

Rolnummer 1674
Arrest nr. 44/2000 van 6 april 2000

ARREST

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 223, 1^o, en 225, 4^o, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (in de versie die voor het aanslagjaar 1992 van toepassing is), gesteld door het Hof van Beroep te Luik.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit de voorzitters M. Melchior en G. De Baets, en de rechters H. Boel, P. Martens, J. Delruelle, A. Arts en E. De Groot, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van de prejudiciële vraag*

Bij arrest van 5 mei 1999 in zake de v.z.w. Oeuvres des soeurs de Saint-Charles tegen de Belgische Staat, waarvan de expeditie ter griffie van het Arbitragehof is ingekomen op 12 mei 1999, heeft het Hof van Beroep te Luik de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Volgens de artikelen 223, 1°, en 225, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, toepasselijk voor het aanslagjaar 1992, wordt de rechtspersonenbelasting berekend tegen het tarief van 200 % op de kosten bedoeld in artikel 57, 2°, van hetzelfde Wetboek, namelijk inzonderheid de aan de personeelsleden betaalde bezoldigingen die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave.

Schenden die wettelijke bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet, doordat zij geen onderscheid maken tussen de categorieën van personen die, enerzijds, omdat zij hun verplichting om de vereiste stukken in de wettelijke vorm op te stellen niet tijdig zijn nagekomen, daadwerkelijk of zelfs opzettelijk de administratie verhinderen tot de aanslag van de begunstigden over te gaan en die, anderzijds, de aanslag van de begunstigden niet hebben belet of hebben willen beletten ?

Schenden die bepalingen de artikelen 10 en 11 van de Grondwet ook niet, doordat zij ertoe leiden dat de belastingplichtige die alleen aan een loutere nalatigheid schuldig is, die overigens nadien werd hersteld, niet alleen op even strenge wijze wordt gestraft als de fraudeur die werkelijk geheime commissielonen heeft gestort (artikel 225, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992), maar nog veel strenger dan de belastingplichtige die zijn aangifte niet heeft ingestuurd of een onjuiste of onvolledige aangifte zou hebben opgesteld met het oogmerk de belasting te ontwijken (belastingverhogingen : artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en schaal van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, artikelen 225 en volgende) ? »

II. *De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil*

De v.z.w. Oeuvres des Soeurs de Saint-Charles, verzoekende partij voor het Hof van Beroep te Luik, werd ambtshalve aan belasting onderworpen wegens niet-aangifte in de rechtspersonenbelasting voor het aanslagjaar 1992, en heeft de individuele fiches en de samenvattende opgave betreffende de bezoldigingen die zijn betaald aan haar personeel laattijdig ingediend.

De administratie heeft de aftrek van die kosten verworpen met toepassing van artikel 223, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) en is overgegaan tot het belasten van de som van 7.769.137 frank, die overeenstemt met de betaalde bezoldigingen, tegen het tarief van 200 procent met toepassing van artikel 225, 4°, van het W.I.B. 1992 met betrekking tot het belasten van « geheime commissielonen ». Nadat de verzoekende partij bezwaar had ingediend, heeft de belastingdirecteur de loonkosten die betrekking hebben op de in het geding zijnde bezoldigingen uit de heffingsgrondslag weggelaten, waardoor de belastbare grondslag op 4.594.490 frank werd teruggebracht, en heeft hij de belasting tegen het tarief van 200 procent op die som behouden.

De verzoekende partij voor de verwijzende rechter betwist die belasting en doet gelden dat artikel 225, 4°, van het W.I.B. 1992 de grondwettelijke beginselen van gelijkheid en niet-discriminatie zou schenden doordat het geen onderscheid zou maken tussen de belastingplichtigen die hun belastbare grondslag verlagen door stortingen aan derden waarvan de identiteit onbekend is en die op die manier de administratie een belastbare materie ontnemen, en de belastingplichtigen van wie het verzuim de administratie niet heeft verhinderd over te gaan tot het belasten van de verkrijgers.

Het Hof van Beroep is van mening dat dit argument aan het Arbitragehof moet worden voorgelegd, en stelt bijgevolg de bovenvermelde vraag.

III. *De rechtspleging voor het Hof*

Bij beschikking van 12 mei 1999 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 geen aanleiding was om artikel 71 of 72 van de organieke wet toe te passen.

Van de verwijzingsbeslissing is kennisgegeven overeenkomstig artikel 77 van de organieke wet bij op 1 juni 1999 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 26 juni 1999.

Memories zijn ingediend door :

- de v.z.w. Oeuvres des soeurs de Saint-Charles, waarvan de maatschappelijke zetel is gevestigd te 4000 Luik, rue de la Légia 7, bij op 14 juli 1999 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, bij op 16 juli 1999 ter post aangetekende brief.

Van die memories is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 11 augustus 1999 ter post aangetekende brieven.

Memories van antwoord zijn ingediend door :

- de v.z.w. Oeuvres des soeurs de Saint-Charles, bij op 7 september 1999 ter post aangetekende brief;
- de Ministerraad, bij op 8 september 1999 ter post aangetekende brief.

Bij beschikking van 26 oktober 1999 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot 12 mei 2000.

Bij beschikking van 1 maart 2000 heeft de voorzitter in functie de zetel aangevuld met respectievelijk rechter H. Boel en rechter E. De Groot ter vervanging van rechter H. Coremans en rechter M. Bossuyt, beiden wettig verhinderd.

Bij beschikking van 1 maart 2000 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 21 maart 2000.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 3 maart 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 21 maart 2000 :

- zijn verschenen :

. Mr. A. Rayet *loco* Mr. T. Afschrift, advocaten bij de balie te Brussel, voor de v.z.w. Oeuvre des soeurs de Saint-Charles;

. Mr. C. Richard *loco* Mr. J.-F. Jeunehomme, advocaten bij de balie te Luik, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers J. Delruelle en A. Arts verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- is de zaak in beraad genomen.

De rechtspleging is gevoerd overeenkomstig de artikelen 62 en volgende van de organieke wet, die betrekking hebben op het gebruik van de talen voor het Hof.

IV. *In rechte*

- A -

Standpunt van de verzoekende partij voor de verwijzende rechter

A.1. Uit de arresten nrs. 80/92, 89/94 en 70/96 leidt de verzoekende partij af dat het Hof ervan uitgaat dat een fiscale wet die tot doel heeft een welbepaalde categorie van belastingplichtigen te raken, maar die tot gevolg heeft dat niet alleen de beoogde categorie maar ook andere categorieën van belastingplichtigen waarvan de kenmerken in geen enkel opzicht de toepassing van die wet verantwoorden, worden geraakt, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt.

A.2. De verzoekende partij doet gelden dat de *ratio legis* van de betwiste bepalingen erin bestaat de belastingplichtigen te bestraffen die hun belastbare grondslag verlagen door stortingen aan onbekende derden waardoor zij de administratie op onwettige wijze een belastbare materie ontnemen, en de schade die de Schatkist hierdoor geleden heeft te herstellen. Bij artikel 57, 2°, van het W.I.B. 1992 wordt een verband gecreëerd tussen de aftrekbaarheid voor diegene die de bezoldigingen betaalt en de belastbaarheid van die bezoldigingen voor de verkrijgers. De aftrekbaarheid moet dus worden geweigerd wanneer de bewijsstukken niet of laattijdig worden ingediend, zodat de administratie de verkrijgers niet kan belasten. Het belasten van die kosten tegen het tarief van 200 pct. wordt verantwoord door de wil van de wetgever om het verlies aan belastingen voor de belastingadministratie te compenseren wanneer de verkrijger van die kosten onbekend is, en dus de belasting die deze verschuldigd zou zijn geweest te vervangen door een belasting verschuldigd door de belastingplichtige die bovenvermelde kosten heeft gedragen. Het tarief van 200 pct. dat op het ogenblik van de feiten van toepassing was en nu verhoogd is tot 300 pct., is overigens vastgesteld rekening houdend met het feit dat die bijzondere aanslag aftrekbaar is als bedrijfslast.

A.3. De verzoekende partij is van mening dat zij aan geen enkel kenmerk beantwoordt van de categorie van belastingplichtigen die de wetgever heeft willen beogen. In haar geval zijn de verkrijgers allen bekend en werden ze allen belast, geen enkele sociale last werd ontdoken, en aangezien de verzoekende partij een vereniging zonder winstoogmerk is, zal zij het hoge belastingtarief niet kunnen verrekenen door de aanslag als bedrijfslast af te trekken; de verwerende partij heeft in geen enkel opzicht schade geleden en de enige grief die men ten aanzien van de verzoekende partij kan uiten is dat zij de fiches en de samenvattende opgave waarin artikel 57 van het W.I.B. 1992 voorziet, buiten de wettelijke termijn heeft ingediend.

A.4. De verzoekende partij besluit eruit dat haar een last wordt opgelegd die ten opzichte van de overtreding kennelijk volkomen onevenredig is, aangezien het gaat om een belasting waarvan het tarief binnen de hele fiscale wetgeving het hoogst is. Een gewone verstrooidheid wordt bestraft met een fiscale last tegen het tarief van 200 pct., berekend op het bedrag van de kosten, terwijl een geval van kennelijke fraude alleen aanleiding zou geven tot verhogingen van 10 tot 200 pct., uitsluitend berekend op het bedrag van de belasting.

A.5. In haar memorie van antwoord doet de verzoekende partij gelden dat de belasting onmogelijk kan worden verantwoord door de wil om de administratie te verzekeren tegen het loutere risico dat de belasting ten aanzien van de verkrijgers niet zou worden geïnd. Een dergelijke sanctie zou klaarblijkelijk onevenredig en dus

onredelijk zijn indien zij uitgevaardigd zou zijn om een risico van fraude en niet alleen de fraude op zich te bestraffen.

A.6. Zij onderstreept het feit dat zij alle bedrijfsvoorheffingen en sociale lasten met betrekking tot de in het geding zijnde aanslagen in de wettelijke vorm en binnen de wettelijke termijn heeft betaald. *In specie* heeft zij het de administratie niet onmogelijk gemaakt de bezoldigingen van haar personeelsleden te controleren, en heeft de administratie niet het minste risico gelopen de verkrijgers niet te kunnen belasten. In die mate is de toepassing van de betwiste wetsbepalingen ten aanzien van de verzoekende partij volkomen onevenredig.

Standpunt van de Ministerraad

A.7. Wat het eerste onderdeel van de vraag betreft, leidt de Ministerraad af uit de beginselen die voor deze materie gelden, dat de bijzondere aanslag waarin de artikelen 223, 1°, en 225, 4°, van het W.I.B. 1992 voorzien, kan worden toegepast vanaf het ogenblik dat een rechtspersoon die op grond van artikel 220, 3°, van hetzelfde Wetboek aan de rechtspersonenbelasting (R.P.B.) is onderworpen de fiches en opgaven waarin artikel 57 van hetzelfde Wetboek voorziet niet binnen de wettelijke termijn indient, en dat zelfs in het geval dat het verzuim of de vertraging, bij het indienen van de voorgeschreven documenten, van diegene die instaat voor de betaling van de inkomsten, niet verhindert dat de verkrijgers van die inkomsten werkelijk worden belast.

A.8. De Ministerraad citeert de parlementaire voorbereiding van de in het geding zijnde bepalingen en van de hieraan voorafgaande bepalingen om aan te tonen dat het nagestreefde doel erin bestaat belastingontwijking doeltreffend te bestrijden. De wet van 8 augustus 1980 heeft voor de maatregel in een vaste termijn voorzien waarbinnen de werkgever de documenten moet indienen. Ook al blijft achter de motivering van de wetgever de zorg schuilgaan om de link te behouden tussen de aftrekbaarheid voor diegene die bezoldigingen betaalt en de belasting ten aanzien van de verkrijgers, koppelt het wettelijke systeem voortaan, omwille van doeltreffendheid, het begrip « verantwoordings » aan het opstellen van bepaalde documenten in de wettelijke vorm en binnen de wettelijke termijn. Die maatregel beantwoordt dan ook op gepaste wijze aan de doelstelling ervan.

A.9. De Ministerraad is van mening dat nog moet worden nagegaan of het invoeren van een « uiterste datum » voor het indienen van de fiches en opgaven beantwoordt aan de vereisten van evenredigheid tussen het door de wetgever nagestreefde doel en de middelen die worden aangewend om dat doel te bereiken, in alle gevallen waarin het feit dat diegenen die instaan voor de betaling van de inkomsten hun verplichting niet tijdig zijn nagekomen om de vereiste documenten in de wettelijke vorm op te stellen, *in concreto* niet in de weg staat dat de verkrijgers worden belast.

A.10. De Ministerraad vindt de maatregel evenredig voor de aan de vennootschapsbelasting onderworpen rechtspersonen die deze bijzondere aanslag als bedrijfslast kunnen aftrekken. Voor de rechtspersonen die niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, kan de maatregel daarentegen niet worden verzacht, zodat de regel neerkomt op een echte sanctie. Er moet dan ook een onderscheid worden gemaakt. Wanneer de aan de R.P.B. onderworpen rechtspersoon de niet verantwoorde lasten of sommen aangeeft in zijn jaarlijkse aangifte in de R.P.B., corrigeert hij enigszins zijn eerste verzuim en maakt hij het de administratie in elk geval mogelijk de verkrijgers te belasten. In dat geval kan de heffing van een bijzondere aanslag, hoewel die strikt wettelijk is, onevenredig lijken ten opzichte van het door de wetgever nagestreefde doel. Wanneer daarentegen de rechtspersoon niet alleen de vereiste documenten niet indient binnen de wettelijke termijn maar bovendien nalaat aangifte te doen in de R.P.B., maakt hij het de administratie onmogelijk na te gaan of de verkrijgers al dan niet de inkomsten in kwestie hebben aangegeven. In dat geval is het normaal de belastingplichtige te bestraffen die door zijn verzuim het de administratie bijna onmogelijk maakt haar controlebevoegdheid uit te oefenen. Het niet naleven van de wetsbepalingen wordt bestraft met een bijzondere aanslag die het verlies aan belastingen die mogelijk niet kunnen worden geïnd, compenseert.

Rekening houdend met de specifieke kenmerken van het fiscale contentieux is de Ministerraad van mening dat het niet onevenredig is om voor alle gevallen die hierboven in aanmerking zijn genomen, in dezelfde sanctie te voorzien.

A.11. Wat het tweede onderdeel van de vraag betreft, gaat de Ministerraad ervan uit dat, indien het aanleiding geeft tot een vergelijking tussen het stelsel van de bijzondere aanslag waarin de artikelen 223, 1°, en 225, 4°, van het W.I.B. 1992 voorzien en dat van de administratieve sanctie waarin artikel 444 van het W.I.B. 1992 voorziet, het eveneens negatief moet worden beantwoord. Het komt immers uitsluitend de wetgever toe de verschillende handelingen en prestaties te bepalen die aan de belasting onderworpen zijn. De Ministerraad citeert meerdere arresten van het Hof die preciseren dat het het Hof niet toekomt te oordelen of een door de wet

voorgeschreven maatregel opportuun of wenselijk is noch na te gaan of het nagestreefde doel door andere maatregelen zou kunnen worden bereikt.

A.12. In zijn memorie van antwoord preciseert de Ministerraad dat de verzoekende partij niet alleen de fiches en opgaven niet binnen de vastgestelde termijn heeft ingediend, maar ook heeft verzuimd om bij de administratie een aangifte in de rechtspersonenbelasting in te dienen. Hij is dus van mening dat de verzoekende partij dit argument niet kan gebruiken om de onevenredigheid aan te tonen van de sanctie die zij heeft opgelopen. Hij besluit eruit dat de bekritiseerde maatregel helemaal niet onevenredig is wanneer blijkt dat de belastingplichtige, doordat hij tegelijkertijd heeft nagelaten de fiches en opgaven in te dienen en een aangifte te ondertekenen binnen een termijn die het mogelijk maakt om de verkrijgers te belasten, het de administratie onmogelijk heeft gemaakt om te gelegener tijd na te gaan of de verkrijgers de bedoelde inkomsten hebben aangegeven. Vanuit dit standpunt bestaat er geen enkel verschil tussen de belastingplichtigen die stortingen doen aan derden van wie de identiteit onbekend is en de belastingplichtigen die de fiches en opgaven waarin artikel 57 van het W.I.B. 1992 voorziet, indienen op een ogenblik waarop eender welke controle en belasting ten aanzien van de verkrijgers onmogelijk is.

- B -

Wat de in het geding zijnde bepalingen betreft

B.1. Het Hof wordt ondervraagd over de artikelen 223, 1°, en 225, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992), zoals zij voor het aanslagjaar 1992 van toepassing waren.

Artikel 223, 1°, (thans 223, 5°) bepaalde :

« De rechtspersonen vermeld in artikel 220, 2° en 3°, zijn eveneens belastbaar ter zake van :

1° kosten als vermeld in de artikelen 57 en 195, § 1, eerste lid, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave ».

Artikel 225, tweede lid, 4°, (thans 225, tweede lid, 2°) bepaalde :

« De belasting wordt berekend :

[...]

4° tegen het tarief van 200 pct. op niet verantwoorde kosten vermeld in artikel 223, 1° ».

Artikel 57 van het W.I.B. 1992 beoogt onder andere de « bezoldigingen, pensioenen, renten of als zodanig geldende toelagen, betaald aan personeelsleden, aan gewezen personeelsleden of aan hun rechtverkrijgenden ».

Wat de prejudiciële vragen betreft

B.2. De beide door het Hof van Beroep te Luik gestelde vragen worden samen onderzocht. Ze nopen tot een vergelijking van, enerzijds, de situatie van de aan de rechtspersonenbelasting onderworpen belastingplichtigen die door een nalatigheid de individuele fiches en de samenvattende opgave niet hebben ingediend binnen de termijn voorgeschreven door artikel 57 van het W.I.B. 1992 maar die noch de bedoeling hebben gehad de administratie te verhinderen noch deze daadwerkelijk hebben verhinderd de verkrijgers van de beoogde beroepsinkomsten te belasten en, anderzijds, de situatie van de belastingplichtigen die de administratie opzettelijk verhinderen tot die aanslag over te gaan. Zowel de eerstgenoemden als de laatstgenoemden zijn onderworpen aan de bijzondere aanslag op geheime commissielonen die, volgens het tarief dat voor het aanslagjaar 1992 van toepassing was, 200 pct. van het bedrag van de niet-verantwoorde uitbetaalde sommen beliep.

B.3. De grondwettelijke regels van de gelijkheid en de niet-discriminatie sluiten niet uit dat een verschil in behandeling tussen bepaalde categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dezelfde regels verzetten er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de aangevochten maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

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 geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.4. Het belastingstelsel dat geldt voor geheime commissielonen, zoals het is vastgesteld door de bepalingen die door de prejudiciële vragen worden beoogd, is het resultaat van meerdere opeenvolgende wetswijzigingen. De parlementaire voorbereiding van die verschillende

aanpassingen toont aan dat de wetgever bepaalde vormen van misbruik heeft willen bestrijden. Hij heeft dan ook een « correlatie [gelegd] tussen, eensdeels, de aftrekbaarheid van de bedragen in hoofde van diegene die ze betaalt en, anderdeels, de belastbaarheid van die bedragen ten name van de verkrijgers ». Daarom heeft hij, bij wet van 25 juni 1973, de bijzondere aanslag vastgesteld « ter compensatie van het verlies van de belasting die niet van de verkrijgers kan worden gevorderd » (*Parl. St.*, Kamer, 1972-1973, nr. 521/7, pp. 38-39). Bij de wet van 8 augustus 1980 heeft de wetgever de vaste termijn ingevoerd waarbinnen de individuele fiches en de samenvattende opgave aan de administratie moeten worden toegezonden. Ten slotte heeft de wet van 7 december 1988, « met het oog op een vereenvoudigde berekening », de vroegere berekeningswijze vervangen door een aparte bijzondere aanslag tegen het tarief van 200 pct. (*Parl. St.*, Senaat, B.Z. 1988, nr. 440-1, p. 26). Voor de belastingplichtigen die aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn, is die aanslag aftrekbaar als bedrijfslast, maar dat geldt niet voor de belastingplichtigen die aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn.

B.5. De maatregel, die een fiscale sanctie is voor de belastingplichtigen die hun verplichting niet nakomen om in de wettelijke vorm en binnen de wettelijke termijn de administratie de inlichtingen te bezorgen die het haar mogelijk maken tot de aanslag van de verkrijgers van de inkomsten over te gaan, is pertinent ten opzichte van de doelstellingen van de wetgever, aangezien hij het mogelijk maakt fraude te bestrijden door de praktijk van de « geheime commissielonen » te ontmoedigen, en het verlies voor de Schatkist dat voortvloeit uit het ontduiken van de belasting op die commissielonen, te compenseren door middel van de bijzondere aanslag. Het vaststellen van een termijn voor het indienen van de fiches en de samenvattende opgave waarborgt overigens de doeltreffendheid van de maatregel.

B.6.1. Al is het gewettigd dat de wetgever ernaar streeft de fiscale fraude te voorkomen en de belangen van de Schatkist te vrijwaren, vanuit de zorg voor gerechtigheid en om de taken van algemeen belang waarmee hij is belast zo goed mogelijk te vervullen, toch dient hij ervoor te zorgen dat de genomen maatregelen niet verder gaan dan hetgeen daartoe noodzakelijk is. Het Hof moet bijgevolg onderzoeken of de maatregel niet onevenredig is, wanneer hij wordt toegepast op belastingplichtigen die volgens de vaststellingen van de feitenrechter niet de bedoeling hebben gehad de administratie een belastbare materie te ontnemen, en van wie de nalatigheid de administratie niet daadwerkelijk heeft verhinderd over te gaan tot het belasten van de inkomsten van de verkrijgers.

B.6.2. De sanctie, namelijk het belasten van de niet-verantwoorde kosten tegen het tarief van 200 pct. – dat van toepassing was voor het aanslagjaar 1992 – is zwaar. Die sanctie is van toepassing op de rechtspersonen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen (artikel 219 van het W.I.B. 1992) en op de rechtspersonen die aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen (artikelen 223, 1°, en 225, 4°, van het W.I.B. 1992). Het Hof doet opmerken dat voor de aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen de gevolgen ervan worden verzacht door de mogelijkheid die zij hebben om het bedrag dat als bijzondere aanslag op geheime commissielonen is betaald, als bedrijfslast af te trekken van hun belastbare grondslag. Die mogelijkheid bestaat echter niet voor de belastingplichtigen die aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen, aangezien de belasting voor hen niet wordt berekend op hun winst, maar op een aantal posten waarop aparte aanslagen worden geheven. Voor die belastingplichtigen is geen enkele verzachting van de maatregel mogelijk.

B.6.3. Door een bijzondere aanslag vast te stellen tegen het tarief van 200 pct. op de kosten bedoeld in artikel 223, 1°, van het W.I.B. 1992 (zoals het van toepassing was voor het aanslagjaar 1992), heeft de wetgever een maatregel genomen die onevenredige gevolgen heeft wanneer hij wordt toegepast op de belastingplichtigen die de bijzondere aanslag niet als bedrijfslast kunnen aftrekken, en van wie de nalatigheid het de administratie niet onmogelijk heeft gemaakt om over te gaan tot het belasten van de inkomsten van de verkrijgers.

In die mate moet de vraag positief worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 223, 1°, en 225, 4°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals ze van toepassing waren voor het aanslagjaar 1992, schenden de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre zij van toepassing zijn op aan de rechtspersonenbelasting onderworpen belastingplichtigen wier nalatigheid de belastingadministratie niet daadwerkelijk heeft verhinderd de verkrijgers van de beroepsinkomsten te belasten die beantwoorden aan de kosten bedoeld in de hiervoor genoemde artikelen van dat Wetboek.

Aldus uitgesproken in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 6 april 2000.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior