merken an, daß in der Vergangenheit und im Gegensatz zu der von ihnen angefochtenen Maßnahme verschiedene gesetzgeberische Maßnahmen die Gründung von Gesellschaften begünstigt haben. Die Grundsätze der Gleichheit und des Diskriminierungsverbotes verhindern nicht, daß der Gesetzgeber seine ursprünglichen Zielsetzungen ändert und andere anstrebt.

B.3.7. Angenommen, es wäre zutreffend, daß die ausschließlich zu steuerlichen Zwecken gegründeten Gesellschaften der angefochtenen Maßnahme entgehen könnten und daß die nicht zu diesem Zweck gegründeten Gesellschaften ihr nicht entgehen könnten, würde sich daraus nicht ergeben, daß die Maßnahme unzweckdienlich wäre. Wenn einerseits anerkannt werden kann, daß eine vom Gesetzgeber ergriffene Maßnahme geeignet ist, einem Mißbrauch vorzubeugen, entzieht alleine der Umstand, daß ähnliche Mißbräuche noch nicht ins Auge gefaßt wurden, ihr nicht die Rechtfertigung. Wenn das Gesetz sich andererseits gleichzeitig auf Steuerpflichtige in unterschiedlichen Situationen bezieht, so kann in gewissem Maße anerkannt werden, daß es diese Realität ertaßt, indem es vereinfachende und annähernde Kategorien anwendet.

B.3.8. Nach Darlegung der Kläger schafft die angefochtene Bestimmung unter Gesellschaften, die ihren Verwaltern und aktiven Teilhabern gleiche Vergütungen gewähren, eine Diskriminierung je nach der Verteilung dieser Vergütungen. Diese Kritik ist unbegründet. Auch wenn es zutrifft, daß eine Gesellschaft, die einem einzigen Verwalter oder aktiven Teilhaber eine Vergütung von mindestens 1 000 000 Franken gewährt, in den Genuß des ermäßigten Steuersatzes gelangen kann, wohingegen dieser nicht auf die Gewinne einer Gesellschaft, die eine Vergütung in gleicher Höhe auf verschiedene Verwalter oder aktive Teilhaber verteilt, angewandt werden kann, entspricht die somit durchgeführte Unterscheidung der Zielsetzung des Gesetzgebers, den Anspruch auf den ermäßigten Steuersatz jenen Gesellschaften vorzubehalten, die ihren Verwaltern und aktiven Teilhabern ausreichend hohe Vergütungen gewähren.

B.3.9. Aus Artikel 215 Absatz 4 EStGB 1992 geht jedoch hervor, daß die Gesellschaften, deren besteuerte Einkünfte weniger als 1 000 000 Franken betragen, in den Genuß des ermäßigten Steuersatzes gelangen, unter anderem unter der Bedingung, daß diese Einkünfte zuzüglich der höchsten Vergütung für einen Verwalter oder aktiven Teilhaber wenigstens 1 000 000 Franken betragen.

Diese Bedingung hat zur Folge, daß die Gesellschaften, deren besteuerte Einkünfte zuzüglich der höchsten Vergütung nicht den Schwellenbetrag von 1 000 000 Franken erreichen, nicht in den Genuß des ermäßigten Steuersatzes gelangen.

Das spezifische Erfordernis, daß die Summe des Betrages der besteuerten Einkünfte der Gesellschaft und der obengenannten Vergütung eine Mindesthöhe erreicht, hat zur Folge, daß grundlos Behandlungsunterschiede unter Gesellschaften, die gegebenenfalls die gleichen besteuerten Einkünfte haben, eingeführt werden. Diese Unterscheidung steht in keinem Verhältnis zu der zu B.3.5 beschriebenen Zielsetzung des Gesetzgebers.

Aus diesen Gründen :

Der Hof,

erklärt Artikel 10 des Gesetzes vom 28. Dezember 1992 über steuerliche, finanzielle und verschiedene Bestimmungen insofern für nichtig, 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 besteuerte Einkommen (...) zuzüglich der höchsten Vergütung, die zu Lasten des Ergebnisses des Besteuerungszeitraumes einem Verwalter oder aktiven Teilhaber gewährt wird, wenigstens 1 000 000 Franken beträgt »; weist die Klage im übrigen zurück.

Verkündet in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, in der öffentlichen Sitzung vom 1. Juni 1994.

Der Kanzler,  
H. Van der Zwaielen.

Der Vorsitzende,  
M. Melchior.