

Rolnummers 4545 en 4546
Arrest nr. 112/2009 van 9 juli 2009

## A R R E S T

---

*In zake* : de prejudiciële vragen over artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, zoals van toepassing vóór de vervanging ervan bij artikel 24 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters M. Bossuyt en M. Melchior, en de rechters P. Martens, E. De Groot, J.-P. Moerman, E. Derycke en T. Merckx-Van Goey, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter M. Bossuyt,

wijst na beraad het volgende arrest :

\*

\* \*

### I. *Onderwerp van de prejudiciële vragen en rechtspleging*

Bij twee vonnissen van 22 oktober 2008 in zake respectievelijk Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers tegen de Belgische Staat, waarvan de expedities ter griffie van het Hof zijn ingekomen op 30 oktober 2008, heeft de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schendt artikel 366 WIB 1992 (zoals van toepassing vóór de wijziging door artikel 24 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen) de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat het het recht om bezwaar in te dienen tegen een belastingaanslag slechts toekent aan de belastingplichtige op wiens naam de aanslag is gevestigd, met uitsluiting van derden op wiens naam de aanslag niet is gevestigd, ook al zijn die derden, zoals de dader, mededader of medeplichtige van het misdrijf van fiscale fraude, uit hoofde van de wet hoofdelijk gehouden de ontdoken vennootschapsbelasting te betalen, mede in aanmerking nemende dat artikel 1288, 1<sup>o</sup> [lees : artikel 1208, eerste lid] B.W. aan alle hoofdelijke medeschuldenaars toelaat tegen de schuldeisers alle excepties in te roepen die uit de aard van de verbintenis voortvloeien ? ».

Die zaken, ingeschreven onder de nummers 4545 en 4546 van de rol van het Hof, werden samengevoegd.

Memories zijn ingediend door :

- Wolfgang Verraes, wonende te 9800 Deinze, Kerselaarslaan 47;
- Lieven Peelaers, wonende te 8930 Lauwe, Leiestraat 103/201;
- de Ministerraad.

Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers hebben ook memories van antwoord ingediend.

Op de openbare terechtzitting van 2 juni 2009 :

- zijn verschenen :

. Mr. J. Speecke, advocaat bij de balie te Kortrijk, voor Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers;

. Mr. J. Van der Perre, advocaat bij de balie te Brugge, voor de Ministerraad;

- hebben de rechters-verslaggevers T. Merckx-Van Goey en P. Martens verslag uitgebracht;

- zijn de voornoemde advocaten gehoord;

- zijn de zaken in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

## II. *De feiten en de rechtspleging in de bodemgeschillen*

Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers zijn bestuurders van de nv « Biowoodconstruct », die in 1993 in staat van faillissement is verklaard. Zij zijn vervolgd en bij vonnis van 12 november 2002 veroordeeld voor fiscale fraude omdat een deel van de verkoopprijs van de door de onderneming opgetrokken woningen « in het zwart » was betaald. Tegen de vennootschap zijn fiscale aanslagen gevestigd tot betaling van de ontdoken belastingen.

Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers hebben elk op 5 december 2003 bij de gewestelijke directeur der belastingen bezwaarschriften ingediend tegen die aanslagen. Ook de curator heeft op 12 december 2003 een bezwaarschrift ingediend.

De bezwaarschriften zijn door de gewestelijke directeur niet-ontvankelijk verklaard : het bezwaarschrift van 12 december 2003 wegens laattijdigheid en de twee bezwaarschriften van 5 december 2003 omdat volgens de gewestelijke directeur enkel de curator bezwaar kan indienen.

De bestuurders hebben tegen die beslissing beroep ingesteld bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

De Rechtbank acht het mogelijk dat artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie vóór de vervanging ervan bij artikel 24 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, in strijd is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet doordat dit artikel het recht om bezwaar in te dienen tegen een belastingaanslag slechts toekent aan de belastingplichtige op wiens naam de aanslag is gevestigd, met uitsluiting van derden op wier naam de aanslag niet is gevestigd, ook al zijn die derden, zoals de dader, mededader of medeplichtige van het misdrijf van fiscale fraude, krachtens de wet hoofdelijk ertoe gehouden de ontdoken vennootschapsbelasting te betalen.

De Rechtbank besluit daarop de hiervoor geciteerde prejudiciële vraag te stellen, die identiek is geformuleerd in de twee afzonderlijke verwijzingsbeslissingen.

## III. *In rechte*

- A -

A.1.1. Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers hebben elk een memorie ingediend, waarin zij in gelijkkluidende bewoordingen de stelling verdedigen dat de prejudiciële vragen bevestigend dienen te worden beantwoord.

A.1.2. Zij betogen dat zij zich moeten kunnen verdedigen tegen de hoofdelijke gehoudenheid voor de belastingschuld die het burgerrechtelijke gevolg is van een strafrechtelijke veroordeling voor fiscale misdrijven krachtens artikel 458, § 1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : WIB 1992). Indien enkel de belastingplichtige ten aanzien van wie de belasting werd ingekohierd daartegen bezwaar kan indienen, zijn zij overgeleverd aan de willekeur van die belastingplichtige.

Zij wijzen erop dat het Hof van Cassatie in een arrest van 16 september 2004 heeft geoordeeld dat de vennoot van een coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid die hoofdelijk gehouden is tot het betalen van de belasting gevestigd op naam van die vennootschap, moet worden beschouwd als een belastingplichtige in de zin van artikel 366 van het WIB 1992 en derhalve het recht heeft om bezwaar in te dienen tegen de aanslag op naam van die vennootschap.

Zij refereren ook aan het arrest nr. 39/96 van 27 juni 1996 waarin het Hof oordeelde dat er een « fundamenteel recht [bestaat] om voor een rechtsinstantie de gegrondheid van een schuld te betwisten, zelfs als het

een belastingschuld betreft en de schuldenaar krachtens een bij wet ingevoerde hoofdelijkheid gehouden is tot betaling ervan ». De problematiek betrof weliswaar het recht van bezwaar van de feitelijk gescheiden echtgeno(o)t(e) ten aanzien van wie de belasting niet was ingekohierd, maar de onderliggende problematiek is dezelfde.

A.1.3. Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers zijn van mening dat er geen enkele verantwoording is voor een afwijking van het fundamentele recht van een op basis van een strafrechtelijke veroordeling hoofdelijk gehouden schuldenaar om door middel van een bezwaarschrift een juiste bepaling van de belastingschuld te verkrijgen, temeer daar de strafrechter geen uitspraak doet over de vestiging van de aanslag.

Zij verklaren dat zij niet inzien wat het voordeel zou zijn voor de hoofdelijk gehouden aansprakelijke ten opzichte van de eigenlijke belastingplichtige, dat een dergelijke beperking van zijn rechten van verdediging in verband met de correcte vestiging van de belasting zou verantwoorden. De hoofdelijk aansprakelijke persoon is daarentegen overgeleverd aan de willekeur van de eigenlijke belastingplichtige - te dezen de curator - die in voorkomend geval het nut van een bezwaar niet inziet omdat er toch onvoldoende activa zijn en die de situatie van de hoofdelijk aansprakelijke persoon kan benadelen.

A.1.4. Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers besluiten dat er een discriminatie is tussen, enerzijds, de belastingplichtigen die in het belastingkohier zijn vermeld en die een persoonlijk recht hebben om de aanslag met een bezwaarschrift aan te vechten en voorts via een gerechtelijke procedure te betwisten en, anderzijds, de personen die niet in het belastingkohier zijn vermeld en die niet het recht hebben om de aanslag met een bezwaarschrift aan te vechten, maar die toch de belasting moeten betalen.

A.2.1. De Ministerraad doet opmerken dat het in geval van een faillissement de curator toekomt om bezwaar in te dienen tegen de aanslagen gevestigd op naam van de gefailleerde vennootschap. De faillissementswet bepaalt immers dat de gefailleerde het beheer over zijn vermogen verliest en dat het patrimonium vanaf het faillissement door de curator wordt beheerd.

A.2.2. De Ministerraad refereert aan het arrest nr. 39/96 van het Hof, waarvan ook Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers in hun memorie melding maakten, alsook aan de arresten nrs. 71/2003 van 21 mei 2003 en 57/2004 van 24 maart 2004. Het eerstgenoemde arrest heeft geleid tot een aanpassing van artikel 366 van het WIB 1992, dat sedert de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen uitdrukkelijk een recht van bezwaar toekent aan de niet in het kohier opgenomen feitelijk gescheiden echtgeno(o)t(e) op wiens goederen de aanslag wordt ingevorderd.

De Ministerraad verwijst ook naar het arrest nr. 155/2008 van 6 november 2008, waarin het Hof een discriminatie vaststelde ten nadele van de uitbater van een gebouw waarin voorstellingen plaatsvinden, die hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de belastingschuld van de organisator van de voorstelling, maar die geen recht van bezwaar heeft tegen de fiscale aanslag.

Volgens de Ministerraad zijn de situaties waarvan sprake in de bovenvermelde arresten fundamenteel verschillend van de huidige situatie : in tegenstelling tot de hoofdelijke aansprakelijkheid van de feitelijk gescheiden echtgenoten en van de uitbater van een gebouw waarin voorstellingen plaatsvinden - hoofdelijkheid die *ab initio*, vanaf het inkohieren van de aanslag, en rechtstreeks, zonder verdere tussenstappen, voortvloeit uit de wet - is voor de hoofdelijke aansprakelijkheid van de dader of medeplichtige van een fiscaal misdrijf een voorafgaande strafrechtelijke veroordeling noodzakelijk.

De situaties die aanleiding gaven tot de bovenvermelde arresten van het Hof, kunnen volgens de Ministerraad derhalve niet zonder meer worden vergeleken met de thans voorliggende zaak.

A.2.3. De Ministerraad doet voorts opmerken dat de betrokken bestuurders van de gefailleerde vennootschap geacht moeten worden voldoende op de hoogte te zijn van het reilen en zeilen binnen de vennootschap. Het verstrijken van de termijn van bezwaar tegen de aanslag op naam van de vennootschap waarvoor zij na de strafrechtelijke veroordeling hoofdelijk aansprakelijk worden gesteld, is in die zin gedeeltelijk te wijten aan hun onachtzaamheid.

Ten slotte hebben de bestuurders de mogelijkheid om met alle wettelijke middelen een veroordeling door de strafrechter te voorkomen en de daaruit voortvloeiende toepassing van artikel 458 van het WIB 1992 te vermijden. Bijgevolg is het verlenen van een recht van bezwaar aan de daders of medeplichtigen van een fiscaal misdrijf tegen de aanslag betreffende de ontdoken belastingen niet onontbeerlijk om hun rechten van verdediging te vrijwaren.

A.2.4. De Ministerraad besluit dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord.

A.3.1. Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers doen elk in hun gelijkkluidende memories van antwoord opmerken dat zij op het tijdstip van hun strafrechtelijke veroordeling niet konden weten hoeveel de aanslag bedroeg en of die correct was. De aanslagen zijn ingekohierd op naam van de nv « Biowoodconstruct ».

A.3.2. Zij refereren ook naar het arrest nr. 155/2008 van het Hof. In die zaak boog het Hof zich over de situatie van een derde aansprakelijke die riskeert de belasting uit eigen vermogen te moeten betalen. Dat is in onderhavige zaak niet anders.

Het gegeven, aangehaald door de Ministerraad, dat er in de thans voorliggende situatie een bijkomende stap vereist is, namelijk een voorafgaande strafrechtelijke veroordeling, biedt volgens Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers geen verantwoording om hen van het recht van bezwaar uit te sluiten. De strafrechter spreekt zich niet uit over de juiste vaststelling van de belastingschuld en haar modaliteiten.

A.3.3. Op de opmerking van de Ministerraad dat zij als bestuurders van de gefailleerde vennootschap geacht moeten worden voldoende op de hoogte te zijn van het reilen en zeilen binnen de vennootschap en dat het verstrijken van de termijn van bezwaar gedeeltelijk aan hun onachtzaamheid te wijten zou zijn, antwoorden Wolfgang Verraes en Lieven Peelaers dat de gestelde vragen geen probleem betreffen van termijn van bezwaar, maar van recht van bezwaar. In tegenstelling tot wat de Ministerraad beweert, hebben zij na het faillissement geen kennis meer van wat er binnen de vennootschap gebeurt. Ze weten dan ook niet dat er aanslagbiljetten zijn ontvangen.

- B -

B.1. De prejudiciële vragen betreffen artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 1992), in de versie vóór de vervanging ervan bij artikel 24 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, dat bepaalde :

« De belastingplichtige kan tegen het bedrag van de te zijnen name gevestigde aanslag, opcentiemen, verhogingen en boeten inbegrepen, schriftelijk bezwaar indienen bij de directeur der belastingen van de provincie of het gewest in wiens ambtsgebied de aanslag, de verhoging en de boete zijn gevestigd ».

De verwijzende rechter vraagt of die bepaling bestaanbaar is met het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie gewaarborgd bij de artikelen 10 en 11 van de Grondwet in zoverre enkel de belastingplichtige op wiens naam de aanslag is gevestigd, daartegen bezwaar kan indienen, met uitsluiting van derden, ook al gaat het om de personen die hoofdelijk zijn gehouden om de ontdoken vennootschapsbelasting te betalen vanwege hun veroordeling voor fiscale fraude.

In het licht van de feiten van de zaak ten gronde is het meer bepaald de vraag of het gegeven dat enkel de curator van een gefailleerde naamloze vennootschap bezwaar kan indienen tegen de fiscale aanslagen ten laste van die vennootschap, een discriminatie inhoudt

ten nadele van de bestuurders van de gefailleerde vennootschap in zoverre die geen bezwaar kunnen indienen tegen die aanslagen, zelfs niet wanneer zij vanwege hun strafrechtelijke veroordeling voor fiscale fraude hoofdelijk zijn gehouden om de ontdoken vennootschapsbelasting te betalen.

B.2.1. Wanneer een fiscale aanslag wordt geheven ten laste van een gefailleerde vennootschap, kan het in beginsel redelijkerwijze worden verantwoord dat het recht van bezwaar bedoeld in artikel 366 van het WIB 1992 aan de curator van die vennootschap toekomt, aangezien de gefailleerde vanaf de dag van het vonnis van faillietverklaring het beheer over al zijn goederen verliest (artikel 444 van de faillissementswet van 18 april 1851, thans artikel 16 van de faillissementswet van 8 augustus 1997).

B.2.2. In zoverre de in het geding zijnde bepaling het recht van bezwaar tegen een aanslag in de vennootschapsbelasting ten aanzien van een gefailleerde vennootschap beperkt tot de curator, heeft die bepaling evenwel onevenredige gevolgen voor personen ten aanzien van wie de aanslag niet *nominatim* is gevestigd maar die, zoals te dezen, hoofdelijk gehouden zijn tot betaling van ontdoken belastingen krachtens artikel 458 van het WIB 1992.

B.2.3. Het door de Ministerraad vermelde gegeven dat de hoofdelijkheid het gevolg is van een voorafgaande veroordeling voor fiscale fraude door de strafrechter waartegen de betrokkenen zich in beginsel hebben kunnen verdedigen, biedt geen verantwoording voor de aantasting van het recht van verdediging, nu die hoofdelijkheid van rechtswege geldt en de strafrechter zich niet uitspreekt over de bedragen die in de in artikel 366 van het WIB 1992 bedoelde aanslag worden vastgesteld.

B.3. In de gegeven interpretatie van de in het geding zijnde bepaling, dienen de prejudiciële vragen bevestigend te worden beantwoord.

B.4. De in het geding zijnde bepaling kan evenwel ook op een andere wijze worden geïnterpreteerd.

Indien de in het geding zijnde bepaling zo wordt begrepen dat ook de personen die krachtens artikel 458 van het WIB 1992 hoofdelijk zijn gehouden om de ingekohierde

belasting te betalen, de mogelijkheid hebben om tegen die belasting bezwaar in te dienen bij de bevoegde directeur van de belastingen, blijkt uit de vergelijking geen verschil in behandeling.

B.5. In die interpretatie, dienen de prejudiciële vragen ontkennend te worden beantwoord.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

- Artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie vóór de vervanging ervan bij artikel 24 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet indien het zo wordt begrepen dat het de mogelijkheid om bezwaar in te dienen tegen een aanslag in de belastingen slechts toekent aan de belastingplichtige op wiens naam de aanslag is gevestigd, met uitsluiting van personen die als dader, mededader of medeplichtige van het misdrijf van fiscale fraude, krachtens de wet hoofdelijk zijn gehouden om de ontdoken vennootschapsbelasting te betalen.

- Artikel 366 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie vóór de vervanging ervan bij artikel 24 van de wet van 15 maart 1999 betreffende de beslechting van fiscale geschillen, schendt de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet indien het zo wordt begrepen dat het de mogelijkheid om bezwaar in te dienen tegen een aanslag in de belastingen toekent zowel aan personen die als dader, mededader of medeplichtige van het misdrijf van fiscale fraude, krachtens de wet hoofdelijk zijn gehouden om de ontdoken vennootschapsbelasting te betalen als aan de belastingplichtige op wiens naam de aanslag is gevestigd.

Aldus uitgesproken in het Nederlands en het Frans, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989, op de openbare terechtzitting van 9 juli 2009.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

M. Bossuyt