

Rolnummer 1843
Arrest nr. 45/2001 van 18 april 2001

A R R E S T

In zake : het beroep tot vernietiging van de artikelen 21 en 48, § 2, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, ingesteld door de n.v. Groupement d'achat Clé d'or.

Het Arbitragehof,

samengesteld uit voorzitter M. Melchior, de rechters L. François, P. Martens, A. Arts, R. Henneuse en E. De Groot, en emeritus voorzitter G. De Baets overeenkomstig artikel 60*bis* van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, bijgestaan door de griffier L. Potoms, onder voorzitterschap van voorzitter M. Melchior,

wijst na beraad het volgende arrest :

*

* *

I. *Onderwerp van het beroep*

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 10 december 1999 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 13 december 1999, heeft de n.v. Groupement d'achat Clé d'or, met maatschappelijke zetel te 4960 Bitsingen, rue des Peupliers 9, beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 21 van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, waarbij artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (W.I.B. 1992) wordt gewijzigd, en, in ondergeschikte orde, van artikel 48, § 2, van dezelfde wet (bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 12 juni 1999).

II. *De rechtspleging*

Bij beschikking van 13 december 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 het beroep is kennisgegeven overeenkomstig artikel 76 van de organieke wet bij op 25 januari 2000 ter post aangetekende brieven.

Het bij artikel 74 van de organieke wet voorgeschreven bericht is bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 4 februari 2000.

De Ministerraad, Wetstraat 16, 1000 Brussel, heeft een memorie ingediend bij op 7 maart 2000 ter post aangetekende brief.

Van die memorie is kennisgegeven overeenkomstig artikel 89 van de organieke wet bij op 2 mei 2000 ter post aangetekende brief.

De verzoekende partij heeft een memorie van antwoord ingediend bij op 25 mei 2000 ter post aangetekende brief.

Bij beschikkingen van 31 mei 2000 en 29 november 2000 heeft het Hof de termijn waarbinnen het arrest moet worden gewezen, verlengd tot respectievelijk 10 december 2000 en 10 juni 2001.

Bij beschikking van 21 december 2000 heeft het Hof de zaak in gereedheid verklaard en de dag van de terechtzitting bepaald op 10 januari 2001.

Van die beschikking is kennisgegeven aan de partijen en hun advocaten bij op 22 december 2000 ter post aangetekende brieven.

Op de openbare terechtzitting van 10 januari 2001 :

- zijn verschenen :

. Mr. L. Foguette en Mr. C. Vandevyver, advocaten bij de balie te Luik, voor de verzoekende partij;

. Mr. A. Dayez *loco* Mr. P. Peeters, advocaten bij de balie te Brussel, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers L. François en E. De Groot verslag uitgebracht;
- zijn de voornoemde advocaten gehoord;
- is de zaak in beraad genomen.

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

III. *In rechte*

- A -

Ten aanzien van het belang van de verzoekende partij

A.1. Als binnenlandse vennootschap die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting en aan de aangevochten bepaling, is de verzoekende partij van mening dat zij doet blijken van het vereiste belang om de vernietiging van die bepaling te vorderen.

Ten gronde

Ten aanzien van artikel 21

A.2.1. De verzoekende partij stelt primair dat artikel 21 van de aangevochten wet, dat geen definitie geeft van het begrip « verdoken meerwinsten die niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden », een discriminatie teweegbrengt tussen de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, ten aanzien van wie op grond van die bepaling een aanslag van 300 pct. op die winsten kan worden gevestigd (die, bij ontstentenis van een definitie, alle wijzigingen van de belastbare grondslag, met inbegrip van die welke op de verworpen uitgaven betrekking hebben, kan omvatten), en de belastingplichtigen die aan de personenbelasting zijn onderworpen: indien de laatstgenoemden een activiteit uitoefenen die winsten in de zin van artikel 23, § 1, 1^o, van het W.I.B. 1992 opleveren en van hun bruto-inkomen kosten aftrekken die niet beantwoorden aan de criteria bepaald in artikel 49 van hetzelfde Wetboek, worden zij belast op die kosten, die in het fiscale resultaat worden opgenomen en die aanleiding geven tot een belasting tegen de marginale aanslagvoet. De hoogste marginale aanslagvoet bedraagt 55 pct.

Zelfs indien de in het geding zijnde aanslag op grond van artikel 198, 1^o, van het W.I.B. 1992 kan worden afgetrokken, ondergaat de vennootschap een veel zwaardere belasting, terwijl zij zich in een identieke of op zijn minst vergelijkbare situatie bevindt.

A.2.2. De Ministerraad is van mening dat de verdoken meerwinsten duidelijk kunnen worden onderscheiden van de andere bestanddelen van de belastbare grondslag: naast de verklaringen die de minister bij de totstandkoming van de wet heeft afgelegd (waarbij hij verwees naar de omzet die in het zwart wordt verwezenlijkt en die dient voor de verdoken betaling van uitgaven van dezelfde aard als die welke in artikel 21 van het W.I.B. 1992 worden bedoeld), bepaalt het W.I.B. 1992 in artikel 183 dat het bedrag van de inkomsten die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, wordt vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op de winst inzake de personenbelasting en, in artikel 185, dat de vennootschappen belastbaar zijn op het totale bedrag van de winst. De verdoken meerwinsten die in de bestreden bepaling zijn bedoeld, moeten derhalve worden vastgesteld met verwijzing naar artikel 24 van het W.I.B. 1992, met uitzondering van de reserves bedoeld in artikel 24, eerste lid, 2^o tot 4^o, van het W.I.B. 1992, die bij artikel 219, derde lid, van het W.I.B. 1992, ingevoegd bij de wet van 4 mei 1999, uitdrukkelijk worden uitgesloten.

De verworpen uitgaven mogen zeker niet worden verward met de verdoken winsten vermits zij in beginsel voorkomen in de boekhouding en in de belastingaangifte en in aanmerking komen voor de vaststelling van de belastbare grondslag.

Daaruit volgt dat de «verdoken meerwinsten» het eventuele deel van de winst vormen dat niet zou zijn opgenomen in de inkomsten van de onderneming en dat, voor een vennootschap, aan het vennootschapsvermogen is onttrokken. Met andere woorden, het gaat om ontvangsten «in het zwart» of, nog eenvoudiger, ontvangsten die niet in de boekhouding zijn opgenomen.

A.2.3. De Ministerraad is van mening dat de verzoekende partij niet aantoont op welke manier een vergelijking zou moeten worden gemaakt tussen de vennootschappen en de natuurlijke personen, die door hun aard zo verschillende belastingplichtigen zijn en onderworpen zijn aan een werkelijk verschillende belasting niettegenstaande een zeker aantal gemeenschappelijke regels en beginselen. Nu geldt het probleem waarvoor de aangevochten bepaling een oplossing wil bieden, enkel voor de vennootschappen vermits de loutere weigering van de aftrekbaarheid van de bedragen bedoeld in artikel 57 van het W.I.B. 1992 (bezoldigingen, commissies, enz.) ertoe zou leiden dat ze opnieuw in de belastbare grondslag worden opgenomen en worden belast tegen de aanslagvoet van 40,17 pct. (39 pct. + de 3 pct. aanvullende crisisbijdrage waarin artikel 463*bis* van het W.I.B. 1992 voorziet), dat wil zeggen veel lager dan de aanslagvoeten die op die bedragen zouden zijn toegepast indien zij zouden zijn belast zoals in de personenbelasting. Daaruit zou voor de vennootschappen een onloochenbaar fiscaal voordeel voortvloeien om hun personeel «in het zwart» te betalen. Zulks is niet het geval voor de natuurlijke personen vermits het in het geding zijnde bedrag, zodra het opnieuw in de heffingsgrondslag is opgenomen, onderworpen is aan de progressieve aanslagvoet en per schijf.

A.2.4. Zelfs als men ervan zou uitgaan dat de twee categorieën van belastingplichtigen vergelijkbaar zijn, genieten de natuurlijke personen, volgens de Ministerraad, geenszins een onverantwoord voordeel: de belasting op een verdoken winst zal voor de vennootschap leiden tot «de inkohiering van de afzonderlijke aanslag van 309 pct. (aftrekbaar als beroepskosten die niet in aanmerking worden genomen bij deze berekening) wat inhoudt dat, voor een totale economische kostensom van 100, de vennootschap een bedrag kan uitkeren van $100 - [100 \times 309 / (100 + 309)] = 24,45$ verdoken winsten, na aftrek van de afzonderlijke aanslag van 75,55 die daarop betrekking heeft; in de personenbelasting zal de vaststelling van de verdoken ontvangsten voor een bedrag gelijk aan 100 de verhoging tot gevolg hebben van de belastbare winsten en, correlatief, van de sociale bijdragen van de zelfstandige, dus in het geval van sociale bijdragen vastgesteld op 20,2 pct. en van een aanslag in de personenbelasting tegen 60,61 pct. (55 pct. x 1,07 PB/Gem. x 1,03 aanvullende crisisbijdrage), een belasting van $[(100 - 20,2) \times 0,6061] = 48,36$ en een nettoresultaat van $[100 - (20,2 + 48,36)] = 31,44$ ». Vermits de natuurlijke personen bovendien de enigen zijn die aan de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid zijn onderworpen en, in voorkomend geval, aan de belastingverhoging wegens geen of onvoldoende voorafbetalingen, kan men bijgevolg niet besluiten dat zij een voordeliger behandeling genieten.

Dien vergelijkingen tussen fiscale behandelingen van situaties die niet vergelijkbaar zijn weliswaar te worden vermeden, toch is het anderzijds van belang erop te wijzen dat de bestreden bepaling tot doel heeft op de meest adequate manier een situatie te behandelen die specifiek is voor de binnenlandse vennootschappen, voor welke de afzonderlijke aanslag een forfaitaire belasting is (gelet op het feit dat de verdoken winsten definitief aan het vennootschapsvermogen zijn onttrokken en dat de verkrijger ervan niet geïdentificeerd is) en een evenwicht te herstellen tussen de vennootschappen die hun aangegeven inkomsten besteden aan de betaling van de uitgaven bedoeld in artikel 57 van het W.I.B. 1992 en de vennootschappen die dergelijke betalingen in het geheim uitvoeren, buiten elke fiscale of sociale afhouding, door middel van verdoken winsten. De betwiste bepaling maakt het derhalve mogelijk de gelijkwaardige fiscale behandeling van vennootschappen die zich in objectief vergelijkbare situaties bevinden, te verbeteren en fraude te voorkomen, want het optrekken van de aanslag van 200 naar 300 pct. bij de wet van 30 maart 1994 werd juist verantwoord door de zorg om te vermijden dat de betaling van lonen in het zwart, van geheime commissielonen, enz. fiscaal voordelig zou zijn.

A.2.5. De verzoekende partij repliceert dat er weliswaar tal van verschillen bestaan tussen de belastingplichtigen naargelang zij aan de personenbelasting of aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn, maar dat het begrip winst in de twee regelingen hetzelfde is en dat enkel in de regeling van de vennootschapsbelasting het begrip verdoken winst bestaat, zonder dat het evenwel duidelijk wordt gedefinieerd: in de parlementaire voorbereiding wordt immers op een onduidelijke manier gewag gemaakt van de omzet die een onderneming in het zwart heeft gerealiseerd en die dient voor de verdoken betaling van uitgaven van dezelfde aard als die welke in artikel 21 van het W.I.B. 1992 worden bedoeld, het eventuele gedeelte van de winst dat niet zou zijn opgenomen in de inkomsten van de onderneming en dat, voor een vennootschap, aan het maatschappelijk vermogen is onttrokken, de ontvangsten «in het zwart» of, eenvoudiger, niet in de boekhouding opgenomen, of nog de andere winsten dan die welke worden belast als beroepsinkomsten van de daarmee instemmende betrokken bedrijfsleiders, of wanneer zij na aanpassing van de boekhouding opnieuw in het vennootschapsvermogen worden opgenomen.

Nu winsten (term die door het Wetboek op dezelfde wijze wordt gebruikt als «resultaten» of «inkomsten») kunnen worden verzwegen, hetzij omdat sommige opbrengsten niet werden geregistreerd, hetzij omdat sommige lasten ten onrechte opzettelijk werden geregistreerd (in beide gevallen zal er een verschil zijn tussen het werkelijke resultaat en het schijnbare resultaat, welk verschil kan overeenstemmen met een verdoken winst), kunnen de twee gevallen aanleiding geven tot de betaling van de aanslag, zelfs indien in de parlementaire voorbereiding enkel de verzwegen ontvangsten worden bedoeld.

A.2.6. De verzoekende partij beweert ook dat inzake verdoken verrichtingen een vennootschap en een eenmanszaak zich in identieke situaties bevinden, aangezien die ontvangsten kunnen worden bewaard, hetzij door de ondernemer, hetzij door de bedrijfsleiders van de vennootschap (in welk geval de bijdragen verschuldigd krachtens het sociaal statuut van de zelfstandigen worden ontdoken, evenals de personenbelasting) en het ook mogelijk kunnen maken de lonen in het zwart te betalen (in dat geval worden naast de normaal door de werknemers verschuldigde personenbelasting ook de socialezekerheidsbijdragen voor die werknemers ontdoken).

A.2.7. Zij voert aan dat, met verwijzing naar de door de Ministerraad geciteerde cijfers, het verschil in behandeling aan de vennootschappen een onevenredige last oplegt : hij stelt immers dat een vennootschap, voor een economische kostensom van 100, 24,45 op een verdoken manier kan verdelen. Het komt erop neer dat, voor een verdoken salaris van 100, de fiscale last voor de vennootschap 309 bedraagt, terwijl voor de natuurlijke personen men voor een salaris van 100 een kostensom noteert van 68,56 (20,2 sociale bijdragen en 48,36 belastingen) zelfs al moet de natuurlijke persoon de belasting betalen met een belast inkomen, terwijl de last voor de vennootschap aftrekbaar is.

A.2.8. Samen met de Ministerraad geeft de verzoekende partij toe dat, wat de verdoken ontvangsten betreft, het door de wetgever nagestreefde doel wettig is, maar zij is van oordeel dat, zelfs indien men ervan uitgaat dat het opnieuw opnemen van de in het zwart aan het personeel uitbetaalde verdoken winsten in de heffingsgrondslag strenger is voor een natuurlijke persoon dan voor een vennootschap, wegens de hogere marginale aanslagvoet in de personenbelasting en de aanslagen die erbij komen, het niettemin zo is dat de bestreden maatregel een gevolg heeft dat verder gaat dan een compensatie van dat verschil, aangezien de wetgever niet de bedoeling had ten laste van de natuurlijke personen een heffing in te stellen ter compensatie van de ontdoken patronale en persoonlijke sociale bijdragen. Zulks geldt des te meer daar de tekst zou kunnen worden toegepast op andere gevallen dan die van de verdoken ontvangsten (abnormale of goedgunstige voordelen) en geen frauduleuze bedoeling vereist.

A.3.1. De verzoekende partij beweert ook dat het voormelde artikel 21 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt doordat de betwiste aanslag betrekking heeft op de verdoken winsten die niet worden teruggevonden in de bestanddelen van het vennootschapsvermogen, zodat hij niet van toepassing is op de andere belastingplichtigen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

A.3.2. De Ministerraad is van mening dat die grief elke grondslag mist vermits de in het geding zijnde bepaling alle belastingplichtigen beoogt die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen : de aangevochten bepaling ressorteert immers onder titel III « Vennootschapsbelasting » van het W.I.B. 1992, die zonder onderscheid alle binnenlandse vennootschappen in de zin van artikel 2 van dat Wetboek beoogt.

A.3.3. De verzoekende partij repliceert dat er onder de vennootschappen belangrijke verschillen bestaan inzake de aard van de «verdoken meerwinsten die niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden» en de wijze waarop die worden vastgesteld. Nu kan de tekst van toepassing zijn op een niet-boeking van opbrengsten of op een boeking van onbestaande lasten, en hij vereist geen enkele aanwijzing van fraude of bedoeling om de belasting te ontduiken : wat de Ministerraad er ook van moge zeggen, de belastingadministratie kan de fictieve facturen en de uitgaven die niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 49 van het W.I.B. 1992 op voet van gelijkheid stellen, of de gevallen waarin zij vaststelt dat een omzet opzettelijk niet is aangegeven en de gevallen waarin zij overgaat tot een wedersamenstelling van de omzet op grond van vermoedens uitgaande van bekende elementen (bijvoorbeeld het totaal bedrag van de uitgegane aankopen) en door, op grond van een vermoeden (winstmarge gelijk aan die van het voorgaande jaar) een onbekend element (de omzet) te bepalen die wordt verondersteld overeen te stemmen met de werkelijkheid (die vaak leidt tot een heffingsgrondslag die hoger is dan die welke werd aangegeven). Nu de boekhouding in de ogen van de administratie geen waarde heeft en de wet geen definitie geeft van «bewijskrachtige boekhouding», is de rechtsonzekerheid duidelijk.

A.3.4. De verzoekende partij is van mening dat de discriminatie die er aldus in bestaat frauduleuze verrichtingen en fiscale herzieningen zonder enige fraude op een identieke manier te behandelen, des te meer uitgesproken is daar het nieuwe artikel 219 van het W.I.B. 1992 uitdrukkelijk de winsten uitsluit die zijn bedoeld in artikel 24, 2° tot 4°, van het W.I.B. 1992, zodat een frauduleuze onderschatting van de voorraad belastbaar is tegen het normale tarief van de vennootschapsbelasting (in voorkomend geval met een belastingverhoging) terwijl een supplementaire omzet die wordt vastgesteld ter gelegenheid van een wedersamenstelling van de omzet, kan worden belast tegen 309 pct., zelfs indien die niet het gevolg is van fraude. Staat de administratieve commentaar weliswaar toe in dat geval aan de aanslag te ontsnappen door zijn boekhouding aan te passen, toch blijft het zo dat het slechts om een administratieve tolerantie gaat.

Ten aanzien van artikel 48, § 2

A.4.1. Subsidiair voert de verzoekende partij aan dat artikel 48, § 2, aan het voormelde artikel 21 een terugwerkend effect geeft doordat het van toepassing is vanaf het aanslagjaar 1999, dus, voor de vennootschappen die hun boekjaar afsluiten op 31 december, vanaf 1 januari 1998. Door het aldus mogelijk te maken dat de betwiste aanslag verschuldigd zou zijn voor dat boekjaar terwijl, bij het opmaken van de rekeningen, de sanctie die zij bevat niet kon worden toegepast, maakt artikel 48, § 2, inbreuk op het algemeen rechtsbeginsel van de niet-terugwerking van de wet en op de basisbeginselen van rechtszekerheid en verbod van elke retroactieve strafbaarstelling voorgeschreven bij artikel 7.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens, beginselen waarop elke rechtsonderhorige en elke belastingplichtige zich rechtens kan beroepen.

A.4.2. De beweringen van de minister tijdens de totstandkoming van de wet, volgens welke de wijziging als enig doel zou hebben de stelling van de administratie (volgens welke de verdoken winsten moeten worden gelijkgesteld met geheime commissielonen die tegen 300 pct. worden belast) te bevestigen en dus in feite geen wijziging zou inhouden, kunnen door de verzoekende partij niet worden aanvaard: zij is van oordeel dat de aangevochten wet geen interpretatieve wet is en dat, in tegenstelling met wat de minister heeft beweerd, de rechtspraak geen recente evolutie heeft ondergaan die ertoe zou leiden te eisen dat de administratie (die de in het geding zijnde aanslag wilde opleggen) zou bewijzen dat er een verdoken meerwinst is (een verwezenlijkte winst die hoger ligt dan de aangegeven winst) en dat die winst uit het vermogen van de vennootschap is verdwenen en heeft gediend voor uitgaven bedoeld in artikel 57 van het W.I.B. 1992: de rechtspraak eist dat de administratie het bewijs levert van het bestaan van verdoken winsten die niet in het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden en van de toewijzing van die verdoken winsten aan niet geïdentificeerde verkrijgers, waarbij het tweede element kan worden vastgesteld op grond van vermoedens indien het eerste element met zekerheid is vastgesteld.

Door te weigeren rekening te houden met de boekhouding van de belastingplichtigen en door over te gaan tot theoretische wedersamenstellingen van de omzet om het bestaan van een verdoken winst aan te tonen, maakte de administratie echter gebruik van een redenering waarbij werd uitgegaan van een opeenstapeling van vermoedens die door de rechtspraak is veroordeeld.

De bestreden tekst is dus niet interpretatief. Hij bevestigt geen tendens van de rechtspraak. Hij heeft integendeel tot doel een aanslag die berust op een opeenstapeling van vermoedens, te wettigen.

A.4.3. De Ministerraad herinnert eraan dat de minister bij de totstandkoming van de wet heeft gesteld dat de rechtspraak niet vast was, in tegenstelling met het standpunt van zijn administratie betreffende de gelijkschakeling van verdoken winsten en geheime commissielonen. Dat standpunt bestond reeds bij de voorgaande aanslagjaren - de wet heeft als enig doel dat standpunt te bevestigen - en het wordt tot uiting gebracht in de administratieve commentaar op het W.I.B. 1992. Die gelijkschakeling, die uitgaat van het gewoon gezond verstand, is hier niet in het geding.

In tegenstelling met de verzoekende partij is de Ministerraad van oordeel dat op grond van een rechtspraak van het Hof van Cassatie (4 maart 1969, *Pas.* I, 596) kan worden beweerd dat het aanvankelijk voor de administratie voldoende was aan te tonen dat geen verdoken winsten in het vennootschapsvermogen konden worden teruggevonden om de afzonderlijke aanslag te kunnen toepassen zonder daarnaast te moeten bewijzen dat die winsten voor de onbekende verkrijgers inkomsten vormen die bedoeld zijn in artikel 57 van het W.I.B. 1992; maar het arrest van 26 mei 1994 heeft geëist dat de administratie zou aantonen, enerzijds, dat er verdoken winsten zijn en, anderzijds, dat zij het vennootschapsvermogen hebben verlaten en hebben gediend voor uitgaven bedoeld in het voormelde artikel 57. De mogelijkheid om dat dubbel bewijs te leveren bij wege van vermoedens, die door het Hof van Cassatie leek te worden aanvaard, werd door de feitenrechtters vaak

geweigerd. De aangevochten wet maakt het de administratie mogelijk te ontsnappen aan de last van die dubbele bewijsvoering en terug te komen tot de vroegere rechtspraak; zij heeft aldus een interpretatieve draagwijdte.

A.4.4. De Ministerraad is van oordeel, gesteld dat de wet retroactief en niet interpretatief zou zijn - wat hij betwist -, dat zij geen inbreuk heeft gemaakt op het beginsel van de rechtszekerheid dat zich tegen de terugwerking van de wet verzet : het wettige vertrouwen van de verzoekende partij kon niet worden beschaamd vermits de doorgevoerde wijziging geen betrekking heeft op het beginsel van de gelijkshakeling van de verdoken winsten met de uitgaven bedoeld in artikel 57 van het W.I.B. 1992, maar op het door de administratie geëiste bewijs en vermits het standpunt van de administratie, zowel ten aanzien van het beginsel als ten aanzien van het bewijs, nooit is veranderd, zodat de verzoekende partij, nog vóór de aanneming van de bestreden maatregel, diende te weten dat, ingeval zij zou hebben nagelaten bepaalde inkomsten aan te geven, zij zich blootstelde aan de risico's van de toepassing van artikel 219 van het W.I.B. 1992, zoals het was geformuleerd vóór de wijziging ervan door de wet van 4 mei 1999 en zoals het constant door de administratie werd toegepast.

Zelfs in de veronderstelling dat hij het wettige vertrouwen van de verzoekende partij aantast, kan de in het geding zijnde maatregel objectief, redelijk en in verhouding met het nagestreefde doel worden verantwoord vermits hij het door de administratie te leveren bewijs vergemakkelijkt en daarbij toestaat dat de aanslag niet verschuldigd is wanneer de verdoken winsten worden belast als beroepsinkomsten van de daarmee instemmende betrokken bedrijfsleiders, of wanneer zij na aanpassing van de boekhouding opnieuw in het vennootschapsvermogen worden opgenomen.

A.4.5. De Ministerraad is van oordeel dat de verzoekende partij ten onrechte verwijst naar artikel 7 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens vermits de aangevochten wet geen verrichting strafbaar stelt die het in het verleden niet was : zij beoogt voornamelijk een compensatie van de ontdoken belasting en beperkt zich tot het verlichten van de bewijslast : vermits de verdoken winsten een inbreuk op het boekhoudrecht zijn en blijven, waaruit vanuit fiscaal oogpunt de conclusies moeten worden getrokken, is er geen nieuwe strafbaarstelling.

A.4.6. De verzoekende partij repliceert dat de Ministerraad *expressis verbis* heeft toegegeven dat de aangevochten bepaling tot doel heeft de stelling van de administratie te bevestigen (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, p. 56). Die stelling is evenwel niet de weerspiegeling van de draagwijdte van artikel 219 van het W.I.B. 1992 vóór de wijziging ervan bij de wet van 4 mei 1999, zoals het door de rechtspraak werd geïnterpreteerd, vermits, zoals de minister tegelijkertijd zelf toegeeft, sedert het arrest van het Hof van Cassatie van 26 mei 1994, de verdoken winsten die niet in het vennootschapsvermogen worden teruggevonden, niet automatisch bedoeld werden in artikel 219 van het W.I.B. 1992. Met toepassing van het beginsel dat een opeenstapeling van vermoedens geen waarde heeft, zou een vermoeden immers niet het feit of het bekende element kunnen vormen waarop een nieuw vermoeden zou kunnen worden gegrond. Men kan derhalve niet overgaan tot een opeenstapeling van vermoedens door het ene op het andere te baseren. Indien de administratie het bestaan van een verdoken winst aantoonde bij wege van een vermoeden, mag zij niet bovendien uitgaan van het vermoeden dat die winst is toegekend aan niet geïdentificeerde verkrijgers in de zin van artikel 57 van het W.I.B. 1992. Dat beginsel is door een vaste rechtspraak vastgelegd; daaruit volgt dat artikel 21 van de wet van 4 mei 1999 geenszins interpretatief is.

A.4.7. Zij verwerpt de verantwoording, door de Ministerraad, van de terugwerking van de wet, verantwoording volgens welke de belastingplichtige reeds vóór de aanneming van de aangevochten wet diende te weten dat hij zich blootstelde aan het risico van de toepassing van artikel 219 van het W.I.B. 1992, daarbij aanvoerend dat het te dezen niet erom gaat rekening te houden met de inachtneming, door de administratie, van de rechtszekerheid als beginsel van behoorlijk bestuur, maar wel om de terugwerking van een wetswijziging op fiscaal vlak, terwijl sedert 26 mei 1994 de rechtspraak het standpunt van de administratie systematisch heeft verworpen.

Door de ondernemingen te willen straffen die een omzet in het zwart verwezenlijken waarvan de opbrengst dient om in het geheim uitgaven te betalen van dezelfde aard als die welke zijn bedoeld in artikel 219 van het W.I.B. 1992, streeft de aangevochten wet een wettig doel na, maar, volgens de verzoekende partij, is er geen evenredigheid tussen dat doel en de ernst van de retroactief toegepaste sanctie.

Zij voegt eraan toe dat een zo hoge aanslag van 309 pct. het karakter van een straf heeft, die verboden is bij artikel 7 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en die in het arrest nr. 44/2000 als sanctie wordt gekwalificeerd. Nu bestraft een dergelijke sanctie een feit dat niet strafbaar was toen het werd begaan vermits, sedert het arrest van het Hof van Cassatie van 26 mei 1994, sommige «verdoken winsten» niet zijn

bedoeld in artikel 219 van het W.I.B. 1992 in het geval waarin de administratie uitgaat van een opeenstapeling van vermoedens.

- B -

B.1.1. De artikelen 21 en 48, §2, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen, waartegen het beroep is gericht, bepalen :

« Art. 21. In artikel 219 van het [...] Wetboek [van de inkomstenbelastingen 1992] worden de volgende wijzigingen aangebracht :

A) het eerste lid wordt vervangen als volgt :

' Een afzonderlijke aanslag wordt gevestigd op kosten vermeld in artikel 57, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave alsmede op de verdoken meerwinsten die niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden. ';

B) een derde lid wordt toegevoegd, luidend :

' Als verdoken meerwinsten worden niet aangemerkt, de reserves als bedoeld in artikel 24, eerste lid, 2° tot 4°. ' »

« Art. 48. [...]

§ 2. De artikelen 3 tot 5, 14 tot 16, 20, 21, 25 tot 27, 31, 33, A en 35 treden in werking met ingang van het aanslagjaar 1999, alsmede artikel 22 voor zover het artikel 219*bis*, § 1, in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 invoegt.

[...] »

B.1.2. Vóór de wijziging ervan door het voormelde artikel 21, bepaalde artikel 219 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : W.I.B. 1992) :

« Art. 219. Een bijzondere afzonderlijke aanslag wordt gevestigd op kosten, vermeld in artikel 57, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave.

Die aanslag is gelijk aan 300 pct. van die kosten. »

Wanneer een vennootschap de kosten die zijn bedoeld in artikel 57 van het W.I.B. 1992 (dat wil zeggen de commissies, makelaarslonen, erelonen en voordelen van alle aard die zij betaalt aan verkrijgers voor wie die sommen beroepsinkomsten zijn, of nog de bezoldigingen en pensioenen betaald aan personeelsleden of gewezen personeelsleden alsmede aan bestuurders en zaakvoerders) niet verantwoordt met individuele fiches en samenvattende opgaven die zijn bedoeld in dat artikel 57, is zij, krachtens het voormelde artikel 219, eerste lid, zowel in de nieuwe als in de vroegere formulering, een bijzondere aanslag, afzonderlijk van de vennootschapsbelasting, verschuldigd die gelijk is aan 300 pct. van die kosten. Die niet verantwoorde kosten, die vaak «verworpen uitgaven» worden genoemd, omvatten de « geheime commissielonen ».

In de rechtspraak worden met die niet verantwoorde kosten de verdoken winsten gelijkgesteld, namelijk die welke niet worden vermeld in de documenten betreffende het vennootschapsvermogen. «Concreet betreft het de omzet die een onderneming in het zwart heeft gerealiseerd en die dient voor de verdoken betaling van uitgaven van dezelfde aard als die welke in artikel 219, WIB 92, worden bedoeld. Die gelijkschakeling heeft uitsluitend betrekking op de verzwegen winsten. De afzonderlijke aanslag geldt niet wanneer voornoemde winsten worden belast als beroepsinkomsten van de daarmee instemmende betrokken bedrijfsleiders, of wanneer zij na aanpassing van de boekhouding opnieuw in het vennootschapsvermogen worden opgenomen» (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, p. 41).

B.2. De aangevochten bepalingen worden in die zin voorgesteld dat zij tot doel hebben een einde te maken aan de onzekerheden die voortvloeien uit sommige beslissingen van de hoven en rechtbanken en die betrekking hebben op de bewijzen die de belastingadministratie moet leveren om de verdoken meerwinsten aan de bijzondere afzonderlijke aanslag te kunnen onderwerpen :

« Tot dusver aanvaardden de hoven en de rechtbanken de uitbreidende lezing van artikel 219, WIB 92, door te stellen dat de administratie moest aantonen dat de onderneming bepaalde inkomsten had verdoezeld en dat die inkomsten nergens onder een andere rubriek in de boekhouding voorkwamen (dat wil zeggen dat ze niet op een andere wijze in de boekhouding waren verrekend; bijvoorbeeld, de opname van inkomsten in een passiefrekening in ruil voor een boeking onder de activa, aan de debetzijde van de thesaurierekening van de vennootschap). Voor het gerecht hoefde de administratie evenwel

niet te kunnen aantonen wie precies bij die uitkering voordeel deed en waarom zij werd uitbetaald (Gent, 2 juni 1991).

De rechtspraak is echter geëvolueerd. Op grond van enkele arresten dient de administratie te bewijzen dat dergelijke winsten aan het vermogen van de vennootschap werden onttrokken en dat ze bovendien hebben gediend als kosten in de zin van artikel 57, WIB 92.

Volgens een arrest van het Hof van Cassatie van 26 mei 1994 dient het volgende drievoudige bewijs te worden geleverd :

1° het bestaan van de verzwegen winst (een hogere winst dan die welke werd aangegeven);

2° de verzwegen winst werd aan het vermogen van de vennootschap onttrokken;

3° de verzwegen winst werd aangewend als kosten in de zin van artikel 57, WIB 92.

De administratie moet thans dus bewijzen :

1. dat er verzwegen winsten bestaan, op grond van feitelijke (artikel 340, WIB 92) of wettelijke (artikel 342, WIB 92) vermoedens;

2. dat de aldus op ' geldige wijze ' vastgestelde winst aan de onderneming werd onttrokken en gediend heeft als kosten in de zin van artikel 57, WIB 92.

Vaak beschouwt die rechter die bewijsvoering als een opeenvolging van vermoedens en hij verwerpt ze dan ook. Teneinde een dergelijke opeenvolging van bewijslasten op het niveau van de administratie te vermijden (wat vaak leidt tot het onmogelijke bewijs) en terug te komen tot de vorige uitlegging van artikel 219, WIB 92, wordt voorgesteld dat artikel te wijzigen zodat de toepassing van de afzonderlijke aanslag uitdrukkelijk zou worden gevestigd naar gelang van de voormelde verzwegen winsten en op zodanige wijze dat niet door de administratie moet worden aangetoond dat die winsten aan de onderneming werden onttrokken op de manier bedoeld in artikel 57, WIB 92 (dat wil zeggen in de vorm van commissies, vergoedingen en andere lonen die in het zwart werden betaald). » (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, pp. 41 en 42; in dezelfde zin, nr. 1949/1, pp. 11 en 12)

Ten aanzien van artikel 21

B.3.1. De verzoekende partij klaagt aan dat de aangevochten bepalingen een discriminatie zouden instellen tussen de belastingplichtigen die aan de personenbelasting zijn onderworpen en diegenen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, aangezien enkel de laatstgenoemden de in het geding zijnde aanslag verschuldigd zijn.

B.3.2. Aan de personenbelasting en aan de vennootschapsbelasting liggen verschillende beginselen ten grondslag. Naast de verschillen betreffende de aanslagvoet, dient te worden opgemerkt dat alle inkomsten, winsten en baten van de vennootschappen belastbaar zijn, wat niet het geval is voor die van de natuurlijke personen; terwijl de natuurlijke personen van hun belastbaar inkomen enkel de bij de wet voorgeschreven kosten kunnen aftrekken, kan de vennootschap alle kosten aftrekken behoudens die welke bij de wet zijn uitgesloten. Anders dan in de personenbelasting, worden de niet verantwoorde kosten en lasten - en, bij wege van gelijkgeschakeling, de verdoken meerwinsten -, wanneer zij aan de in het geding zijnde aanslag onderworpen zijn, als aftrekbare beroepskosten beschouwd (W.I.B. 1992, artikel 197) en de afzonderlijke aanslag is op dezelfde wijze aftrekbaar van de belastbare grondslag (artikelen 197, 198, eerste lid, 1^o, en 463*bis*, § 1, derde lid, van het W.I.B. 1992).

De omvang van de bij de aangevochten bepaling ingestelde afzonderlijke aanslag overschrijdt wellicht die van de ontdoken heffingen (belastingen en socialezekerheidsbijdragen) maar het bekritiseerde verschil in behandeling kan worden verantwoord door het wettige streven van de wetgever om de fraude te bestrijden door de in het geding zijnde praktijk te ontmoedigen.

B.3.3. Het verwijt in de memorie van antwoord dat de aangevochten bepaling geen definitie geeft van het begrip verdoken meerwinst, en aldus een risico van willekeur creëert in de toepassing ervan, moet worden verworpen; uit de voormelde parlementaire voorbereiding blijkt dat de wetgever zich heeft willen baseren op een begrip dat gedefinieerd is in de rechtspraak van de hoven en rechtbanken en dat ook door de administratieve commentaar op het W.I.B. 1992 wordt onderschreven.

B.4. Het verwijt dat het voormelde artikel 21 « niet van toepassing is op de andere belastingplichtigen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen » is niet voldoende uiteengezet om de draagwijdte ervan te kunnen vatten.

De andere overwegingen die door de verzoekende partij in haar memorie van antwoord zijn uiteengezet, bevatten een kritiek die gegrond is op het feit dat de in het geding zijnde bepaling verschillende situaties op een identieke manier zou behandelen: dat verwijt, dat verschilt van datgene dat in het verzoekschrift is geformuleerd, blijkt een nieuw middel te zijn en is dus niet ontvankelijk.

Ten aanzien van artikel 48, § 2

B.5.1. De verzoekende partij betwist de manier waarop de wetgever beslissingen interpreteert die door de hoven en rechtbanken inzake de bijzondere afzonderlijke aanslag werden gewezen en is van oordeel, in tegenstelling met wat is gezegd tijdens de parlementaire voorbereiding van de aangevochten bepalingen, dat de rechtspraak niet de evolutie heeft ondergaan waartegen de bepalingen zouden willen reageren.

Wanneer de wetgever optreedt met de bedoeling het hoofd te bieden aan een rechtspraak die zich lijkt of dreigt te vestigen, zou de omstandigheid dat hij die rechtspraak verkeerd zou hebben beoordeeld, geenszins aantonen dat de bepalingen die hij aanneemt op zich in strijd zouden zijn met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

B.5.2. De verzoekende partij voert aan dat de aangevochten bepalingen een terugwerkende kracht hebben door het feit dat zij van toepassing zijn vanaf het aanslagjaar 1999, zijnde, voor de vennootschappen die hun boekjaar op 31 december afsluiten, vanaf 1 januari 1998.

Nu de verzoekende partij de vernietiging vordert van artikel 48, § 2, enkel in zoverre het artikel 21 betreft, beperkt het Hof zijn onderzoek tot die verwijzing naar artikel 21.

B.5.3. De terugwerkende kracht van wetsbepalingen, die van die aard is dat zij rechtsonzekerheid in het leven kan roepen, kan enkel worden verantwoord op grond van bijzondere omstandigheden, inzonderheid wanneer zij onontbeerlijk is voor de goede werking of de continuïteit van de openbare dienst.

B.5.4. De bijzondere omstandigheden die de terugwerking van de aangevochten bepalingen kunnen verantwoorden, zijn niet aangetoond.

In zijn advies over het wetsontwerp heeft de Raad van State opgemerkt: « [...] De terugwerking die sommige bepalingen krijgen, is evenwel niet behoorlijk gemotiveerd in de memorie van toelichting. Bovendien wordt met die motiveringen aangehaakt bij de

bespreking van de betrokken artikelen, zodat op artikel 42 [dat artikel 48 is geworden] zelf geen commentaar wordt gemaakt » (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/4, p. 3).

Verzocht zich daarover nader te verklaren voor de Kamercommissie (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, p. 4), heeft de minister, die er de voorkeur aan gaf te antwoorden tijdens de bespreking van de artikelen in plaats van tijdens de algemene bespreking (*ibid.*, p. 11), tijdens het onderzoek van de aangevochten bepalingen geen enkele andere aanwijzing gegeven dan die welke de voorgestelde wijziging zelf verantwoordden (*ibid.*, pp. 41, 42 en 54). Hij besluit met de herhaling dat «hij hoe dan ook vindt dat de wet in beginsel geen terugwerkende kracht mag hebben» en hij is van mening «voldoende te hebben toegelicht waarom sommige bepalingen [...] toch terugwerken» (*ibid.*, p. 77). Maar die beweringen berusten slechts op een enkele, weinig duidelijke overweging, namelijk: «in feite [gaat het] niet om een wijziging [...]. Gelet op de niet constante rechtspraak ten aanzien van de 'verdoken meerwinsten' verdedigt de Administratie der Directe Belastingen bij voortduring het standpunt dat deze verdoken meerwinsten met geheime commissielonen moeten worden gelijkgesteld en is zij ertoe gehouden deze verdoken meerwinsten te belasten tegen 300 %. Dit geldt uiteraard ook wanneer het gaat om meerwinsten die betrekking hebben op aanslagjaren van vóór de huidige wetswijziging, aangezien de wetswijziging er enkel toe strekt de administratieve zienswijze te bekrachtigen» (*Parl. St.*, Kamer, 1998-1999, nr. 1949/8, p. 56). Een dergelijke redenering komt evenwel erop neer dat de zin en de draagwijdte van een belastingwet worden verward met de idee die de belastingadministratie zich ervan vormt.

B.5.5. Aangezien geen enkel element de in het geding zijnde terugwerking verantwoordt, noch op een algemene manier, noch met betrekking tot het aanslagjaar 1999 in het bijzonder, schendt artikel 48, § 2, de artikelen 10 en 11 van de Grondwet.

Om die redenen,

het Hof

- vernietigt « 21, » in artikel 48, § 2, van de wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen;

- verwerpt het beroep voor het overige.

Aldus uitgesproken in het Frans, het Nederlands en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Arbitragehof, op de openbare terechtzitting van 18 april 2001.

De griffier,

De voorzitter,

L. Potoms

M. Melchior