

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

COUR D'ARBITRAGE

F. 2001 — 1196

[C — 2001/21241]

Arrêt n° 45/2001 du 18 avril 2001

Numéro du rôle : 1843

En cause : le recours en annulation des articles 21 et 48, § 2, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, introduit par la s.a. Groupement d'achat Clé d'or.

La Cour d'arbitrage,

composée du président M. Melchior, des juges L. François, P. Martens, A. Arts, R. Henneuse et E. De Groot, et du président émérite G. De Baets conformément à l'article 60bis de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet du recours*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 10 décembre 1999 et parvenue au greffe le 13 décembre 1999, la s.a. Groupement d'achat Clé d'or, dont le siège social est établi à 4960 Bassenge, rue des Peupliers 9, a introduit un recours en annulation de l'article 21 de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, qui modifie l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (C.I.R. 1992), et, à titre subsidiaire, de l'article 48, § 2, de la même loi (publiée au *Moniteur belge* du 12 juin 1999).

II. *La procédure*

Par ordonnance du 13 décembre 1999, 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 de faire application des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Le recours a été notifié conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 25 janvier 2000.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 4 février 2000.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire par lettre recommandée à la poste le 7 mars 2000.

Ce mémoire a été notifié conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettre recommandée à la poste le 2 mai 2000.

La partie requérante a introduit un mémoire en réponse, par lettre recommandée à la poste le 25 mai 2000.

Par ordonnances du 31 mai 2000 et du 29 novembre 2000, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 10 décembre 2000 et 10 juin 2001 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 21 décembre 2000, la Cour a déclaré l'affaire en état et fixé l'audience au 10 janvier 2001.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 22 décembre 2000.

A l'audience publique du 10 janvier 2001 :

- ont comparu :

. Me L. Foguette et Me C. Vandevyver, avocats au barreau de Liège, pour la partie requérante;

. Me A. Dayez *loco* Me P. Peeters, avocats au barreau de Bruxelles, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs L. François et E. De Groot ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise en délibéré.

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

III. *En droit*

- A -

Quant à l'intérêt de la requérante

A.1. En tant que société résidente soumise à l'impôt des sociétés et à la disposition attaquée, la requérante estime justifier de l'intérêt requis pour demander l'annulation de celle-ci.

Quant au fond

Quant à l'article 21

A.2.1. La requérante expose, à titre principal, que l'article 21 de la loi attaquée, qui ne définit pas la notion de « bénéficiaires dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société », crée une discrimination entre les contribuables soumis à l'impôt des sociétés, auxquels cette disposition permet d'imposer une cotisation de 300 p.c. sur ces bénéficiaires (pouvant comprendre, faute de définition, toutes rectifications de la base imposable y compris celles portant sur les dépenses non admises), et les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques : si celles-ci effectuent une activité engendrant des bénéficiaires au sens de l'article 23, § 1^{er}, 1^o, du C.I.R. 1992 et déduisent de leur revenu brut des frais qui ne rencontrent pas les critères fixés par l'article 49 du même Code, elles sont imposées sur ces frais, intégrés dans le résultat fiscal et entraînant une imposition au taux marginal. Le taux marginal le plus élevé est de 55 p.c.

Même si l'article 198, 1^o, du C.I.R. 1992 permet de déduire la cotisation en cause, la société subit une imposition beaucoup plus lourde, alors qu'elle se trouve dans une situation sinon identique, du moins comparable.

A.2.2. Le Conseil des ministres estime que la notion de bénéficiaires dissimulés peut être clairement distinguée de celle des autres éléments de la base imposable : outre les déclarations du ministre faites lors de l'élaboration de la loi (se référant aux chiffres d'affaires réalisés au noir et servant à payer de façon occulte des dépenses de même nature que celles visées à l'article 21 du C.I.R. 1992), le C.I.R. 1992 prévoit, en son article 183, que le montant des revenus soumis à l'impôt des sociétés est déterminé d'après les règles applicables aux bénéficiaires prévues pour l'impôt des personnes

physiques et, en son article 185, que les sociétés sont imposables sur le montant total des bénéfiques. Les bénéfiques dissimulés visés par la disposition incriminée doivent dès lors être déterminés par référence à l'article 24 du C.I.R. 1992, à l'exception des réserves visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 2° à 4°, du C.I.R. 1992, expressément exclues par l'article 219, alinéa 3, du C.I.R. 1992, inséré par la loi du 4 mai 1999.

Les dépenses non admises ne peuvent davantage être confondues avec les bénéfiques dissimulés puisqu'elles apparaissent en principe dans la comptabilité et la déclaration fiscale et interviennent pour former la base imposable.

Il s'ensuit que les « bénéfiques dissimulés » sont l'éventuelle partie des bénéfiques qui n'aurait pas été comprise dans les revenus de l'entreprise et qui, dans le chef d'une société, a été distraite du patrimoine social. En d'autres termes, il s'agit de recettes « en noir » ou, plus simplement, non actées dans la comptabilité.

A.2.3. Le Conseil des ministres estime que la requérante ne démontre pas en quoi les sociétés et les personnes physiques, s'agissant de contribuables par nature si différents et soumis à un impôt véritablement différent en dépit d'un certain nombre de règles et de principes communs, devraient être comparées. Or le problème que la disposition attaquée vise à résoudre ne se pose que pour les sociétés puisque le seul refus de la déductibilité des sommes envisagées par l'article 57 du C.I.R. 1992 (rémunérations, commissions, etc.) mènerait à leur réintégration dans la base imposable et à leur taxation au taux de 40,17 p.c. (39 p.c. plus les 3 p.c. de contribution complémentaire de crise prévus à l'article 463bis du C.I.R. 1992), c'est-à-dire bien au-dessous des taux qui auraient été appliqués à ces sommes si elles avaient été taxées entre les mains de leurs bénéficiaires personnes physiques. Il en découlerait un indéniable avantage fiscal pour les sociétés à payer « en noir » leur personnel. Tel n'est pas le cas en ce qui concerne les personnes physiques puisque la somme en cause, une fois réintégrée à la base taxable, est soumise au taux d'imposition progressif, et par tranches.

A.2.4. Même si l'on admettait que les deux catégories de redevables sont comparables, les personnes physiques ne bénéficieraient nullement, selon le Conseil des ministres, d'un avantage injustifié : la taxation d'un bénéfice dissimulé entraînera pour la société « l'enrôlement de la cotisation distincte de 309 p.c. (déductible à titre de frais professionnels dont il est fait abstraction pour le présent calcul) ce qui implique que, pour un coût économique total de 100, la société peut distribuer un montant de $100 - [100 \times 309 / (100 + 309)] = 24,45$ de bénéfiques dissimulés, après soustraction de la cotisation distincte de 75,55 y afférente; à l'impôt des personnes physiques, la détermination de recettes dissimulées pour un montant équivalent de 100 aura pour conséquence l'augmentation des bénéfiques imposables et corrélativement des cotisations sociales de travailleur indépendant, soit dans l'hypothèse de cotisations sociales fixées à 20,2 p.c. et d'une imposition à l'impôt des personnes physiques au taux de 60,61 p.c. ($55 \text{ p.c.} \times 1,07 \text{ d'IPP/Com.} \times 1,03 \text{ de contribution complémentaire de crise}$), un impôt de $[(100 - 20,2) \times 0,6061] = 48,36$ et un résultat net de $[100 - (20,2 + 48,36)] = 31,44$. » Les personnes physiques étant en outre seules soumises à la cotisation spéciale pour la sécurité sociale et, le cas échéant, à la majoration pour absence ou insuffisance de versements anticipés, l'on ne peut conclure, par conséquent, à un traitement plus avantageux dans le chef de celles-ci.

S'il convient d'éviter des comparaisons entre les traitements fiscaux de situations qui ne sont pas comparables, il importe inversement de souligner que la disposition incriminée vise à traiter de la manière la plus adéquate une situation spécifique aux sociétés résidentes, dans le chef desquelles la cotisation distincte constitue une imposition de type forfaitaire (eu égard au fait que les bénéfiques dissimulés ont été définitivement distraits du patrimoine social et que leur bénéficiaire n'est pas identifié), et à rétablir un équilibre entre les sociétés qui consacrent leurs revenus déclarés au paiement de dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992 et celles qui effectuent de tels paiements de manière occulte, en dehors de toute retenue fiscale ou sociale, au moyen de bénéfiques dissimulés. La disposition contestée permet dès lors d'améliorer le traitement fiscal équivalent de sociétés se trouvant dans des situations objectivement comparables et de prévenir la fraude, le relèvement de la cotisation de 200 à 300 p.c. par la loi du 30 mars 1994 ayant précisément été justifié par le souci d'éviter que le paiement de salaires au noir, de commissions secrètes, etc. ne soit fiscalement avantageux.

A.2.5. La requérante réplique que s'il est exact que de nombreuses différences existent entre contribuables suivant qu'ils sont soumis à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des personnes morales, il reste que la notion de bénéfice est la même dans les deux régimes et que seul celui de l'impôt des sociétés vise la notion de bénéfice dissimulé, sans toutefois la définir clairement : les travaux parlementaires visent en effet, de manière imprécise, les chiffres d'affaires réalisés au noir par une entreprise dont le produit sert à payer de façon occulte des dépenses de même nature que celles visées à l'article 21 du C.I.R. 1992, l'éventuelle partie des bénéfiques qui n'aurait pas été comprise dans les revenus de l'entreprise et qui, dans le chef d'une société, a été distraite du patrimoine social, les recettes « en noir » ou, plus simplement, non actées dans la comptabilité, ou encore les bénéfiques autres que ceux qui sont taxés à titre de revenus professionnels dans le chef des dirigeants d'entreprises concernés, avec leur accord, soit réintégrés, après adaptation de la comptabilité, dans le patrimoine de la société.

Dès lors que des bénéfiques (terme que le Code emploie au même titre que « résultats » ou « revenus ») peuvent être dissimulés soit parce que certains produits n'ont pas été enregistrés, soit parce que certaines charges ont été volontairement enregistrées à tort (dans les deux cas, il y aura une différence entre le résultat réel et le résultat apparent, cette différence pouvant correspondre à un bénéfice dissimulé), les deux hypothèses peuvent donner lieu au paiement de la cotisation, même si les travaux préparatoires ne visent que l'hypothèse des recettes occultes.

A.2.6. La requérante soutient aussi qu'en matière d'opérations occultes, une société et une entreprise individuelle se trouvent dans des situations identiques, ces recettes pouvant être conservées, soit par l'entrepreneur, soit par les dirigeants de la société (auquel cas les cotisations dues en vertu du statut social des indépendants sont éludées, de même que l'impôt des personnes physiques), et pouvant aussi permettre de verser des salaires au noir (dans ce cas, outre l'impôt des personnes physiques normalement dû par les travailleurs, les cotisations de sécurité sociale de ces travailleurs sont éludées).

A.2.7. Elle fait valoir que la différence de traitement impose, en se référant aux chiffres cités par le Conseil des ministres, une charge disproportionnée aux sociétés : il expose en effet qu'une société peut, pour un coût économique de 100, distribuer 24,45 de manière occulte. Cela revient à dire que, pour un salaire occulte de 100, la charge fiscale pour la société s'élève à 309, alors que pour les personnes physiques, on note pour un salaire de 100 un coût de 68,56 (20,2 de cotisations sociales et 48,36 d'impôts) et ce, même s'il est vrai que la personne physique doit payer l'impôt avec un revenu taxé, alors que la charge est déductible pour la société.

A.2.8. La requérante admet avec le Conseil des ministres que, s'agissant de recettes occultes, le but poursuivi par le législateur est légitime mais considère que, même en admettant que la réintégration des bénéfiques dissimulés distribués au noir à son personnel dans la base imposable est plus sévère pour une personne physique que pour une société, en raison du taux marginal à l'impôt des personnes physiques plus élevé et des cotisations qui s'y ajoutent, il n'en reste pas moins que la mesure incriminée a un effet qui va au-delà d'une compensation de cette différence, le

législateur n'ayant pas entendu effectuer, à charge des personnes physiques, un prélèvement compensatoire des cotisations sociales patronales et personnelles éludées. Il en va d'autant plus ainsi que le texte pourrait être appliqué à d'autres hypothèses que celles des recettes occultes (avantages anormaux ou bénévoles) et n'exige aucune intention frauduleuse.

A.3.1. La requérante soutient aussi que l'article 21 précité viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que la cotisation critiquée porte sur les bénéficiaires dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société, de telle sorte qu'elle ne s'applique pas aux autres contribuables soumis à l'impôt des sociétés.

A.3.2. Le Conseil des ministres estime que ce grief est dépourvu de tout fondement puisque la disposition en cause vise tous les contribuables assujettis à l'impôt des sociétés : la disposition attaquée relève en effet du titre III « Impôt des sociétés » du C.I.R. 1992 qui vise sans distinction l'ensemble des sociétés résidentes au sens de l'article 2 dudit Code.

A.3.3. La requérante réplique que d'importantes différences existent d'une société à une autre quant à la nature des « bénéficiaires dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société » et la façon dont ceux-ci sont constatés. Or, le texte peut s'appliquer à une absence de comptabilisation de produits ou à une comptabilisation de charges inexistantes et ne requiert aucun indice de fraude ou d'intention d'éluder l'impôt : quoi qu'en dise le Conseil des ministres, l'administration fiscale peut mettre sur le même pied les factures fictives et les dépenses qui ne remplissent pas les conditions de l'article 49 du C.I.R. 1992, ou les cas dans lesquels elle constate qu'un chiffre d'affaires n'a volontairement pas été déclaré et ceux où elle procède à une reconstitution du chiffre d'affaires par le biais de présomptions en partant d'éléments connus (par exemple, le montant total des achats sortis) et en déterminant par le biais d'une présomption (marge bénéficiaire égale à celle de l'année antérieure) un élément inconnu (le chiffre d'affaires) qui est présumé correspondre à la réalité (ce qui, souvent, aboutit à une base imposable supérieure à celle qui a été déclarée). Dès lors que la comptabilité n'a pas de valeur aux yeux de l'administration et que la loi ne définit pas la « comptabilité probante », l'insécurité juridique est manifeste.

A.3.4. La requérante considère que la discrimination consistant ainsi à traiter de manière identique des opérations frauduleuses et des redressements fiscaux en l'absence de toute fraude est d'autant plus accentuée que le nouvel article 219 du C.I.R. 1992 exclut expressément les bénéficiaires visés à l'article 24, 2° à 4°, du C.I.R. 1992, de telle sorte qu'une sous-estimation frauduleuse des stocks est taxable au taux normal de l'impôt des sociétés (le cas échéant avec un accroissement d'impôts) alors qu'un supplément de chiffre d'affaires constaté à l'occasion d'une reconstitution du chiffre d'affaires peut être taxé à un taux de 309 p.c., même s'il n'est pas l'effet d'une fraude. S'il est vrai que le commentaire administratif permet en ce cas d'échapper à la cotisation en adaptant sa comptabilité, il reste qu'il ne s'agit que d'une tolérance administrative.

Quant à l'article 48, § 2

A.4.1. La requérante expose, à titre subsidiaire, que l'article 48, § 2, donne un effet rétroactif à l'article 21 précité en ce qu'il s'applique à partir de l'exercice d'imposition 1999, soit, pour les sociétés qui clôturent leur exercice comptable au 31 décembre, depuis le 1^{er} janvier 1998. En permettant ainsi que la cotisation critiquée soit due pour cet exercice alors que, lors de l'établissement des comptes, la sanction qu'elle constitue ne pouvait être appliquée, l'article 48, § 2, porte atteinte au principe général de droit de la non-rétroactivité de la loi et aux principes fondamentaux de sécurité juridique et de prohibition de toute incrimination rétroactive prévue par l'article 7.1 de la Convention européenne des droits de l'homme, principes dont chaque justiciable et chaque contribuable sont en droit de se prévaloir.

A.4.2. Les affirmations du ministre lors de l'élaboration de la loi, selon lesquelles la modification aurait pour seul objet de confirmer la thèse de l'administration (selon laquelle les bénéficiaires dissimulés sont à assimiler à des commissions occultes taxées à 300 p.c.) et ne constituerait donc pas, en fait, une modification, ne peuvent être admises par la requérante : elle estime que la loi attaquée n'est pas une loi interprétative et que, contrairement à ce qu'a soutenu le ministre, la jurisprudence n'a pas connu d'évolution récente qui aboutirait à exiger de l'administration (qui entendait imposer la cotisation en cause) qu'elle prouve qu'il existe un bénéfice dissimulé (un bénéfice réalisé supérieur au bénéfice déclaré) et que ce bénéfice a quitté le patrimoine de la société et a servi à des dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992 : la jurisprudence exige que l'administration rapporte la preuve de l'existence de bénéficiaires dissimulés ne se retrouvant pas dans le patrimoine de la société et de l'attribution de ces bénéficiaires dissimulés à des bénéficiaires non identifiés, le second élément pouvant être établi sur la base de présomptions si le premier l'a été de manière certaine.

Or, en refusant de prendre en compte la comptabilité des contribuables et en procédant à des reconstitutions théoriques du chiffre d'affaires pour établir l'existence d'un bénéfice occulte, l'administration usait d'un raisonnement procédant d'une cascade de présomptions qui a été sanctionné par la jurisprudence.

Le texte incriminé n'est donc pas interprétatif. Il ne consacre pas une tendance jurisprudentielle. Il a, au contraire, pour objet de rendre légale une imposition reposant sur une cascade de présomptions.

A.4.3. Le Conseil des ministres rappelle que le ministre a indiqué lors de l'élaboration de la loi que la jurisprudence n'était pas constante, contrairement à la position de son administration relative à l'assimilation des bénéficiaires dissimulés aux commissions occultes. Cette position existait déjà lors des exercices fiscaux antérieurs - la loi a pour seul objet de la confirmer - et est exprimée dans le commentaire administratif du C.I.R. 1992. Cette assimilation, qui relève du simple bon sens, n'est pas en cause ici.

Le Conseil des ministres estime, contrairement à la requérante, qu'une jurisprudence de la Cour de cassation (4 mars 1969, *Pas. I*, 596) a permis de soutenir qu'il suffisait, à l'origine, à l'administration de démontrer que des bénéficiaires dissimulés ne se retrouvaient pas dans le patrimoine de la société pour pouvoir appliquer la cotisation distincte sans devoir prouver en plus que ceux-ci constituent dans le chef des bénéficiaires inconnus des revenus visés à l'article 57 du C.I.R. 1992; mais l'arrêt du 26 mai 1994 a exigé que l'administration établisse l'existence de bénéficiaires dissimulés, d'une part, et le fait qu'ils ont quitté le patrimoine de l'entreprise et servi à des dépenses visées à l'article 57 précité, d'autre part. La possibilité d'établir cette double preuve par la voie de présomptions que semblait admettre la Cour de cassation fut souvent déniée par les juges du fond. La loi attaquée permet à l'administration d'échapper au fardeau de cette double preuve et à revenir à la jurisprudence antérieure; elle a ainsi une portée interprétative.

A.4.4. A supposer que la loi soit rétroactive et non interprétative - ce qu'il conteste -, le Conseil des ministres estime qu'elle n'a pas porté atteinte au principe de sécurité juridique qui s'oppose à la rétroactivité de la loi : la confiance légitime de la requérante n'a pu être trompée puisque la modification intervenue ne porte pas sur le principe de l'assimilation des bénéficiaires dissimulés aux dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992 mais sur la preuve exigée de l'administration et que la position de celle-ci, tant sur le principe que sur la preuve, n'a jamais varié, de telle sorte que la requérante devait savoir, dès avant l'adoption de la mesure incriminée, qu'au cas où elle aurait omis de déclarer certains revenus, elle s'exposait aux risques de l'application de l'article 219 du C.I.R. 1992, tel qu'il était rédigé avant sa modification par la loi du 4 mai 1999 et tel qu'il était appliqué de manière constante par l'administration.

A supposer même qu'elle porte atteinte à la légitime confiance de la requérante, la mesure en cause est susceptible d'une justification objective, raisonnable et proportionnée au but légitime poursuivi puisqu'elle facilite la preuve à fournir par l'administration tout en permettant que la cotisation ne soit pas due lorsque les bénéficiaires dissimulés sont soit taxés à titre de revenus professionnels dans le chef des dirigeants d'entreprise concernés, avec leur accord, soit réintégrés dans le patrimoine de la société après adaptation de la comptabilité.

A.4.5. Le Conseil des ministres estime que la requérante se réfère à tort à l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme puisque la loi attaquée n'incrimine pas une opération qui ne l'était pas par le passé : elle vise principalement à une compensation de l'impôt éludé et se borne à alléger le fardeau de la preuve : les bénéficiaires dissimulés étant et restant une infraction au droit comptable dont il s'impose de tirer les conclusions du point de vue fiscal, il n'y a aucune incrimination nouvelle.

A.4.6. La requérante réplique que le Conseil des ministres a avoué *expressis verbis* que la disposition attaquée vise à confirmer la thèse de l'administration (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/8, p. 56). Cette thèse ne reflète toutefois pas la portée de l'article 219 du C.I.R. 1992 avant sa modification par la loi du 4 mai 1999, tel qu'il a été interprété par la jurisprudence, puisque, comme le ministre l'admet lui-même en même temps, depuis l'arrêt de la Cour de cassation du 26 mai 1994, les bénéficiaires dissimulés qui ne se retrouvent pas dans le patrimoine de la société n'étaient pas automatiquement visés par l'article 219 du C.I.R. 1992. En effet, en application de l'adage « présomption sur présomption ne vaut », une présomption ne peut constituer le fait ou l'élément connu sur lequel pourrait se fonder une nouvelle présomption. On ne peut, de la sorte, établir une cascade de présomptions s'appuyant l'une sur l'autre. Dès lors, si l'administration établit l'existence d'un bénéficiaire dissimulé par voie de présomption, elle ne peut pas, en outre, présumer que ce bénéficiaire a été octroyé à des bénéficiaires non identifiés au sens de l'article 57 du C.I.R. 1992. Ce principe a été consacré par une jurisprudence constante; il s'ensuit que l'article 21 de la loi du 4 mai 1999 n'est donc nullement interprétatif.

A.4.7. Elle réfute la justification du caractère rétroactif de la loi, avancée par le Conseil des ministres, selon laquelle le contribuable devait savoir, dès avant l'adoption de la loi attaquée, qu'il s'exposait au risque de l'application de l'article 219 du C.I.R. 1992, en faisant valoir qu'il ne s'agit pas de prendre ici en compte le respect, par l'administration, de la sécurité juridique en tant que principe de bonne administration, mais de la rétroactivité d'une modification législative d'un régime fiscal, alors que, depuis le 26 mai 1994, la jurisprudence a systématiquement écarté la position de l'administration.

En visant à sanctionner les entreprises qui font un chiffre d'affaires au noir et dont le produit sert à payer de façon occulte des dépenses de même nature que celles visées à l'article 219 du C.I.R. 1992, la loi attaquée poursuit un but légitime mais, selon la requérante, il y a disproportion entre ce but et la gravité de la sanction appliquée rétroactivement.

Elle ajoute qu'un taux aussi élevé que 309 p.c. a le caractère d'une sanction pénale, prohibé par l'article 7 de la Convention européenne des droits de l'homme et qualifié de sanction par l'arrêt n° 44/2000. Or, une telle sanction frappe un fait qui n'était pas incriminé lorsqu'il a été commis puisque, depuis l'arrêt de la Cour de cassation du 26 mai 1994, certains « bénéficiaires dissimulés » ne sont pas visés par l'article 219 du C.I.R. 1992 dans l'hypothèse où l'administration procède par une cascade de présomptions.

- B -

B.1.1. Les articles 21 et 48, § 2, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses, qui font l'objet du recours, énoncent :

« Art. 21. A l'article 219 du [Code des impôts sur les revenus 1992], sont apportées les modifications suivantes :

A) l'alinéa 1^{er} est remplacé par l'alinéa suivant :

' Une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 57, qui ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif ainsi qu'à raison des bénéficiaires dissimulés qui ne se retrouvent pas parmi les éléments du patrimoine de la société. ';

B) il est ajouté un alinéa 3, libellé comme suit :

' Ne sont pas considérées comme des bénéficiaires dissimulés, les réserves visées à l'article 24, alinéa 1^{er}, 2° à 4°. ' »

« Art. 48. [...] »

§ 2. Les articles 3 à 5, 14 à 16, 20, 21, 25 à 27, 31, 33, A et 35 entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 1999, ainsi que l'article 22 dans la mesure où il insère l'article 219bis, § 1^{er} dans le Code des impôts sur les revenus 1992.

[...] »

B.1.2. Avant sa modification par l'article 21 précité, l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après C.I.R. 1992) disposait :

« Art. 219. Une cotisation distincte spéciale est établie à raison des dépenses visées à l'article 57, qui ne sont pas justifiées par la production de fiches et relevés.

Cette cotisation est égale à 300 p.c. de ces dépenses. »

En vertu de l'article 219, alinéa 1^{er}, précité, dans sa rédaction nouvelle comme dans l'ancienne, lorsqu'une société ne justifie pas les dépenses visées à l'article 57 du C.I.R. 1992 (c'est-à-dire les commissions, courtages, honoraires et avantages de toute nature qu'elle paie à des bénéficiaires, pour lesquels ces sommes constituent des revenus professionnels, ou encore les rémunérations et pensions versées aux membres ou anciens membres du personnel ainsi qu'aux administrateurs et gérants) par la production des fiches individuelles et des relevés récapitulatifs qui sont visés par cet article 57, elle est redevable d'une cotisation spéciale, distincte de l'impôt des sociétés, égale à 300 p.c. de ces dépenses. Ces dépenses non justifiées, souvent appelées « dépenses non admises », comprennent les « commissions secrètes ».

La jurisprudence a assimilé à ces dépenses non justifiées les bénéficiaires dissimulés, à savoir ceux que les documents relatifs au patrimoine de la société ne mentionnent pas. « Concrètement, cela concerne des chiffres d'affaires réalisés en noir par une entreprise et dont le produit sert à payer de façon occulte des dépenses de même nature que celles visées à l'article 219, CIR 92. Cette assimilation ne vise que les bénéficiaires dissimulés. La cotisation distincte n'est pas applicable lorsque les bénéficiaires précités sont soit taxés à titre de revenus professionnels dans le chef des dirigeants d'entreprise concernés, avec leur accord, soit réintégrés après adaptation de la comptabilité, dans le patrimoine de la société. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1948/8, p. 41).

B.2. Les dispositions attaquées sont présentées comme visant à mettre fin aux incertitudes résultant de certaines décisions des cours et tribunaux et tenant aux preuves que l'administration fiscale doit rapporter pour pouvoir soumettre les bénéfices dissimulés à la cotisation distincte spéciale :

« Jusqu'à présent, les cours et tribunaux admettaient l'extension de l'article 219, CIR 92, en stipulant que l'administration devait établir que certains revenus ont été dissimulés par l'entreprise et qu'ils ne se retrouvent nullement à un titre ou à un autre dans la comptabilité (c'est-à-dire qu'ils n'ont pas fait l'objet d'une autre imputation en comptabilité; par exemple, la comptabilisation d'un revenu à un compte de passif en contrepartie de son imputation à l'actif, au débit du compte de la trésorerie de la société) mais sans exiger pour autant de l'administration que celle-ci identifie les bénéficiaires anonymes et démontre la raison de la distribution (Gand, 2 juin 1991).

La jurisprudence a cependant évolué. Quelques arrêts disposent qu'il appartient à l'administration d'apporter la preuve que de tels bénéfices ont quitté le patrimoine de la société et qu'ils ont servi en outre à des dépenses au sens de l'article 57, CIR 92.

Suivant un arrêt de la Cour de cassation du 26 mai 1994, il convient d'apporter la triple preuve suivante :

1° l'existence du bénéfice dissimulé (un bénéfice réalisé supérieur au bénéfice déclaré);

2° le bénéfice dissimulé a quitté le patrimoine de la société;

3° le bénéfice dissimulé a servi à des dépenses visées à l'article 57, CIR 92.

L'administration doit donc maintenant établir :

1. l'existence de bénéfices dissimulés sur la base de présomptions de fait (article 340, CIR 92) ou légales (article 342, CIR 92);

2. que le bénéfice fixé ' valablement ' de cette manière a quitté l'entreprise et a servi à des dépenses visées à l'article 57, CIR 92.

Cette démonstration est souvent interprétée par le juge comme une cascade de présomptions et, dès lors, rejetée par lui. Pour éviter une telle cascade de fardeaux de preuve au niveau de l'administration (ce qui aboutit très souvent à la preuve impossible) et revenir en fait à l'interprétation antérieure de l'article 219, CIR 92, il est proposé de modifier cet article afin que l'application de la cotisation distincte soit établie explicitement à raison des bénéfices dissimulés précités et de telle manière qu'il ne doive pas être démontré par l'administration que ces bénéfices ont quitté l'entreprise de la manière visée à l'article 57, CIR 92 (c'est-à-dire sous la forme de commissions, indemnités et autres salaires versés en noir). » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1948/8, pp. 41 et 42; dans le même sens, n° 1949/1, pp. 11 et 12)

Quant à l'article 21

B.3.1. La requérante tire grief de ce que les dispositions attaquées instaurent une discrimination entre les contribuables soumis à l'impôt des personnes physiques et ceux soumis à l'impôt des sociétés, seules les secondes étant redevables de la cotisation en cause.

B.3.2. L'impôt des personnes physiques et l'impôt des sociétés obéissent à des principes différents. Outre les différences relatives aux taux d'imposition, il y a lieu de relever que tous les revenus, bénéfices et profits des sociétés sont taxables, ce qui n'est pas le cas de ceux des personnes physiques; alors que celles-ci ne peuvent déduire de leurs revenus taxables que les dépenses prévues par la loi, la société peut déduire toutes dépenses sauf celles exclues par la loi. A la différence de leur traitement à l'impôt des personnes physiques, les dépenses et charges non justifiées - et, par assimilation, les bénéfices dissimulés - sont, lorsqu'elles sont soumises à la cotisation en cause, considérées comme frais professionnels déductibles (C.I.R. 1992, article 197) et la cotisation distincte est déductible, au même titre, de la base imposable (articles 197, 198, alinéa 1^{er}, 1^o, et 463bis, § 1^{er}, alinéa 3, du C.I.R. 1992).

L'importance de la cotisation distincte instaurée par la disposition attaquée excède sans doute celle des prélèvements éludés (impôts et cotisations de sécurité sociale) mais la différence de traitement critiquée peut se justifier par le souci légitime du législateur de lutter contre les fraudes en décourageant la pratique en cause.

B.3.3. Quant au reproche tiré dans le mémoire en réponse de ce que la disposition attaquée ne définit pas la notion de bénéfice dissimulé, créant par là un risque d'arbitraire dans l'application qui en serait faite, il doit être écarté; les indications contenues dans les travaux préparatoires précités montrent que le législateur a entendu se référer à une notion définie par la jurisprudence des cours et tribunaux et à laquelle le commentaire administratif du C.I.R. 1992 souscrit également.

B.4. Le grief fait à l'article 21 précité de « ne pas s'appliquer aux autres contribuables soumis à l'impôt des sociétés » n'est pas suffisamment développé pour permettre d'en saisir la portée.

Quant aux autres considérations développées par la requérante dans son mémoire en réponse, elles contiennent une critique fondée sur ce que la disposition en cause traiterait de manière identique des situations différentes : ce grief, différent de celui formulé par la requête, apparaît comme un nouveau moyen et n'est donc pas recevable.

Quant à l'article 48, § 2

B.5.1. La partie requérante conteste la lecture faite par le législateur de décisions rendues en matière de cotisation distincte spéciale par les cours et tribunaux et estime, contrairement à ce qui a été dit lors des travaux parlementaires des dispositions attaquées, que la jurisprudence n'a pas connu l'évolution contre laquelle les dispositions entendraient réagir.

Quand le législateur intervient dans la pensée de faire pièce à une jurisprudence qui lui paraît s'établir ou risquer de s'établir, la circonstance qu'il aurait mal apprécié cette jurisprudence ne démontrerait en rien que les dispositions qu'il adopte seraient en soi contraires aux articles 10 et 11 de la Constitution.

B.5.2. La requérante fait valoir qu'en s'appliquant à partir de l'exercice d'imposition 1999, soit, pour les sociétés qui clôturent leur exercice comptable au 31 décembre, depuis le 1^{er} janvier 1998, les dispositions attaquées ont un effet rétroactif.

Dès lors que la partie requérante ne demande l'annulation de l'article 48, § 2, qu'en tant qu'il concerne l'article 21, la Cour limite son examen à cette référence à l'article 21.

B.5.3. La rétroactivité de dispositions législatives, qui est de nature à créer une insécurité juridique, ne peut se justifier que par des circonstances particulières, notamment par une menace pour le bon fonctionnement ou la continuité du service public.

B.5.4. Les circonstances particulières pouvant justifier la rétroactivité des dispositions attaquées ne sont pas établies.

Comme l'a fait observer le Conseil d'Etat dans son avis portant sur le projet de loi, « [...] la rétroactivité de certaines d'entre elles n'est pas justifiée convenablement dans l'exposé des motifs. En outre, ces justifications étant rattachées à l'analyse des articles concernés, il en résulte que l'article 42 [devenu 48] ne fait l'objet, en lui-même, d'aucun commentaire. » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949-4, p. 3)

Invité à s'expliquer à ce sujet devant la commission de la Chambre (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/8, p. 4), le ministre, souhaitant répondre au cours de la discussion des articles plutôt que dans la discussion générale (*ibid.*, p. 11), n'a donné, lors de l'examen des dispositions attaquées, aucune indication autre que celles justifiant la modification proposée elle-même (*ibid.*, pp. 41, 42 et 54). Il conclut en réitérant « son attachement au principe de la non-rétroactivité de la loi » et en estimant « avoir apporté des précisions suffisantes quant aux raisons pour lesquelles certaines dispositions [...] entrent en vigueur avec effet rétroactif » (*ibid.*, p. 77). Mais ces affirmations ne reposent que sur une seule considération quelque peu précise, à savoir : « il ne s'agit en fait pas d'une modification. Compte tenu de la jurisprudence non constante en ce qui concerne les ' bénéfices dissimulés ', l'administration des Contributions directes défend, de manière constante, le point de vue selon lequel ces bénéfices dissimulés doivent être assimilés à des commissions occultes et qu'elle est tenue de taxer ces bénéfices dissimulés au taux de 300 %. Il en va évidemment de même lorsqu'il s'agit de bénéfices se rapportant à des exercices d'imposition précédant l'actuelle modification, étant donné que la modification a pour seul objet de confirmer la thèse de l'administration » (*Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1949/8, p. 56). Or, un tel propos revient à confondre le sens et la portée d'une loi fiscale avec l'idée que s'en fait l'Administration des contributions.

B.5.5. Aucun élément ne justifiant la rétroactivité en cause, ni de manière générale, ni en ce qui concerne l'exercice d'imposition 1999 en particulier, l'article 48, § 2, viole les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,
la Cour

- annule « 21, » à l'article 48, § 2, de la loi du 4 mai 1999 portant des dispositions fiscales diverses;
- 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 18 avril 2001.

Le greffier,
L. Potoms.

Le président,
M. Melchior.

ARBITRAGEHOF

N. 2001 — 1196

[C — 2001/21241]

Arrest nr. 45/2001 van 18 april 2001

Rolnummer 1843

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°, 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°, 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° tot 4°, 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 aantoonde 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 463bis 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. ($55 \text{ pct.} \times 1,07 \text{ PB/Gem.} \times 1,03 \text{ aanvullende crisisbijdrage}$), 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.

Dienen 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. Subsidiar 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 feitenrechters 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 gelijkschakeling 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 219bis, § 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 gelijkstelling 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 gelijkschakeling, 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°, en 463bis, § 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,
L. Potoms.

De voorzitter,
M. Melchior.

SCHIEDSHOF

D. 2001 — 1196

[C – 2001/21241]

Urteil Nr. 45/2001 vom 18. April 2001

Geschäftsverzeichnisnummer 1843

In Sachen: Klage auf Nichtigerklärung der Artikel 21 und 48 § 2 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, erhoben von der Groupement d'achat Clé d'or AG.

Der Schiedshof,

zusammengesetzt aus dem Vorsitzenden M. Melchior, den Richtern L. François, P. Martens, A. Arts, R. Henneuse und E. De Groot, und dem emeritierten Vorsitzenden G. De Baets gemäß Artikel 60bis des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Schiedshof, unter Assistenz des Kanzlers L. Potoms, unter dem Vorsitz des Vorsitzenden M. Melchior,

verkündet nach Beratung folgendes Urteil:

I. Gegenstand der Klage

Mit einer Klageschrift, die dem Hof mit am 10. Dezember 1999 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 13. Dezember 1999 in der Kanzlei eingegangen ist, erhob die Groupement d'achat Clé d'or AG, mit Gesellschaftssitz in 4960 Bassenge, rue des Peupliers 9, Klage auf Nichtigerklärung von Artikel 21 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, durch den Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (EStGB 1992) abgeändert wird, und hilfsweise von Artikel 48 § 2 desselben Gesetzes (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 12. Juni 1999).

II. Verfahren

Durch Anordnung vom 13. Dezember 1999 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 haben Artikel 71 bzw. 72 des organisierenden Gesetzes im vorliegenden Fall nicht für anwendbar erachtet.

Die Klage wurde gemäß Artikel 76 des organisierenden Gesetzes mit am 25. Januar 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Die durch Artikel 74 des organisierenden Gesetzes vorgeschriebene Bekanntmachung erfolgte im *Belgischen Staatsblatt* vom 4. Februar 2000.

Der Ministerrat, rue de la Loi 16, 1000 Brüssel, hat mit am 7. März 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Schriftsatz eingereicht.

Dieser Schriftsatz wurde gemäß Artikel 89 des organisierenden Gesetzes mit am 2. Mai 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief notifiziert.

Die klagende Partei hat mit am 25. Mai 2000 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnungen vom 31. Mai 2000 und vom 29. November 2000 hat der Hof die für die Urteilsfällung vorgesehene Frist bis zum 10. Dezember 2000 bzw. 10. Juni 2001 verlängert.

Durch Anordnung vom 21. Dezember 2000 hat der Hof die Rechtssache für verhandlungsfähig erklärt und den Sitzungstermin auf den 10. Januar 2001 anberaumt.

Diese Anordnung wurde den Parteien und deren Rechtsanwälten mit am 22. Dezember 2000 bei der Post aufgegebenen Einschreibebriefen notifiziert.

Auf der öffentlichen Sitzung vom 10. Januar 2001

- erschienen

. RA L. Foguene und RA C. Vandevyver, in Lüttich zugelassen, für die klagende Partei,

. RA A. Dayez *loco* RA P. Peeters, in Brüssel zugelassen, für den Ministerrat,

- haben die referierenden Richter L. François und E. De Groot Bericht erstattet,

- wurden die vorgeannten Rechtsanwälte angehört,

- wurde die Rechtssache zur Beratung gestellt.

Das Verfahren wurde gemäß den Artikeln 62 ff. des organisierenden Gesetzes, die sich auf den Sprachgebrauch vor dem Hof beziehen, geführt.

III. In rechtlicher Beziehung

- A -

In bezug auf das Interesse der klagenden Partei

A.1. Als gebietsansässige Gesellschaft, die der Körperschaftsteuer und der angefochtenen Bestimmung unterliege, ist die klagende Partei der Auffassung, sie weise das erforderliche Interesse nach, um deren Nichtigerklärung zu beantragen.

Zur Hauptsache

In bezug auf Artikel 21

A.2.1. Die Klägerin legt hauptsächlich dar, Artikel 21 des angefochtenen Gesetzes, der nicht den Begriff der «verschleierte Gewinne, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkommen» erläutere, schaffe eine Diskriminierung zwischen den der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen, denen aufgrund dieser Bestimmung eine Veranlagung von 300 Prozent auf diese Gewinne (zu denen in Ermangelung einer Erläuterung alle Berechtigungen der Besteuerungsgrundlage, einschließlich derjenigen der verworfenen Ausgaben, gehören könnten)

aufgelegt werden könne, und den der Personensteuer unterliegenden Steuerpflichtigen; wenn letztere eine Tätigkeit ausübten, die Gewinne im Sinne von Artikel 23 § 1 Nr. 1 EStGB 1992 abwerfe, und von ihrem Bruttoeinkommen Unkosten abzögen, die nicht die in Artikel 49 desselben Gesetzbuches festgelegten Kriterien erfüllten, würden sie auf diese Unkosten besteuert, die in den zu versteuernden Gewinn aufgenommen würden und zu einer Besteuerung zum marginalen Satz führten. Der höchste marginale Satz betrage 55 Prozent.

Selbst wenn Artikel 198 Nr. 1 EStGB 1992 es erlaube, die betreffende Veranlagung abzuziehen, erleide die Gesellschaft eine viel höhere Besteuerung, obwohl sie sich in einer Situation befinde, die, wenn nicht identisch, zumindest doch vergleichbar sei.

A.2.2. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß der Begriff der verschleierte Gewinne deutlich von demjenigen der anderen Elemente der Besteuerungsgrundlage zu unterscheiden sei; neben den Erklärungen des Ministers anlässlich der Ausarbeitung des Gesetzes (in bezug auf die schwarz erzielten Umsätze, mit denen auf verdeckte Weise ähnliche Ausgaben beglichen würden wie diejenigen, auf die sich Artikel 21 EStGB 1992 beziehe) sehe das EStGB 1992 in Artikel 183 vor, daß der Betrag der Einkünfte, die der Körperschaftsteuer unterlägen, nach den Regeln festgesetzt werde, die hinsichtlich der Personensteuer auf die Gewinne anwendbar seien, und in Artikel 185, daß die Gesellschaften auf den Gesamtbetrag der Gewinne zu besteuern seien. Die in der angefochtenen Bestimmung vorgesehenen verschleierte Gewinne seien folglich unter Bezugnahme auf Artikel 24 EStGB 1992 festzusetzen, mit Ausnahme der in Artikel 24 Absatz 1 Nrn. 2 bis 4 EStGB 1992 vorgesehenen Rücklagen, die ausdrücklich durch den durch das Gesetz vom 4. Mai 1999 eingefügten Artikel 219 Absatz 3 EStGB 1992 ausgeschlossen seien.

Die verworfenen Ausgaben könnten ebenfalls nicht verschleierten Gewinnen gleichgestellt werden, weil sie grundsätzlich in der Buchführung und in der Steuererklärung auftauchen und bei der Festsetzung der Besteuerungsgrundlage berücksichtigt würden.

Folglich seien die «verschleierte Gewinne» gegebenenfalls der Teil der Gewinne, der nicht in den Einkünften des Unternehmens enthalten sei und im Falle einer Gesellschaft dem Gesellschaftsvermögen entzogen worden sei. Es handele sich mit anderen Worten um «schwarze» oder, einfacher ausgedrückt, um nicht in der Buchhaltung eingetragene Einnahmen.

A.2.3. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß die Klägerin nicht nachweise, inwiefern Gesellschaften und natürliche Personen, die von der Definition her so unterschiedliche und tatsächlich einer unterschiedlichen Steuer unterliegende Steuerpflichtige seien, auch wenn es eine Reihe von gemeinsamen Regeln und Grundsätzen gebe, miteinander verglichen werden sollten. Das Problem, das durch die angefochtene Bestimmung gelöst werden solle, stelle sich jedoch nur für Gesellschaften, da die bloße Verweigerung der Abzugsfähigkeit der in Artikel 57 EStGB 1992 vorgesehenen Summen (Entlohnungen, Provisionen, usw.) dazu führen würde, daß sie wieder in die Besteuerungsgrundlage aufgenommen und zum Satz von 40,17 Prozent besteuert würden (39 Prozent + 3 Prozent zusätzliche Krisenabgabe gemäß Artikel 463bis EStGB 1992), das heißt deutlich unterhalb der Sätze, die auf diese Beträge angewandt worden wären, wenn sie wie bei der Personensteuer besteuert worden wären. Folglich ergebe sich ein eindeutiger Steuervorteil für die Gesellschaften, wenn sie ihr Personal «schwarz» bezahlten. Dies sei nicht der Fall für natürliche Personen, da der betreffende Betrag stufenweise dem progressiven Steuersatz unterliege, sobald er in die Besteuerungsgrundlage aufgenommen worden sei.

A.2.4. Selbst in der Annahme, daß die beiden Kategorien von Steuerpflichtigen vergleichbar wären, erhielten die natürlichen Personen nach Auffassung des Ministerrates keineswegs einen ungerechtfertigten Vorteil, denn die Besteuerung von verschleierten Gewinnen führe für die Gesellschaft zur «Eintragung der getrennten Veranlagung von 309 Prozent (abzugsfähig als Werbungskosten, die für die vorliegende Berechnung nicht berücksichtigt würden), was bedeute, daß die Gesellschaft bei gesamten Wirtschaftskosten von 100 einen Betrag von $100 - [100 \times 309 / (100 + 309)] = 24,45$ an verschleierten Gewinnen verteilen könne nach Abzug der diesbezüglichen getrennten Veranlagung von 75,55 Prozent; bei der Personensteuer habe die Festsetzung von verschleierten Gewinnen auf einen Betrag zum Gegenwert 100 die Erhöhung der besteuerten Gewinne und folglich der Sozialabgaben als selbständig Erwerbstätiger zur Folge, das heißt in der Annahme von Sozialabgaben in Höhe von 20,2 Prozent und einer Veranlagung im Rahmen der Personensteuer in Höhe von 60,61 Prozent (55 Prozent x 1,07 PSt/Gem. x 1,03 zusätzliche Krisenabgabe) eine Steuer von $[(100 - 20,2) \times 0,6061] = 48,36$ und ein Nettoergebnis von $[100 - (20,2 + 48,36)] = 31,44$ ». Da außerdem nur die natürlichen Personen dem Sonderbeitrag zur sozialen Sicherheit und gegebenenfalls der Erhöhung für nicht geleistete oder unzureichende Steuervorauszahlungen unterlägen, könne man folglich nicht schlußfolgern, daß diese günstiger behandelt würden.

Wenn Vergleiche zwischen der steuerlichen Behandlung von nicht vergleichbaren Situationen zu vermeiden seien, müsse umgekehrt hervorgehoben werden, daß die angefochtene Bestimmung darauf ausgerichtet sei, eine spezifische Situation für gebietsansässige Gesellschaften auf die angemessenste Weise zu behandeln, wobei für sie die getrennte Veranlagung eine Steuer pauschaler Art darstelle (angesichts dessen, daß die verschleierten Gewinne endgültig dem Gesellschaftsvermögen entzogen worden seien und ihr Empfänger nicht bestimmt worden sei), und ein Gleichgewicht wiederherzustellen zwischen den Gesellschaften, die ihre angegebenen Einkünfte zur Zahlung der in Artikel 57 EStGB 1992 vorgesehenen Ausgaben verwendeten, und denjenigen, die solche Zahlungen auf verdeckte Weise tätigten, dies ohne irgendeinen steuerlichen oder sozialen Abzug, anhand von verschleierten Gewinnen. Durch die angefochtene Bestimmung könne folglich die gleichwertige steuerliche Behandlung von Gesellschaften, die sich in objektiv vergleichbaren Situationen befänden, verbessert und Steuerhinterziehung vermieden werden, da die Erhöhung der Veranlagung von 200 auf 300 Prozent durch das Gesetz vom 30. März 1994 gerade mit dem Bemühen begründet worden sei zu vermeiden, daß die Zahlung von schwarzen Löhnen, geheimen Provisionen, usw., steuerlich vorteilhaft wäre.

A.2.5. Die Klägerin erwidert, daß tatsächlich zahlreiche Unterschiede zwischen den Steuerpflichtigen bestünden, je nachdem, ob sie der Personensteuer oder der Rechtspersonensteuer unterlägen, doch der Begriff des Gewinns sei in beiden Regelungen der gleiche, und nur in der Regelung der Körperschaftsteuer gebe es den Begriff der verschleierten Gewinne, ohne daß er jedoch deutlich erläutert werde; in den Vorarbeiten werde in der Tat auf ungenaue Weise hingewiesen auf die von einem Unternehmen schwarz erzielten Umsätze, deren Ertrag zur verschleierten Zahlung von Ausgaben der gleichen Art, wie sie in Artikel 21 EStGB 1992 vorgesehen seien, diene, den etwaigen Anteil der Gewinne, der nicht in den Einkünften des Unternehmens enthalten sei und bei einem Unternehmen dem Gesellschaftsvermögen entzogen sei, die «schwarzen» oder ganz einfach nicht verbuchten Einnahmen, oder aber die anderen Gewinne als diejenigen, die entweder als Berufseinkünfte auf Seiten der Betriebsleiter der betroffenen Gesellschaft mit ihrem Einverständnis versteuert oder nach Anpassung der Buchführung in das Gesellschaftsvermögen aufgenommen würden.

Sobald Gewinne (ein Begriff, der im Gesetzbuch ebenso verwendet werde wie «Ergebnis» oder «Einkünfte») verschleiert werden könnten, weil entweder gewisse Erträge nicht eingetragen worden seien oder weil gewisse Auslagen absichtlich zu Unrecht eingetragen worden seien (in beiden Fällen werde es einen Unterschied zwischen dem tatsächlichen und dem offensichtlichen Ergebnis geben, der einem verschleierte Gewinn entsprechen könne), könnten beide Fälle zur Zahlung der Veranlagung Anlaß geben, auch wenn in den Vorarbeiten nur der Fall der verschleierte Einnahmen vorgesehen gewesen sei.

A.2.6. Die Klägerin führt ferner an, daß hinsichtlich verschleierte Transaktionen eine Gesellschaft und ein Einzelunternehmen sich in derselben Lage befänden, da diese Einnahmen entweder im Besitz des Unternehmers oder im Besitz der Betriebsleiter der Gesellschaft bleiben könnten (in diesem Fall würden die aufgrund des Sozialstatuts der Selbständigen geschuldeten Beiträge umgangen, ebenso wie die Personensteuer) und ebenfalls zur Zahlung von schwarzen Gehältern dienen könnten (in diesem Fall würden neben der normalerweise von den Arbeitnehmern geschuldeten Personensteuer die Beiträge dieser Arbeitnehmer zur sozialen Sicherheit umgangen).

A.2.7. Sie führt an, daß der Behandlungsunterschied, ausgehend von den vom Ministerrat genannten Zahlen, den Gesellschaften eine unverhältnismäßige Belastung auferlege; er lege nämlich dar, daß eine Gesellschaft bei Wirtschaftskosten von 100 auf verschleierte Weise 24,45 verteilen könne. Dies bedeute, daß bei einem verschleierte Gehalt von 100 die Steuerbelastung für die Gesellschaft 309 betrage, während bei natürlichen Personen für einen Lohn von 100 die Kosten 68,56 (20,2 Sozialbeiträge und 48,36 Steuern) betrügen, und dies obwohl die natürliche Person die Steuer mit einem besteuerten Einkommen bezahlen müsse, während die Gesellschaft die Belastung abziehen könne.

A.2.8. Die Klägerin räumt ebenso wie der Ministerrat ein, daß im Falle von verschleierte Einkünften der Gesetzgeber ein legitimes Ziel verfolge, vertritt aber die Ansicht, daß selbst dann, wenn die Wiedereingliederung der schwarz ans Personal verteilten verschleierte Gewinne in der Besteuerungsgrundlage schwerwiegender sei für eine natürliche Person als für eine Gesellschaft, weil der marginale Satz der Personensteuer höher sei und Veranlagungen hinzukämen, dennoch die angefochtene Maßnahme eine Wirkung habe, die über einen Ausgleich dieses Unterschieds hinausgehe, weil der Gesetzgeber zu Lasten der natürlichen Personen keine Veranlagung zum Ausgleich der umgangenen Sozialbeiträge der Arbeitgeber und der Betroffenen selbst vornehme. Dies gelte um so mehr, als der Text auf andere Fälle angewandt werden könnte als auf verschleierte Einnahmen (ungewöhnliche oder freiwillige Vorteile) und keinerlei betrügerische Absicht erfordere.

A.3.1. Die Klägerin führt ferner an, daß der obenerwähnte Artikel 21 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoße, da die beanstandete Veranlagung sich auf verschleierte Gewinne beziehe, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkämen, so daß sie nicht auf die anderen der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen anwendbar sei.

A.3.2. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß diese Beschwerde jeder Grundlage entbehre, weil die betreffende Bestimmung sich auf alle der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen beziehe; die angefochtene Bestimmung gehöre nämlich zu Titel III «Körperschaftsteuer» des EStGB 1992, der sich ohne Unterschied auf sämtliche gebietsansässigen Gesellschaften im Sinne von Artikel 2 dieses Gesetzbuches beziehe.

A.3.3. Die Klägerin erwidert, daß hinsichtlich der Beschaffenheit der «verschleierte Gewinne, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkommen» und der Weise, wie diese festgestellt würden, erhebliche Unterschiede unter den Gesellschaften bestünden. Der Text könne jedoch auf die Nichtbuchung von Ergebnissen oder die Buchung nicht bestehender Unkosten Anwendung finden und erfordere keinerlei Hinweis auf Betrug oder Absicht der Steuerhinterziehung; ungeachtet der Aussagen des Ministerrates könne die Steuerverwaltung fiktive Rechnungen und Ausgaben, die nicht die Bedingungen von Artikel 49 EStGB 1992 erfüllten, miteinander gleichstellen, oder die Fälle, in denen sie feststelle, daß ein Umsatz bewußt nicht angegeben worden sei, sowie diejenigen, in denen sie den Umsatz wiederherstelle anhand von Vermutungen und auf der Grundlage bekannter Elemente (beispielsweise der Gesamtbetrag der ausgegangenen Einkäufe) und indem sie durch eine Vermutung (gleiche Gewinnspanne wie im Vorjahr) ein unbekanntes Element bestimme (den Umsatz), der vermutlich der Wirklichkeit entspreche (was oft zu einer höheren Besteuerungsgrundlage als der angegebenen Summe führe). Da die Buchführung in den Augen der Verwaltung keinen Wert habe und das Gesetz den Begriff der «beweiskräftigen Buchführung» nicht definiere, liege eindeutig Rechtsunsicherheit vor.

A.3.4. Die Klägerin ist der Auffassung, daß die Diskriminierung, die darin bestehe, daß betrügerische Transaktionen und Steuerberichtigungen in Ermangelung irgendeines Betrugs auf die gleiche Weise behandelt würden, noch dadurch verstärkt werde, daß der neue Artikel 219 EStGB 1992 ausdrücklich die Gewinne im Sinne von Artikel 24 Nrn. 2 bis 4 EStGB 1992 ausschließe, so daß eine betrügerische Unterbewertung der Lagerbestände zum normalen Satz der Körperschaftsteuer zu versteuern sei (gegebenenfalls mit einer Steuererhöhung), während ein anläßlich der Wiederherstellung des Umsatzes festgestellter zusätzlicher Umsatz zu einem Satz von 309 Prozent besteuert werden könne, selbst wenn er nicht auf einen Betrug zurückzuführen sei. Zwar könne in diesem Fall durch den Verwaltungskommentar die Veranlagung durch Anpassung der Buchführung vermieden werden, doch hierbei handle es sich nur um eine Toleranz der Verwaltung.

In bezug auf Artikel 48 § 2

A.4.1. Die Klägerin legt hilfsweise dar, daß Artikel 48 § 2 dem obenerwähnten Artikel 21 Rückwirkung verleihe, da er ab dem Veranlagungsjahr 1999 anwendbar sei, das heißt für Gesellschaften, die ihr Geschäftsjahr am 31. Dezember abschließen, ab dem 1. Januar 1998. Indem Artikel 48 § 2 es somit ermögliche, daß die beanstandete Veranlagung für dieses Geschäftsjahr zu zahlen sei, obwohl bei der Aufstellung des Jahresabschlusses diese Strafe nicht habe angewandt werden können, verstoße er gegen den allgemeinen Rechtsgrundsatz der Nichtrückwirkung der Gesetze und gegen die Grundprinzipien der Rechtssicherheit und des Verbots jeder rückwirkenden Bestrafung, das in Artikel 7 Absatz 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention vorgesehen sei, und auf diese Grundsätze könne jeder Rechtsunterworfenen und jeder Steuerpflichtigen sich zu Recht berufen.

A.4.2. Die Aussagen des Ministers bei der Ausarbeitung des Gesetzes, wonach die Abänderung lediglich dazu diene, die These der Verwaltung zu bestätigen (wonach verschleierte Gewinne den zu 300 Prozent versteuerten geheimen Provisionen gleichzusetzen seien) und folglich keine eigentliche Abänderung darstelle, könne die Klägerin nicht annehmen; sie sei der Auffassung, daß das angefochtene Gesetz kein Auslegungsgesetz sei und daß im Gegensatz zu den Darlegungen des Ministers die Rechtsprechung in jüngster Zeit keine Entwicklung erlebt habe, die dazu führe, daß von der Verwaltung (die die betreffende Veranlagung aufzuerlegen gedachte) verlangt werden könne nachzuweisen, daß ein verschleierte Gewinn bestehe (ein höherer Gewinn als der in der Erklärung angeführte Gewinn) und daß dieser Gewinn aus dem Gesellschaftsvermögen herausgenommen und für Ausgaben verwendet worden sei, auf die sich Artikel 57 EStGB 1992 beziehe; die Rechtsprechung verlange, daß die Verwaltung den Beweis erbringe, daß verschleierte Gewinne bestünden, die nicht im Gesellschaftsvermögen enthalten seien und daß diese verschleierte Gewinne unbekanntem Empfängern zugeteilt worden seien, wobei das letztere Element anhand von Vermutungen festgestellt werden könne, wenn das erstere mit Sicherheit nachgewiesen worden sei.

Doch indem die Verwaltung sich weigere, die Buchführung der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, und zur theoretischen Wiederherstellung des Umsatzes übergehe, um das Bestehen eines verdeckten Gewinns nachzuweisen, habe sie eine Überlegung angewandt, die auf einer Folge von Vermutungen beruht habe, und dies sei von der Rechtsprechung verworfen worden.

Der angefochtene Text sei also nicht auslegend. Er bestätige keinen Trend in der Rechtsprechung. Er diene im Gegenteil dazu, eine auf einer Folge von Vermutungen beruhende Veranlagung legal zu machen.

A.4.3. Der Ministerrat erinnert daran, daß der Minister bei der Ausarbeitung des Gesetzes erklärt habe, die Rechtsprechung sei nicht beständig, im Gegensatz zum Standpunkt seiner Verwaltung in bezug auf die Gleichstellung von verschleierte Gewinnen mit geheimen Provisionen. Dieser Standpunkt habe bereits während der vorangegangenen Veranlagungsjahre bestanden – das Gesetz diene lediglich dazu, ihn zu bestätigen – und sei im Verwaltungskommentar zum EStGB 1992 ausgedrückt. Diese Gleichstellung, die sich aus dem gesunden Menschenverstand ergebe, stehe hier nicht zur Diskussion.

Der Ministerrat ist im Gegensatz zur Klägerin der Auffassung, daß anhand einer Rechtsprechung des Kassationshofes (4. März 1969, Pas. I, 596) die Feststellung erlaubt gewesen sei, daß es der Verwaltung ursprünglich ausgereicht habe, nachzuweisen, daß verschleierte Gewinne nicht im Gesellschaftsvermögen enthalten gewesen seien, um die getrennte Veranlagung anwenden zu können, ohne außerdem nachweisen zu müssen, daß sie auf Seiten der unbekanntem Empfänger Einkünfte darstellten, auf die sich Artikel 57 EStGB 1992 beziehe; doch das Urteil vom 26. Mai 1994 habe verlangt, daß die Verwaltung das Vorhandensein von verschleierten Gewinnen einerseits und der Tatsache, daß sie aus dem Vermögen des Unternehmens entnommen und für Ausgaben im Sinne des obengenannten Artikels 57 verwendet worden seien, andererseits beweise. Die anscheinend vom Kassationshof angenommene Möglichkeit, diesen doppelten Beweis durch Vermutungen zu erbringen, sei von den zur Hauptsache befindenden Richtern oft abgelehnt worden. Durch das angefochtene Gesetz könne die Verwaltung der Bürde dieses doppelten Beweises entgehen und zur vorherigen Rechtsprechung zurückkehren; es habe somit eine auslegende Tragweite.

A.4.4. Der Ministerrat vertritt für den Fall, daß das Gesetz rückwirkend und nicht auslegend sein sollte – was er bestreitet –, den Standpunkt, daß es nicht den Grundsatz der Rechtssicherheit, der einer Rückwirkung des Gesetzes entgegenstehe, verletze; das legitime Vertrauen der Klägerin habe nicht getäuscht werden können, da die Abänderung sich nicht auf den Grundsatz der Gleichstellung der verschleierten Gewinne mit den in Artikel 57 EStGB 1992 vorgesehenen Ausgaben beziehe, sondern auf den von der Verwaltung verlangten Beweis, und da deren Standpunkt sowohl hinsichtlich des Grundsatzes als auch des Beweises sich nie geändert habe, so daß die Klägerin bereits vor der Annahme der angefochtenen Maßnahme habe wissen müssen, daß sie in dem Fall, wo sie gewisse Einkünfte nicht angeben hätte, sich der Gefahr der Anwendung von Artikel 219 EStGB 1992 ausgesetzt habe, so wie er vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 4. Mai 1999 abgefaßt gewesen sei und beständig durch die Verwaltung angewandt worden sei.

Selbst in der Annahme, daß die angefochtene Maßnahme das legitime Vertrauen der Klägerin verletze, sei sie objektiv, vernünftig und im Verhältnis zur Zielsetzung zu rechtfertigen, weil sie den von der Verwaltung zu erbringenden Beweis erleichtere und es gleichzeitig ermögliche, daß die Veranlagung nicht zu zahlen sei, wenn die verschleierten Gewinne entweder als Berufseinkünfte auf Seiten der betroffenen Betriebsleiter mit ihrem Einverständnis versteuert oder nach Anpassung der Buchführung wieder ins Gesellschaftsvermögen aufgenommen würden.

A.4.5. Der Ministerrat ist der Auffassung, daß die Klägerin zu Unrecht auf Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention Bezug nehme, weil das angefochtene Gesetz nicht eine Transaktion strafbar mache, für die dies in der Vergangenheit nicht der Fall gewesen sei; es bezwecke hauptsächlich einen Ausgleich der hinterzogenen Steuer und beschränke sich darauf, die Beweislast zu erleichtern; da die verschleierten Gewinne ein Verstoß gegen das Buchhaltungsrecht seien und blieben, aus dem Schlußfolgerungen in steuerlicher Hinsicht zu ziehen seien, liege keinerlei neue Unterstrafestellung vor.

A.4.6. Die Klägerin erwidert, der Ministerrat habe *expressis verbis* eingeräumt, daß die angefochtene Bestimmung auf die Bestätigung der These der Verwaltung abziele (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, S. 56). Diese These spiegele jedoch nicht die Tragweite von Artikel 219 EStGB 1992 vor seiner Abänderung durch das Gesetz vom 4. Mai 1999 in seiner Auslegung durch die Rechtsprechung wider, da, wie der Minister gleichzeitig selbst einräume, seit dem Urteil des Kassationshofes vom 26. Mai 1994 auf die verschleierten Gewinne, die nicht im Gesellschaftsvermögen enthalten seien, nicht automatisch Artikel 219 EStGB 1992 Anwendung gefunden habe. In Anwendung des Lehrsatzes, nach dem eine «Mutmaßung aufgrund einer Mutmaßung» nicht gelte, könne eine Mutmaßung nämlich nicht die Tatsache oder das bekannte Element darstellen, auf dem eine neue Mutmaßung gründen könnte. Man könne auf diese Weise nicht eine Folge von Mutmaßungen anstellen, von denen eine auf der anderen beruhe. Wenn folglich die Verwaltung das Vorhandensein eines verschleierten Gewinns durch Mutmaßung feststelle, könne sie nicht überdies mutmaßen, daß dieser Gewinn nicht identifizierten Empfängern im Sinne von Artikel 57 EStGB 1992 zugewiesen worden sei. Dieser Grundsatz sei durch eine ständige Rechtsprechung bestätigt worden; folglich sei Artikel 21 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 also keineswegs auslegend.

A.4.7. Die Klägerin weist die vom Ministerrat vorgebrachte Rechtfertigung der Rückwirkung des Gesetzes zurück, wonach der Steuerpflichtige bereits vor der Annahme des angefochtenen Gesetzes habe wissen müssen, daß er sich der Gefahr der Anwendung von Artikel 219 EStGB 1992 aussetze, indem sie anführt, daß es hier nicht um die von der Verwaltung zu berücksichtigende Rechtssicherheit als Grundsatz der ordnungsgemäßen Verwaltung gehe, sondern um die Rückwirkung einer Gesetzesänderung im steuerrechtlichen Bereich, während die Rechtsprechung seit dem 26. Mai 1994 systematisch den Standpunkt der Verwaltung verworfen habe.

Indem das angefochtene Gesetz bezwecke, die Unternehmen zu bestrafen, die schwarz einen Umsatz erzielten, mit dessen Ertrag sie auf verdeckte Weise Ausgaben der gleichen Art beglichen, wie sie in Artikel 219 EStGB 1992 vorgesehen seien, verfolge es eine legitime Zielsetzung, doch nach Auffassung der Klägerin bestehe ein Mißverhältnis zwischen dieser Zielsetzung und der Schwere der rückwirkend angewandten Sanktion.

Sie fügt hinzu, daß eine derart hohe Veranlagung von 309 Prozent die Merkmale einer Strafe aufweise, die durch Artikel 7 der Europäischen Menschenrechtskonvention verboten sei und durch das Urteil Nr. 44/2000 als Sanktion bezeichnet worden sei. Eine solche Sanktion betreffe jedoch eine Tat, die zu dem Zeitpunkt, als sie begangen worden sei, nicht strafbar gewesen sei, da seit dem Urteil des Kassationshofes vom 26. Mai 1994 Artikel 219 EStGB 1992 sich nicht auf gewisse «verschleierte Gewinne» beziehe, falls die Verwaltung auf der Grundlage von aufeinanderfolgenden Mutmaßungen vorgehe.

- B -

B.1.1. Die Artikel 21 und 48 § 2 des Gesetzes vom 4 Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen, die Gegenstand der Klage sind, besagen:

«Art. 21. In Artikel 219 des [Einkommensteuergesetzbuches 1992] werden folgende Änderungen vorgenommen:

A) Absatz 1 wird durch folgenden Absatz ersetzt:

’ Es wird eine getrennte Veranlagung aufgrund der in Artikel 57 vorgesehenen Ausgaben festgesetzt, die nicht durch Vorlage von Personalbogen und einer zusammenfassenden Aufstellung belegt sind, sowie aufgrund der verschleierte Gewinne, die nicht in den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens vorkommen. ’;

B) es wird ein Absatz 3 mit folgendem Wortlaut hinzugefügt:

’ Die in Artikel 24 Absatz 1 Nrn. 2 bis 4 vorgesehenen Rücklagen werden nicht als verschleierte Gewinne angesehen. ’«

«Art. 48. [...]

§ 2. Die Artikel 3 bis 5, 14 bis 16, 20, 21, 25 bis 27, 31, 33 A und 35 treten ab dem Veranlagungsjahr 1999 in Kraft, sowie Artikel 22, insofern er Artikel 219bis § 1 in das Einkommensteuergesetzbuch 1992 einfügt.

[...]»

B.1.2. Vor seiner Abänderung durch den obengenannten Artikel 21 besagte Artikel 219 des Einkommensteuergesetzbuches 1992 (nachstehend: EStGB 1992):

«Art. 219. Es wird eine besondere getrennte Veranlagung aufgrund der in Artikel 57 vorgesehenen Ausgaben festgesetzt, die nicht durch Vorlage von Personalbogen und einer zusammenfassenden Aufstellung belegt sind.

Diese Veranlagung beträgt 300 Prozent dieser Ausgaben.»

Wenn eine Gesellschaft die in Artikel 57 EStGB 1992 vorgesehenen Ausgaben (das heißt die Provisionen, Maklervergütungen, Honorare und Vorteile aller Art, die sie an Empfänger zahlt, für die diese Summen Berufseinkünfte darstellen, oder aber die Entlohnungen und Pensionen, die Mitgliedern oder ehemaligen Mitgliedern des Personals sowie Verwaltungsratsmitgliedern und Geschäftsführern gezahlt werden) nicht durch Vorlage der in diesem Artikel 57 vorgesehenen Personalbogen und zusammenfassenden Aufstellungen belegt, ist sie aufgrund des obengenannten Artikels 219 Absatz 1 - in der neuen ebenso wie in der alten Fassung - zur Zahlung einer besonderen Veranlagung verpflichtet, die sich von der Körperschaftsteuer unterscheidet und 300 Prozent dieser Ausgaben beträgt. Zu diesen nicht belegten Ausgaben, die oft «verworfenne Ausgaben» genannt werden, gehören die «geheimen Provisionen».

Die Rechtsprechung hat diesen nicht belegten Ausgaben die verschleierte Gewinne gleichgestellt, das heißt diejenigen, die nicht in den Unterlagen bezüglich des Gesellschaftsvermögens erwähnt sind. «Dies betrifft konkret den von einem Unternehmen schwarz erzielten Umsatz, dessen Ertrag dazu dient, verdeckt Ausgaben der gleichen Art, wie sie in Artikel 219 EStGB 92 vorgesehen sind, zu begleichen. Diese Gleichstellung bezieht sich nur auf die verschleierte Gewinne. Die getrennte Veranlagung gilt nicht, wenn die obengenannten Gewinne entweder als Berufseinkünfte auf Seiten der betroffenen Betriebsleiter mit ihrem Einverständnis versteuert oder nach einer Anpassung der Buchführung wieder ins Gesellschaftsvermögen eingegliedert werden» (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, S. 41).

B.2. Die angefochtenen Bestimmungen werden so dargestellt, daß sie den Unsicherheiten ein Ende bereiten sollten, die sich aus gewissen Entscheidungen der Gerichtshöfe und Gerichte ergäben und sich auf die Beweise bezögen, die die Steuerverwaltung zu erbringen hat, um die verschleierte Gewinne der besonderen getrennten Veranlagung unterwerfen zu können:

«Bisher haben die Gerichtshöfe und Gerichte die Ausdehnung von Artikel 219 EStGB 92 zugelassen, indem sie festgehalten haben, daß die Verwaltung nachweisen mußte, daß gewisse Einkünfte vom Unternehmen verschleiert wurden und nirgends unter einer anderen Rubrik in der Buchführung wiederzufinden sind (das heißt, daß sie nicht Gegenstand einer anderen Buchung waren - beispielsweise die Eintragung eines Einkommens in ein Passivkonto im Gegenzug zur Aktivierung, also als Debet im Vermögen der Gesellschaft), jedoch ohne von der Verwaltung zu verlangen, daß sie die anonymen Empfänger identifiziert und den Grund der Auszahlung beweist (Gent, 2. Juni 1991).

Die Rechtsprechung hat sich jedoch entwickelt. Einige Urteile besagen, daß es der Verwaltung obliegt, den Beweis dafür zu erbringen, daß solche Gewinne aus dem Gesellschaftsvermögen herausgenommen wurden und außerdem für Ausgaben im Sinne von Artikel 57 EStGB 92 verwendet wurden.

Gemäß einem Urteil des Kassationshofes vom 26. Mai 1994 ist folgender dreifacher Beweis zu erbringen:

1. das Vorhandensein des verschleierte Gewinns (ein höherer Gewinn als der angegebene Gewinn);
2. das Herausnehmen des verschleierte Gewinns aus dem Gesellschaftsvermögen;
3. die Verwendung des verschleierte Gewinns zu Ausgaben, auf die sich Artikel 57 EStGB 92 bezieht.

Die Verwaltung muß nun also folgendes nachweisen:

1. das Vorhandensein von verschleierte Gewinnen auf der Grundlage von tatsächlichen (Artikel 340 EStGB 92) oder gesetzlichen (Artikel 342 EStGB 92) Vermutungen;
2. daß der auf diese Weise ’ gültig ’ festgesetzte Gewinn aus dem Unternehmen herausgenommen und für Ausgaben, auf die sich Artikel 57 EStGB 92 bezieht, verwendet wurde.

Dieser Beweis wird vom Richter oft als Aufeinanderfolge von Vermutungen ausgelegt und folglich von ihm verworfen. Um eine solche Folge von Beweislasten auf Ebene der Verwaltung (was oft zur Folge hat, daß der Beweis unmöglich ist) zu vermeiden und in Wirklichkeit zur vorherigen Auslegung von Artikel 219 EStGB 92 zurückzukehren, wird vorgeschlagen, diesen Artikel abzuändern, damit die Anwendung der getrennten Veranlagung ausdrücklich aufgrund der obengenannten verschleierte Gewinne festgesetzt wird und in einer Weise, die es nicht erfordert, daß die Verwaltung beweist, daß diese Gewinne auf die in Artikel 57 EStGB 92 vorgesehene Weise aus dem Unternehmen herausgenommen wurden (das heißt in Form von Provisionen, Vergütungen und anderen Entlohnungen, die schwarz ausbezahlt wurden).» (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, SS. 41 und 42; im gleichen Sinne, Nr. 1949/1, SS. 11 und 12)

In bezug auf Artikel 21

B.3.1. Die klagende Partei leitet eine Beschwerde daraus ab, daß die angefochtenen Bestimmungen eine Diskriminierung zwischen den Steuerpflichtigen einführe, die der Personensteuer unterlägen, und denjenigen, die der Körperschaftsteuer unterlägen, wobei nur letztere zur Zahlung der betreffenden Veranlagung verpflichtet seien.

B.3.2. Die Personensteuer und die Körperschaftsteuer unterliegen unterschiedlichen Grundsätzen. Neben den Unterschieden bezüglich des Steuersatzes ist festzuhalten, daß alle Einkünfte, Gewinne und Erträge der Gesellschaften zu versteuern sind, was für natürliche Personen nicht der Fall ist; während diese nur die gesetzlich vorgesehenen Ausgaben von ihrem steuerbaren Einkommen abziehen dürfen, darf eine Gesellschaft alle Ausgaben abziehen, mit Ausnahme der gesetzlich ausgeschlossenen Ausgaben. Im Unterschied zur Personensteuer werden die nicht belegten Kosten und Ausgaben - und folglich durch Gleichstellung die verschleierte Gewinne -, wenn sie der betreffenden Veranlagung unterliegen, als abzugsfähige Werbungskosten angesehen (EStGB 1992, Artikel 197) und ist die getrennte Veranlagung aus dem gleichen Grund von der Besteuerungsgrundlage abziehbar (Artikel 197, 198 Absatz 1 Nr. 1 und 463bis § 1 Absatz 3 des EStGB 1992).

Der Umfang der durch die angefochtene Bestimmung eingeführten getrennten Veranlagung reicht sicherlich über denjenigen der umgangenen Abgaben (Steuern und Beiträge zur sozialen Sicherheit) hinaus, doch der angeprangerte Behandlungsunterschied kann durch das legitime Bemühen des Gesetzgebers, Betrug zu bekämpfen und von der betreffenden Praxis abzuhalten, gerechtfertigt werden.

B.3.3. Der Vorwurf, der im Erwidernsschriftsatz daraus abgeleitet wird, daß die angefochtene Bestimmung den Begriff des verschleierte Gewinns nicht definiere und somit zur Gefahr von Willkür in deren Anwendung führe, ist zurückzuweisen; aus den obengenannten Vorarbeiten geht hervor, daß der Gesetzgeber auf einen von der Rechtsprechung der Gerichtshöfe und Gerichte definierten Begriff Bezug nehmen wollte, dem ebenfalls der Verwaltungskommentar zum EStGB 1992 beipflichtet.

B.4. Die Kritik am obengenannten Artikel 21, daß er «nicht auf die anderen der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuerpflichtigen Anwendung findet», ist nicht ausreichend dargelegt, um ihre Tragweite zu erfassen.

Die anderen, von der Klägerin in ihrem Erwidernsschriftsatz dargelegten Erwägungen enthalten eine Kritik, die darauf beruht, daß die angefochtene Bestimmung unterschiedliche Situationen auf die gleiche Weise behandeln würde; diese Beschwerde, die sich von derjenigen unterscheidet, die in der Klageschrift enthalten ist, erweist sich als ein neuer Klagegrund und ist folglich zulässig.

In bezug auf Artikel 48 § 2

B.5.1. Die klagende Partei bestreitet die Auslegung von Entscheidungen der Gerichtshöfe und Gerichte bezüglich der besonderen getrennten Veranlagung durch den Gesetzgeber und vertritt im Gegensatz zu dem, was während der Vorarbeiten zu den angefochtenen Bestimmungen dargelegt wurde, den Standpunkt, daß die Rechtsprechung nicht die Entwicklung erfahren habe, gegen die mit den Bestimmungen reagiert werde.

Wenn der Gesetzgeber mit der Absicht handelt, einer Rechtsprechung die Stirn zu bieten, die sich einzubürgern scheint oder droht, beweist der Umstand, daß er diese Rechtsprechung falsch ausgelegt hätte, keineswegs, daß die von ihm angenommenen Bestimmungen an sich gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung verstoßen würden.

B.5.2. Die klagende Partei führt an, daß die angefochtenen Bestimmungen Rückwirkung hätten, da sie ab dem Veranlagungsjahr 1999 Anwendung fänden, das heißt für die Gesellschaften, die ihr Geschäftsjahr zum 31. Dezember abschließen, ab dem 1. Januar 1998.

Da die klagende Partei die Nichtigerklärung von Artikel 48 § 2 nur insofern beantragt, als er sich auf Artikel 21 bezieht, begrenzt der Hof seine Prüfung auf die Bezugnahme auf Artikel 21.

B.5.3. Die Rückwirkung von Gesetzesbestimmungen, die zur Rechtsunsicherheit führen kann, darf nur durch besondere Umstände gerechtfertigt werden, insbesondere durch eine Bedrohung für das ordnungsgemäße Funktionieren oder die Kontinuität des öffentlichen Dienstes.

B.5.4. Die besonderen Umstände, die die Rückwirkung der angefochtenen Bestimmungen rechtfertigen könnten, sind nicht nachgewiesen.

Der Staatsrat hat in seinem Gutachten zum Gesetzesentwurf angemerkt: «[...] Die Rückwirkung einiger Bestimmungen wird in der Begründung nicht ordnungsgemäß gerechtfertigt. Da diese Rechtfertigungen außerdem mit der Analyse der betreffenden Artikel verbunden sind, ist folglich Artikel 42 [der zu Artikel 48 geworden ist] an sich nicht Gegenstand eines Kommentars» (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/4, S. 3).

Nachdem der Minister aufgefordert worden war, sich diesbezüglich vor dem Kammerausschuß zu äußern (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, S. 4), hat er - wobei er es vorzog, im Laufe der Diskussion über die einzelnen Artikel statt während der allgemeinen Diskussion zu antworten (ebenda, S. 11) - bei der Behandlung der angefochtenen Bestimmungen keinerlei anderen Hinweis erteilt als diejenigen, die die vorgeschlagene Änderung selbst rechtfertigten (ebenda, SS. 41, 42 und 54). Schlußfolgernd wiederholte er, daß «er am Grundsatz der Nichtrückwirkung des Gesetzes festhält» und der Auffassung sei, «ausreichende Erläuterungen zu den Gründen, aus denen gewisse Bestimmungen [...] rückwirkend in Kraft treten, erteilt zu haben» (ebenda, S. 77). Doch diese Aussagen beruhen nur auf einer einzigen, eher ungenauen Erwägung, nämlich: «Es handelt sich im Grunde nicht um eine Änderung. Angesichts der nicht beständigen Rechtsprechung in bezug auf 'verschleierte Gewinne' vertritt die Verwaltung der direkten Steuern beständig den Standpunkt, daß diese verschleierte Gewinne geheimen Provisionen gleichzusetzen sind und sie diese verschleierte Gewinne zum Satz von 300 % zu besteuern hat. Das gleiche gilt natürlich für Gewinne, die sich auf Veranlagungsjahre vor der jetzigen Änderung beziehen, da die Änderung lediglich dazu dient, die These der Verwaltung zu bestätigen» (*Parl. Dok.*, Kammer, 1998-1999, Nr. 1949/8, S. 56). Eine solche Aussage bedeutet jedoch, daß der Sinn und die Tragweite eines Steuergesetzes mit der diesbezüglichen Auffassung der Steuerverwaltung verwechselt wird.

B.5.5. Da kein Element die beanstandete Rückwirkung rechtfertigt, weder im allgemeinen noch bezüglich des Veranlagungsjahres 1999 im besonderen, verstößt Artikel 48 § 2 gegen die Artikel 10 und 11 der Verfassung.

Aus diesen Gründen:

Der Hof

- erklärt «21.» in Artikel 48 § 2 des Gesetzes vom 4. Mai 1999 zur Festlegung verschiedener steuerrechtlicher Bestimmungen für nichtig;

- 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 18. April 2001.

Der Kanzler,

L. Potoms.

Der Vorsitzende,

M. Melchior.